



UNIVERSIDAD DE SEVILLA
Departamento de
Derecho Financiero y Tributario

LA TRIBUTACIÓN DEL AUTOMÓVIL EN ESPAÑA: PROBLEMAS ACTUALES Y POSIBLES LÍNEAS DE REFORMA

Trabajo para la obtención del grado de Doctor que presenta la licenciada M^a José Trigueros Martín, bajo la dirección del Profesor Dr. Jesús Ramos Prieto, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario y bajo la tutorización del Profesor Dr. Francisco D. Adame Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Sevilla, marzo de 2013

CAPÍTULO 1	
LOS VEHÍCULOS ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO	
GENERAL	19
1. INTRODUCCIÓN.....	19
2. EL IVA Y LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES.....	22
2.1. Las entregas de vehículos realizadas en el TAI.....	22
2.1.1. Las entregas de vehículos no sujetas al IVA.....	27
2.1.2. Las entregas de vehículos sujetas pero exentas de IVA.....	29
2.1.3. El lugar de realización de las entregas de vehículos.....	31
2.1.4. El devengo en las entregas de vehículos.....	32
2.1.5. La base imponible.....	32
2.1.6. Los tipos impositivos aplicables a las entregas de vehículos.....	39
2.1.7. Deducciones de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de vehículos por empresarios o profesionales.....	42
2.2. El régimen especial de venta de los vehículos usados.....	51
2.3. Las operaciones intracomunitarias con vehículos nuevos.....	55
2.3.1. Las adquisiciones intracomunitarias de vehículos nuevos.....	56
2.3.2. Las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos.....	61
2.4. Las importaciones y exportaciones de vehículos.....	63
2.4.1. La exención de bienes personales importados por traslado de residencia habitual.....	64
2.4.2. Las exenciones de bienes personales importados por causa de herencia.....	66
2.4.3. Las exenciones en importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad.....	67
3. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: SU VÍNCULO CON LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES.....	68
3.1. Naturaleza y modalidades del impuesto.....	68
3.2. El hecho imponible: transmisiones onerosas <i>inter vivos</i> de vehículos usados.....	69
3.2.1. Exención de vehículos adquiridos por empresas de compraventa.....	70
3.2.1.1. Vehículos usados.....	71
3.2.1.2. Empresa dedicada a la compraventa de vehículos.....	73
3.2.1.3. Finalidad de reventa.....	74

3.3.	Sujeto pasivo	74
3.4.	Base imponible	74
3.5.	Tipo de gravamen	79
3.6.	Gestión.....	82
4.	EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	83
4.1.	Naturaleza y regulación del impuesto.....	83
4.2.	Las normas del IP sobre vehículos.....	88
4.2.1.	El hecho imponible.....	88
4.2.1.1.	Un supuesto de exención tributaria	89
4.2.2.	Base imponible.....	91
4.2.2.1.	Normas de valoración de los vehículos	92
4.3.	Una breve reflexión.....	95
5.	EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	96
5.1.	Regulación y naturaleza	96
5.2.	Hecho imponible y base imponible del impuesto.....	96
5.2.1.	Los rendimientos íntegros del trabajo personal dinerarios	98
5.2.1.1.	Los gastos de locomoción.....	98
5.2.2.	Los rendimientos íntegros del trabajo personal en especie	99
5.2.2.1.	La valoración de las rentas en especie por vehículos	101
5.2.2.2.	<i>In house benefits</i>	105
5.2.2.3.	La obligación de ingreso a cuenta	106
5.2.3.	Los rendimientos netos derivados de actividades económicas	106
5.2.3.1.	La consideración de los vehículos como bienes afectos a la actividad económica.....	108
5.2.3.2.	La prueba de la afectación del vehículo a la actividad.....	111
5.2.4.	Ganancias y pérdidas patrimoniales relacionadas con vehículos	115
5.2.4.1.	La venta de vehículos por particulares	115
5.2.4.2.	Las entregas de vehículos como premios en especie	117
5.2.4.3.	Las indemnizaciones vinculadas a accidentes de tráfico.....	119
5.2.5.	Ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF.....	118
6.	LOS VEHÍCULOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	118
6.1.	La afectación de los vehículos a la actividad y el cómputo de los gastos deducibles	118
6.2.	Las desaparecidas deducciones relacionadas con vehículos..	122
7.	LA ADQUISICIÓN LUCRATIVA <i>INTER VIVOS</i> O <i>MORTIS CAUSA</i> DE VEHÍCULOS.....	122
7.1.	Un brevísimo recorrido por el impuesto	123

7.2.	Las presunciones de transmisiones gratuitas de vehículos entre familiares.....	123
7.3.	El valor de los vehículos heredados o donados	126
8.	OTROS IMPUESTOS RELACIONADOS TANGENCIALMENTE CON LOS VEHÍCULOS.....	129
8.1	El Impuesto sobre las Primas de Seguros.....	129
8.1.1.	El seguro obligatorio de vehículos	129
8.1.2.	El impuesto sobre la prima del seguro de vehículos	131
8.1.3.	La sujeción pero exención de IVA de las operaciones de seguro.....	133
8.2.	El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	135
8.2.1.	El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.....	135
8.2.2.	El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.....	136
8.2.2.1.	Antecedentes: Informe sobre la reforma del sistema financiación autonómica y consultas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.....	136
8.2.2.2.	La propuesta aprobada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.....	140
8.2.2.3.	La creación del impuesto: algunas cuestiones puntuales.....	141
8.2.2.4.	Controversias del impuesto desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea	143
8.2.2.5.	<i>Excusatio non petita, accusatio manifesta</i>	145
8.2.2.6.	La pluriimposición sobre los hidrocarburos en territorio español.....	148
9.	VALORACIÓN GENERAL.....	151
9.1.	Imposición indirecta	152
9.2.	Imposición directa	154
9.3.	Objeto de estudio: el IEDMT y el IVTM	157

CAPÍTULO 2

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.....

1.	RÉGIMEN JURÍDICO.....	159
2.	NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS	160
2.1.	Una mención especial a la cesión a las Comunidades Autónomas	164
2.2.	Regímenes tributarios forales.....	169
2.2.1.	Régimen tributario foral navarro	169
2.2.2.	País Vasco	170
3.	LA PRETENDIDA JUSTIFICACIÓN DEL IEDMT	171
4.	EL IVA Y EL IEDMT	176
4.1.	Primeros ajustes normativos.....	176

4.2.	La consagrada compatibilidad	178
5.	LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IEDMT	183
5.1.	El hecho imponible: un primer acercamiento.....	183
5.1.1.	La primera matriculación definitiva de vehículos	184
5.1.1.1.	Interpretación doctrinal del concepto matriculación... ..	184
5.1.1.2.	Las normas administrativas sobre matriculación	187
5.1.1.3.	Un supuesto asimilado a la primera matriculación definitiva: la reintroducción en España de medios de transporte	194
5.1.1.4.	La circulación o utilización en España de vehículos provistos de motor para su propulsión: circunstancias excepcionales que determinan la sujeción al impuesto	196
5.1.1.5.	Consecuencias del incumplimiento de la obligación de matriculación definitiva.....	200
5.1.2.	Vehículos sujetos	200
5.2.	La delimitación del hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción.....	203
5.3.	El cierre del círculo: los supuestos de sujeción y exención tributaria.... ..	210
5.4.	De la no sujeción o exención tributaria a la plena sujeción y consiguiente obligación de ingreso del impuesto	222
5.5.	La devolución a empresarios revendedores	224
5.6.	El aspecto temporal del hecho imponible	230
5.7.	El sujeto pasivo.....	230
5.8.	La base imponible.....	232
5.8.1.	La base imponible en el caso de matriculación de vehículos nuevos.....	232
5.8.2.	La base imponible en el supuesto de matriculación de vehículos usados	238
5.8.3.	Las reducciones sobre la base imponible.....	246
5.8.3.1.	Matriculación de vehículos por familias numerosas ..	247
5.8.3.2.	Matriculación de vehículos susceptibles de ser utilizados como vivienda	252
5.8.3.3.	Otras reducciones no contempladas en la LIIEE	253
5.9.	Los tipos impositivos.....	255
5.9.1.	Antecedentes	255
5.9.2.	La situación actual	259
5.9.3.	Tipos de gravamen en los Territorios Forales	267
5.9.3.1.	Navarra	267
5.9.3.2.	País Vasco	267
5.9.4.	Importación de vehículos desde Ceuta, Melilla o Canarias	268
5.9.5.	Traslado de residencia desde Ceuta, Melilla o Canarias.....	270

6.	DISPOSICIONES PARTICULARES EN RELACIÓN CON CEUTA, MELILLA Y EL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS.....	271
7.	LA DESAPARECIDA DEDUCCIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA (PLAN PREVER).....	273
8.	LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO	276
8.1.	La declaración-liquidación	276
8.2.	El visado	278
9.	LAS PROPUESTAS DE ELIMINACIÓN DEL IEDMT A NIVEL NACIONAL Y COMUNITARIO.....	280
10.	LA RECOMENDADA SUPRESIÓN DEL IEDMT Y SU INCIDENCIA EN LAS HACIENDAS AUTONÓMICAS.....	294
11.	CONCLUSIONES.....	296

CAPÍTULO 3

EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.....305

1.	UN RECORRIDO HISTÓRICO: DESDE 1927 HASTA LA NORMATIVA ACTUAL.....	305
1.1.	Normas anteriores a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales	305
1.2.	La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.....	307
1.3.	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 Locales.....	309
2.	UNA BREVE REFERENCIA AL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES.....	310
3.	REGÍMENES TRIBUTARIOS FORALES.....	314
3.1.	Navarra	314
3.2.	País Vasco.....	315
4.	¿IMPUESTO O TASA?	316
5.	RASGOS DEFINITORIOS DEL IVTM.....	320
5.1.	Impuesto municipal.....	320
5.1.1.	Las cifras de recaudación por impuestos municipales directos e indirectos de las Entidades Locales: un somero análisis	322
5.1.2.	La posible absorción del impuesto por las Comunidades Autónomas	326
5.2.	Impuesto directo patrimonial.....	333
5.3.	Impuesto real	339
5.4.	Impuesto objetivo.....	340
5.5.	Impuesto periódico.....	340
5.6.	Impuesto progresivo	341
5.7.	Impuesto esencialmente contributivo, aunque con implicaciones medioambientales.....	341

5.7.1.	La influencia de la normativa comunitaria de carácter medioambiental en el IVTM	343
5.8.	Impuesto compatible con las tasas por servicios relacionados con el tráfico de vehículos o por la utilización u ocupación de la vía pública.....	350
5.9.	Impuesto vinculado al principio de capacidad económica ¿Otros principios implicados?.....	354
6.	LA TITULARIDAD O CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS DE MOTOR, MANIFESTACIONES DE RIQUEZA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	357
6.1.	Un heterogéneo panorama.....	357
6.2.	La propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo	361
6.2.1.	Objetivos generales	361
6.2.2.	Redefinición de la base imponible de los impuestos anuales de circulación, vinculándola íntegra o parcialmente a las emisiones de CO ₂	362
6.2.3.	Reembolso de impuestos.....	363
6.2.4.	Incidencia de las medidas comunitarias en el IVTM.....	364
7.	ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	366
7.1.	Hecho imponible	366
7.1.1.	La titularidad administrativa	367
7.1.2.	Los vehículos de tracción mecánica	369
7.1.3.	La aptitud para circular por las vías públicas.....	376
7.1.3.1.	La matriculación y la concesión de permisos temporales: requisitos <i>sine qua non</i> para poder circular	376
7.1.3.2.	La baja en el Registro de Vehículos	381
7.2.	Los supuestos de no sujeción	391
7.2.1.	Vehículos antiguos.....	392
7.2.2.	Remolques y semirremolques con carga útil inferior a 750 Kilogramos	393
7.3.	Los supuestos de exención tributaria	396
7.3.1.	Exención a favor de los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.....	398
7.3.2.	Exención a favor de los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, organismos internacionales, agentes diplomáticos y funcionarios de carrera acreditados en España....	406
7.3.3.	Exenciones en tratados o convenios internacionales.....	408
7.3.4.	Exenciones de vehículos para asistencia sanitaria o traslado de heridos o enfermos	412
7.3.5.	Exenciones para vehículos de minusválidos y personas de movilidad reducida	415

7.3.6.	Exención de los vehículos adscritos al servicio de transporte público urbano	426
7.3.7.	Exención de algunos vehículos provistos de cartilla de inspección agrícola	430
7.3.8.	Otras exenciones	432
7.4.	El sujeto pasivo	435
7.5.	La cuantificación del impuesto: la cuota	442
7.5.1.	Reglas generales	443
7.5.2.	Turismos	449
7.5.3.	Autobuses	454
7.5.4.	Camiones	455
7.5.5.	Tractores	456
7.5.6.	Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica	456
7.5.7.	Ciclomotores y motocicletas	456
7.6.	Las bonificaciones sobre la cuota íntegra	457
7.6.1.	Desde la Ley 39/1988 hasta el Real Decreto Legislativo 2/2004.....	457
7.6.2.	Las bonificaciones ambientales	458
7.6.3.	Bonificación para vehículos históricos y aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años.....	466
7.6.4.	Bonificaciones generales	467
7.7.	Período impositivo y devengo del impuesto	468
7.8.	Aplicación del impuesto	473
7.9.	Régimen de autoliquidación.....	478
7.10.	Justificación del pago del impuesto	480
8.	CONCLUSIONES.....	482
CONCLUSIONES.....		487
1.	INTRODUCCIÓN.....	487
2.	LA IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE EL AUTOMÓVIL.....	487
3.	LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE EL AUTOMÓVIL	490
4.	EL OBJETO DE ESTUDIO	493
4.1.	EL IEDMT.....	493
4.1.1.	¿Impuesto contributivo o extrafiscal?	493
4.1.2.	Algunos apuntes sobre su régimen jurídico.....	494
4.1.3.	¿Supresión o mantenimiento?	495
4.1.4.	Consecuencias de su hipotética supresión.....	496
4.1.5.	La rebaja de los tipos de gravamen como alternativa a la supresión del impuesto	497
4.2.	EL IVTM	498
4.2.1.	IVTM-IP: ¿doble imposición?	498
4.2.2.	Algunos aspectos destacables de su régimen jurídico	500
4.2.3.	La conversión del impuesto en tributo medioambiental: ¿Realidad o ficción?.....	501

4.2.4. La posible absorción del impuesto por las Comunidades Autónomas	503
5. UNA ADVERTENCIA FINAL	505
BIBLIOGRAFÍA.....	507

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CO₂	Dióxido de carbono
DGCHT	Dirección General para la Coordinación de las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
EELL	Entes Locales
GEI	Gases de efecto invernadero
HAP	Hacienda y Administraciones Públicas
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IEDMT	Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte
IEH	Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIEE	Impuestos Especiales
IPS	Impuesto sobre Primas de Seguros
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITV	Inspección Técnica de Vehículos
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LBRL	Ley de Bases de Régimen Local
LGT	Ley General Tributaria
LIIEE	Ley de Impuestos Especiales
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LSV	Ley de Seguridad Vial
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
MMA	Masa máxima autorizada

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PGE	Presupuestos Generales del Estado
REF	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
RGGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGV	Reglamento General de Vehículos
RIIEE	Reglamento de Impuestos Especiales
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RVH	Reglamento de Vehículos Históricos
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TAI	Territorio de aplicación del impuesto
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAM	Tribunal Económico Administrativo Municipal
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades
TRLITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Cuando comenzamos a barajar posibles temas de estudio para la tesis doctoral tuvimos claro desde un primer momento que nuestra opción debía ser un tema que reuniera de manera simultánea una serie de requisitos:

- Que fuese de actualidad.
- Que tuviera interés no solo desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial, sino también para los distintos sectores, públicos o privados, que pudieran resultar implicados.
- Que pudiera tener una evidente proyección práctica.
- Y, por último, debía ser una materia no excesivamente tratada en los últimos tiempos por la doctrina, de forma que no se convirtiera en un *déjà vu* o insistiera en un tema pacífico.

De los variados temas que manejamos nos pareció que la tributación de los vehículos compilaba todas estas exigencias, resultando apropiado para ser sometido a un minucioso proceso de estudio y reflexión crítica.

Realmente, estos elementos patrimoniales de naturaleza mueble están omnipresentes en casi todos los ámbitos de la vida personal, laboral, empresarial o profesional. Han alcanzado tal importancia en el devenir cotidiano que muy lejos queda su calificación como bienes de lujo y su tributación como tal, según lo dispuesto en el Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo. Su adquisición y su uso han pasado, por tanto, de ser sinónimo de actuaciones suntuarias reveladoras de una capacidad económica extraordinaria, a convertirse en actos de consumo comunes u ordinarios.

Es evidente que este protagonismo *in crescendo* ha tenido su correlato en el terreno fiscal, pues son muchos los tributos que tienen algo que decir sobre los vehículos automóviles. Una situación que se ve favorecida por el control al que la Administración somete a este tipo de bienes.

El Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados

Hidrocarburos (hasta el 31 de diciembre de 2012), el Impuesto sobre Primas de Seguros, el Impuesto Personal sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y, por supuesto, algunas tasas, principalmente, de carácter local y estatal someten a gravamen distintos hechos o actos relacionados con los vehículos. Son tantos que cuando menos le es lícito al lector sorprenderse de que de un bien mueble se puedan extraer tantos y tan variados recursos: directos e indirectos; personales y reales; subjetivos y objetivos; periódicos e instantáneos; estatales, autonómicos y locales.

Lo que sucede es que lógicamente no todos tienen un papel protagonista a la hora de valorar la presión fiscal que soportan este tipo de elementos muebles. En este sentido, hemos entendido que los actores principales son únicamente dos: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. El primero grava la matriculación de los vehículos, el segundo la titularidad de los mismos. Su trascendencia y los problemas que suscita su actual regulación han motivado que les hayamos dedicado sendos capítulos en esta tesis y que hayamos centrado en ellos nuestra atención y análisis.

Los demás actúan como actores secundarios o de reparto, pues no han sido creados y normados por el legislador para gravar específicamente a los vehículos. No obstante, de su regulación se pueden extraer normas que los contemplen expresamente como objeto imponible o como sucede en el caso del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos o del Impuesto sobre Primas de Seguros pueden sujetar a imposición productos o contratos que devienen imprescindibles para la puesta en funcionamiento del vehículo o para cubrir los riesgos derivados de su uso. A todos ellos los hemos agrupado en un primer capítulo que sirve a modo de introducción y de primera puesta en contacto con esa miscelánea de tributos que sin tener a los vehículos, insistimos, como objeto imponible principal, guardan relación con los mismos, bien directa, bien indirectamente.

De las diversas tasas que pueden tener conexión con los vehículos no nos hemos ocupado, sin embargo, en esta tesis, pues en la materia que nos atañe los impuestos tienen mayor relevancia y suscitan mayor interés.

AGRADECIMIENTOS

Aunque soy un pobre diablo
casi siempre digo la verdad
como fuego abrasador
siempre quise ser el que no soy
no transcurre el tiempo junto a ti
no existe el reloj
no tiene sentido entre tú y yo.

Aunque soy un pobre diablo
se despierta el día y echo a andar
invencible de moral
que difícil es buscar la paz
convivir venciendo a los demás
nuestra sociedad
es un gran proyecto para el mal.

Dejo sangre en el papel
y todo lo que escribo al día siguiente rompería
si no fuera porque creo en ti
a pesar de todo tú me haces vivir
me haces escribir dejando el rastro de mi alma
y cada verso es un girón de piel
soy un corazón tendido al sol.

Aunque soy un pobre diablo
sé dos o tres cosas nada más
sé con quién no debo andar
también sé guardar fidelidad
sé quien son amigos de verdad
sé bien donde están
nunca piden nada y siempre dan.

Dejo sangre en el papel
y todo lo que escribo al día siguiente rompería
si no fuera porque creo en ti
a pesar de todo tú me haces vivir
me haces escribir dejando el rastro de mi alma
y cada verso es un girón de piel
soy un corazón tendido al sol.

Permítanme comenzar mis agradecimientos con la letra de esta canción de Víctor Manuel: “Soy un corazón tendido al sol”. Si la han leído y la han tarareado no hará falta que utilice muchas palabras más para expresar lo que pienso y lo que siento.

Permítanme también que empiece dando las gracias a mis padres, a los cuales debo todo lo que tengo y lo que soy. Las metas, decías, solo se alcanzan cuando uno se esfuerza y trabaja. Al final lo conseguí. Sé que allá donde estés te sentirás orgulloso de mí, como yo lo he estado siempre de ti. Gracias por hacernos a mis hermanos y a mí la vida más fácil. Y es que “a pesar de todo tú me haces vivir”.

Mi marido y mis hijos han sobrellevado mis largas jornadas de trabajo y mis ausencias. Por haber soportado mis malos momentos, haber compartido los buenos y haber estado siempre a mi lado solo puedo decirles que os quiero. “No transcurre el tiempo junto a ti, no existe el reloj, no tiene sentido entre tú y yo”.

A Jesús Ramos Prieto, director de esta tesis doctoral, debo dar mil veces gracias por alentarme, por abrirme los ojos, por no dejar que decayera en los momentos difíciles, por su tiempo y ocupación y, como no, por sus certeras observaciones y correcciones a esta tesis. Sin ti no lo habría conseguido. Creo que lo sabes. “Aunque soy un pobre diablo sé se despierta el día y echo a andar invencible de moral”.

A Don Javier Lasarte Álvarez tengo que agradecerle expresamente su apoyo incondicional en los momentos difíciles y sobre todo que creyera en mí. Gracias por su tiempo, por sus enseñanzas, por las charlas compartidas y por ese café al que nos ha malacostumbrado usted todos los días. Tengo igualmente que decirle, porque sé que le alegra, que al final lo conseguí y que como dice la letra de la canción “también sé guardar fidelidad”.

A Francisco Adame Martínez, tutor de esta tesis, debo igualmente agradecerle el que siempre esté cuando se le necesita. Gracias por tu mano tendida.

No voy a olvidarme de quien me abrió las puertas en un determinado momento del Derecho Financiero. Mi recuerdo emocionado para Don Jaime García Añoberos.

A mi prima Marian le debo muchas cosas, entre otras, la idea de haber expresado estos agradecimientos con una canción. Ha sido más fácil.

Y a todos y cada uno de mis amigos y compañeros de verdad, “sé bien donde están, nunca piden nada y siempre dan”.

CAPÍTULO 1

LOS VEHÍCULOS ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO EN GENERAL

1. INTRODUCCIÓN

Los vehículos a motor, en general, y los automóviles de turismo, en particular, representan en España y en el conjunto de países desarrollados una fuente de ingresos esencial para los distintos niveles de Hacienda: estatal, autonómica o local. Ello se debe a la variedad de figuras tributarias, fundamentalmente impuestos directos o indirectos, que sujetan a gravamen manifestaciones de capacidad económica como la adquisición, la titularidad, la matriculación y la circulación de tales elementos patrimoniales. Las tasas se exigen también por servicios relacionados con el tráfico de vehículos o por la utilización u ocupación de la vía pública.

No obstante, constituirán los impuestos el foco de nuestra atención, por su carácter ya mencionado de recurso tributario sustancial para las Administraciones públicas. Encuadraremos los mismos de la siguiente forma:

	Materia imponible	Figura impositiva
Impuestos cuyo objeto imponible comprende los vehículos a motor	Adquisición de vehículos	IVA
		ITPAJD
	Matriculación de vehículos	IEDMT
	Titularidad de vehículos	IP
IVTM		

	Materia imponible	Figura impositiva
Otros impuestos vinculados con los	Generación de rentas	IRPF
		IS

vehículos a motor	Adquisiciones lucrativas vehículos	de	ISD
	Seguros vehículos	de	IPS
	Consumo carburantes	de	IEH
			IVMDH ¹

Este vasto panorama nos constriñe a acotar una parcela de estudio, la cual nos viene dada por los dos impuestos que específicamente recaen sobre los vehículos automóviles: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM), a los que dedicaremos sendos capítulos.

En el resto de impuestos el vehículo es un objeto de gravamen más, pero no el único. Efectivamente, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) grava las entregas de bienes realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, las de naturaleza intracomunitaria y las exportaciones, así como las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de todo tipo de bienes, no solo de vehículos automóviles. Otro tanto cabría decir del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), pues a través del mismo, en líneas generales, se sujetan a imposición las operaciones del tráfico civil, que pueden afectar tanto a vehículos como a otro tipo de bienes, muebles o inmuebles.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) el objeto de gravamen viene delimitado por el patrimonio neto de una persona natural, del cual forman parte los bienes, como los vehículos, los derechos, las cargas y las deudas del sujeto pasivo.

La relación de los demás impuestos con el vehículo es, según nuestro criterio, indirecta. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) no grava al vehículo, solo somete a tributación el consumo de carburantes por el mismo. En la misma línea, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH) tenía como hecho imponible las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, básicamente

¹ Como tendremos ocasión de analizar más adelante, la disposición final cuarta, apartado cinco, de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, añade una disposición adicional séptima a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), en la que se contempla la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

hidrocarburos, extendiéndolo a las operaciones que implicasen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto. Actualmente, se encuentra integrado en el IEH.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que son los impuestos de nuestro sistema tributario en los que se define el hecho imponible como la obtención de renta, dineraria o en especie, por una persona física o por una persona jurídica, residente o no residente en territorio español, la utilización, la entrega, el arrendamiento, la compra y la venta de vehículos automóviles puede tener repercusión a efectos del cómputo de rentas positivas, tipo rendimientos en especie, rendimientos del capital mobiliario o ganancias patrimoniales, o de rentas negativas, tipo pérdidas patrimoniales o gastos deducibles. Sin embargo, obviamente, los canales de renta de un contribuyente no se agotan en los vehículos.

El Impuesto sobre Primas de Seguros (en adelante, IPS) somete a gravamen en general las operaciones de seguro y capitalización, entre las cuales están comprendidas aquellas que afectan a los vehículos como bienes asegurables (seguros de responsabilidad civil, a todo riesgo, etc.).

Y, por último, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) sujeta a tributación la adquisición gratuita *mortis causa* o *inter vivos* tanto de los vehículos como de cualquier otro bien o derecho con valor económico. Si bien conviene señalar que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que lo regula, le atribuye realmente en su artículo 1 naturaleza de un impuesto directo sobre la renta obtenida a título lucrativo, lo cual casa con la declaración expresa de no sujeción al IRPF de la renta que se encuentre sometida al ISD, con el fin de evitar la doble imposición².

A pesar de esta relación indirecta con los vehículos no queremos dejar pasar la oportunidad de bosquejar unas pinceladas de estas figuras impositivas, unas veces más finas, otras veces más gruesas; todo dependerá de cómo afecten los distintos elementos del impuesto a los vehículos automóviles.

² Acerca de la consideración de impuesto que grava la renta, véanse JORBA JORBA, O.: "La práctica supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su repercusión en otras figuras impositivas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, 2010, págs. 49-59; y QUINTA BERMÚDEZ, J.: "La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en el Impuesto sobre la Renta", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 303, 2008, págs. 3-40.

En cualquier caso, los primeros trazos irán dedicados al IVA, cuya normativa vamos a tratar de moldear para examinarla únicamente desde la perspectiva de los vehículos.

2. EL IVA Y LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES

De conformidad con el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), el IVA en un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. Además de ese carácter indirecto se le pueden arrogar calificativos como el de impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea (en adelante, UE), objetivo, real, instantáneo y estatal, si bien con cesión parcial a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) a las que, desde 2009, les corresponde un 50 por 100 del rendimiento producido en su territorio, conforme a lo establecido en el artículo 11.e) de la LOFCA y en el artículo 35 de la 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 (en adelante, Ley 22/2009).

Tras la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, se le puede atribuir también el ornato de impuesto cedido parcialmente a determinados municipios y a las provincias, junto con el IRPF y los IIEE, ya que tanto a los municipios capitales de provincia o de Comunidad Autónoma o con población de derecho superior o igual a 75.000 habitantes como a las provincias se cede un coeficiente de la recaudación líquida por IVA en función de los índices de consumo y de la población de derecho.

Las operaciones sometidas a gravamen, siguiendo los dictados del artículo 1, antes citado, son:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI).
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

2.1. Las entregas de vehículos realizadas en el TAI

El artículo 4.1 de la LIVA determina la sujeción al impuesto de las entregas de bienes realizadas en el ámbito espacial del impuesto (TAI) por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional,

considerándose entrega de bienes la entrega del poder de disposición sobre bienes corporales³ (artículo 8.Uno LIVA).

Los vehículos son bienes corporales cuya entrega por un empresario dedicado a su venta se califica como operación sujeta al impuesto al tipo de gravamen que corresponda. Así pues, el empresario sujeto pasivo del IVA que en el desarrollo de su actividad empresarial transmita un vehículo, quedará obligado a repercutir el impuesto al adquirente, quien como consumidor final o como empresario o profesional con derecho a deducción, deberá soportar las cuotas de IVA repercutidas. Es decir, el mecanismo de funcionamiento del IVA que aplicaríamos a cualquier entrega de bienes. En principio, nada extraordinario⁴.

No obstante, debemos puntualizar que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial las entregas de bienes realizadas por las sociedades mercantiles y las transmisiones de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, de modo que aunque la entrega de vehículos no constituya la actividad habitual del sujeto pasivo, su venta por una entidad mercantil se entenderá efectuada en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial, por tanto, sujeta a IVA, así como la de aquellos vehículos que formen parte

³ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) en Sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Leal se Holland*, asunto C-185/01, de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco*, asunto C-435/03, y de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget*, asunto C-111/05, entre otras, recuerda que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra para disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. En el mismo sentido pueden consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 8 de junio de 2004 y la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 18 de abril de 2007.

⁴ Sobre las entregas de bienes en el IVA, véanse, entre otros, ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2006; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “El aspecto material del hecho imponible en el IVA: entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 1, 3, 4, 5 y 7)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 32, núm. 157, 1982, págs. 275-290; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA 2009*, CISS, Valencia, 2009; GASCÓN ORIVE, A.: *IVA práctico*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010; GONZÁLEZ, M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas: comentarios a la nueva Ley*, Aranzadi, Madrid, 1993; MENÉNDEZ MORENO, A.: “La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 107, 1993, págs. 95-104 y “Sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 23, 1993, págs. 75 y ss; PONT MESTRES, M.: “Análisis del hecho imponible en el IVA en lo concerniente a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 36, núm. 183, 1986, págs. 563-60; y RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: “Concepto de entrega de bienes y prestación de servicios y operaciones asimiladas. Los autoconsumos de bienes y servicios (artículos 8-12 LIVA)”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 211-266.

de un patrimonio empresarial transmitido en bloque o en parte [artículo 4.Dos.a) y b) LIVA].

También son catalogadas por la norma tributaria como entregas de bienes ciertas operaciones que, aun sin conllevar la referida transmisión del poder de disposición, despliegan efectos similares a los de las operaciones definidas en el artículo 8.Uno. De las que cita el artículo 8.Dos entendemos que pueden tener, entre otros, a los vehículos como bienes protagonistas las siguientes:

- Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos *actos jurídicos documentados y operaciones societarias* del ITPAJD⁵.

Así pues, tanto la aportación de un vehículo que forme parte integrante del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo, con el objeto de constituir una sociedad, como la adjudicación de un vehículo a uno de los socios o comuneros tras la liquidación o disolución de una entidad son entregas de bienes sujetas a IVA.

- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa⁶.

⁵ El artículo 45.I.B).11 del 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 (en adelante, TRLITPAJD), en la redacción dada por el artículo 3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, declara la exención del impuesto de la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la UE.

⁶ En los procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa, la dificultad existente para que el transmitente o empresario o profesional por cuya cuenta se efectúa la venta cumpla con sus obligaciones ha motivado un procedimiento especial, previsto en la disposición adicional sexta de la LIVA, de forma que cuando el adjudicatario es empresario o profesional, con derecho a la deducción del impuesto, ha de repercutir el IVA, ingresarlo en Hacienda y cumplir con las demás obligaciones formales.

Véanse, al respecto, AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 101; ADAME MARTÍNEZ, F. D.: "Las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta administrativa o judicial ante e IVA y el ITPyAJD", *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001; FUERTES LÓPEZ, F. J.: "Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2003, paraf. 11, BIB 2003\707; y MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: "Sobre la sujeción a IVA

De esta forma, cuando integren el patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo, entre otros bienes, los vehículos, y se proceda al embargo judicial de dicho patrimonio para afrontar el pago de las deudas del mismo, la posterior venta de dichos vehículos mediante la correspondiente subasta pública se considerará entrega de bienes sujeta al impuesto. En cualquier caso, será preciso que quien efectúe la entrega sea empresario o profesional y que el vehículo se encuentre afecto a la actividad económica que desarrolla⁷.

- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

En efecto en un contrato de venta de un vehículo puede pactarse que el pago del precio se efectuará con posterioridad a la entrega del mismo. Como garantía para el vendedor puede introducirse una cláusula de reserva de dominio en su favor hasta que el comprador satisfaga la totalidad del precio. En cualquier caso, el devengo del IVA se adelanta al momento en que tiene lugar el desplazamiento posesorio, aunque no se haya producido todavía la transmisión del dominio, garantizando así la liquidación del impuesto.

- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. En estos contratos la transmisión de la propiedad tiene lugar cuando finaliza el contrato, pero la entrega del bien se estima realizada cuando el mismo se pone a disposición del arrendatario.

A efectos de este impuesto se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

Los contratos de arrendamiento de vehículos con opción a compra o los de arrendamiento financiero son muy habituales en el devenir

de las adquisiciones en subasta judicial. Estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (Compendio)*, 2001.

⁷ La sujeción al IVA de las entregas de elementos afectos a la actividad empresarial o profesional a través de estos procedimientos se refrenda, entre otras, en las Sentencias del TS de 5 de octubre de 2005 y de 3 de julio de 2007.

Véanse, CHECA GONZÁLEZ, C.: “¿Están sujetas al IVA las transmisiones de bienes realizadas en subasta judicial por parte de un empresario?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2001, paraf. 49, BIB 2001\1385; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Sobre la sujeción a IVA de las adquisiciones en subasta judicial: estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 2001, BIB 2001\964; y MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “El IVA y las entregas de bienes en subasta pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II, BIB 1994\107.

cotidiano. Tales operaciones a efectos del IVA serán consideradas prestaciones de servicios en tanto el arrendatario no ejercite la opción de compra o se comprometa a ejercitarla, por lo que el impuesto se devengará cuando sea exigible la parte del precio en cada uno de los períodos fijados en el contrato, coincidiendo la base imponible con la contraprestación total de cada uno de los abonos.

En el momento en que el arrendatario ejercite la opción de compra o se comprometa a ejercitarla, la operación pasará a ser considerada entrega de bienes, produciéndose el devengo en ese momento, coincidiendo la base imponible con los importes pendientes de abonar en esa fecha, minorados en todo caso en los gastos financieros o intereses por pago aplazado integrados en las cuotas pendientes, puesto que éstos no se incluyen en la base imponible, a tenor del artículo 78.Dos.1.º de la LIVA⁸.

Tampoco podemos obviar que la LIVA considera operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumos, a los que será extensivo el tratamiento dispensado a las mismas. Con el sometimiento a gravamen de estas operaciones se trata de impedir la deducción de cuotas soportadas superiores a las que legalmente corresponderían, evitando así casos de fraude al principio de neutralidad impositiva que preside el impuesto⁹.

Concretamente, su artículo 9.1 califica como autoconsumos de bienes sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo; y b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. Esto significa que si un sujeto pasivo del IVA transfiere un vehículo de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o a su consumo particular o se lo regala a un tercero, estará realizando una operación sujeta al IVA, siempre que haya podido deducir las cuotas soportadas en su adquisición.

⁸ Véanse sobre los dos períodos en la vida de estos contratos, la Sentencia del TS de 6 de noviembre de 2006, la Sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) de 22 de noviembre de 2005 y la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) núm. 1138 de 30 de mayo de 2007.

⁹ Véase AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 106.

El TS en Sentencia de 16 de abril de 2009 indica que el autoconsumo se configura como hecho imponible del IVA con el objetivo de que la cesión a título gratuito o la desafectación de un bien no sean un medio de escapar al impuesto, una vez compensadas las cuotas soportadas con las repercutidas en el resto de operaciones que lleve a cabo el sujeto pasivo.

En el mismo sentido, se ha pronunciado el TJCE, entre otras, en las Sentencias de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gasabäck*, asunto C-412/03, y de 16 de octubre de 1997, *Julius Filibeck Söhne*, asunto C-258/95.

Además de estos dos autoconsumos que se consideran externos, existe autoconsumo interno, según la letra c) del artículo 9.1 de la LIVA, cuando se produce el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional. Al ser diferenciados cada sector tendrá atribuido un porcentaje distinto de deducción de las cuotas de IVA soportadas, por lo que para evitar que se puedan deducir las cuotas en porcentajes superiores a los que corresponderían, se contempla este supuesto de autoconsumo.

2.1.1. Las entregas de vehículos no sujetas al IVA

Una vez delimitado el conjunto de operaciones que se consideran entregas de bienes sujetas al IVA en el TAI, resultaría una obviedad afirmar que cuando dichas entregas las realice un particular o un empresario o profesional que no actúe como tal, las mismas no estarán sujeta al IVA¹⁰.

Amén de lo evidente, el artículo 7 de la LIVA recoge todo un elenco de supuestos de no sujeción. De todos ellos, nos vamos a detener en dos: 1) La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley (artículo 7.1 LIVA); y 2) Los autoconsumos de bienes y de servicios siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de los elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones (artículo 7.7 LIVA).

El primero de los supuestos, que hubo de ser revisado para ajustarlo a los dictados del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara la no sujeción de la transmisión

¹⁰ Véase la consulta núm. 1445 de la DGT de 24 de agosto de 2000, en la que se pone de manifiesto que la transmisión de vehículos industriales o de otra naturaleza realizadas por un empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, constituye en principio una operación sujeta al IVA y por tanto, no sujeta al concepto de "transmisión patrimonial onerosa" del ITPAJD. Ahora bien, en aquellas transmisiones en que se justifique la no sujeción a IVA, bien por realizarse por quien no reúne la condición de empresario o profesional, bien por realizarse por un empresario o profesional pero no en el ejercicio de su actividad, en tal caso las mismas estarán plenamente sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

de una unidad económica autónoma, siendo indiferente que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos, por ejemplo, vehículos, u otra diferente. Sí resulta imprescindible que los mantenga afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional¹¹.

Cuando los bienes se desafecten con posterioridad, quedarán sujetos al impuesto en la forma establecida para cada caso, subrogándose los adquirentes respecto de los bienes y derechos transmitidos en la operación no sujeta en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de los artículos 92 a 114 de la LIVA (prorrata y regularización de los bienes de inversión¹²).

Hay que reseñar que la no sujeción al IVA de las entregas de vehículos en el supuesto planteado no conlleva el sometimiento al ITP, en su modalidad TPO, puesto que el artículo 7.5 del TRLITPAJD, solo contempla esta alternancia en los supuestos de transmisión de bienes inmuebles¹³.

En el segundo de los supuestos reseñados como las cuotas no resultan deducibles cuando se soportan, debido a que los sujetos pasivos realizan operaciones que no generan derecho a deducción,

¹¹ Sobre el particular se pueden consultar la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007, la Resolución del TEAC de 2 de abril de 2008 y la consulta vinculante de la DGT núm. 2577 de 30 de noviembre de 2007.

¹² Este supuesto de no sujeción es analizado, entre otros autores, por ARRIBAS LEÓN, M.: "La transmisión inter vivos de la empresa en el IVA", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, junio 2004; BLÁZQUEZ CASTILLO, P.: "Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9, 2010, BIB 2009\1850; CHECA GONZÁLEZ, C.: "El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional", *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 47, 2007; GARCÍA HERREA BLANCO, C.: "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el IVA. A propósito de la Sentencia del TS de 1 de octubre de 2006", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 13, julio 1997; LASARTE ÁLVAREZ, J.: "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al IVA", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, mayo 2004; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido", en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 167-210; MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "Artículo 7.1º LIVA", en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 125-166; y MORÓN PÉREZ, M. C.: "La tributación de la transmisión de empresa en el IVA tras la modificación del ar. 7.1º de su ley reguladora", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 2009, BIB 2009\1708.

¹³ Según el artículo 7.5 del TRLITPAJD: "(...) quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

teniendo el impuesto carácter definitivo, el legislador excluye de tributación los autoconsumos con el fin de evitar la doble imposición¹⁴. En esta línea la consulta núm. 819 de la DGT de 24 de abril de 2001 negaba la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de coches que no tenían la consideración de bienes de inversión y que se cedían a empleados para uso particular, por lo que el autoconsumo de servicios por la cesión gratuita de su uso no estaba sujeto al impuesto, al negarse el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su integridad. En el punto 4 de la contestación, la DGT dicta literalmente lo siguiente:

“En aplicación de lo dispuesto en el número 7º del artículo 7 de la Ley 37/1992, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios, calificadas como autoconsumos de servicios por el artículo 12 de la misma Ley, consistentes en la cesión de uso a título gratuito que la Sociedad consultante realiza a favor de sus empleados de los vehículos denominados "manager car" y "job car" para necesidades particulares o privados de aquellos, dado que, como se ha señalado en el apartado 2 de esta contestación, la Sociedad consultante no tiene derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas satisfechas por la misma con ocasión de la adquisición de los referidos vehículos”.

2.1.2. Las entregas de vehículos sujetas pero exentas de IVA

La LIVA recoge en el artículo 20 dos exenciones de naturaleza técnica que pretenden evitar la sobreimposición que podría darse en dos tipos de situaciones:

- La primera se regula en el artículo 20.Uno.24, transposición del artículo 136.a) de la Directiva 2006/112/CE, y hace referencia a las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. A estos efectos se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

La DGT en la consulta núm. 2043 de 15 de noviembre de 2001

¹⁴ El TS, en la Sentencia de 16 de abril de 2009, recalca la no sujeción de las operaciones de autoconsumo cuando no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción, total o parcial, del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes.

confirma que la exención técnica es aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, como puede ser la adquisición de vehículos usados por un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España, utilizándose el vehículo en una actividad exenta y expidiéndose con destino al territorio de aplicación del impuesto (Península o Islas Baleares).

- La segunda exención técnica regulada en el artículo 20.Uno.25, transposición del artículo 136.b) de la Directiva 2006/112/CE, comprende las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 (limitaciones del derecho a deducir) y 96 (exclusiones y restricciones del derecho a deducir) de la Ley.

A diferencia de la exención técnica del número 24 del artículo 20.Uno, en este supuesto la exclusión del derecho a deducir debe ser total, esto es, en ninguna proporción o porcentaje¹⁵.

De este modo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Asturias núm. 1440 de 30 de septiembre de 2009 (recurso contencioso-administrativo núm. 1079/2007), señala que no resultará de aplicación la exención respecto al ejercicio de la opción de compra sobre un vehículo respecto al que se había practicado la deducción parcial de las cuotas soportadas a través de un contrato de *leasing*¹⁶. Así en el fundamento de derecho 2.º el citado Tribunal determina lo siguiente:

¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “En torno al concepto e interpretación de las exenciones”, *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi, núm. 16, 2001, paraf. 54, BIB 2001\1574; y LONGÁS LAFUENTE, A.: “Exenciones” en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 359 y “Exenciones en operaciones interiores” en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 363-422.

¹⁶ El mismo criterio mantienen las consultas de la DGT núms. 203 y 235 de 22 y 25 de febrero de 1999, respectivamente. En esta última consulta, el centro directivo resuelve que: “Tratándose de un vehículo de turismo en relación con el cual se ha deducido el 50 por cien del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en su adquisición, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95, tres, regla 2ª de la Ley 37/1992, se aplicarán los siguientes criterios:

a) No se aplicará a la reventa la exención del artículo 20, uno, 25º de la Ley del Impuesto, ya que dicha exención solo procede en el caso de entregas de bienes cuya adquisición ha determinado la exclusión total del derecho a deducir, lo que no ocurre en este caso. Por lo tanto, dicha reventa estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Si la reventa se efectúa dentro del período de regularización de deducciones por bienes de inversión, procederá la regularización a que se refiere el artículo 110 de la Ley 37/1992, entendiéndose a estos efectos, y dado que la reventa está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, que el vehículo se ha afectado en un 100 por cien a la actividad empresarial o profesional durante todo el año en que se efectúa la reventa y en los restantes hasta la expiración del período de regularización y que durante dicho plazo se ha empleado

“En el supuesto enjuiciado la sociedad transmite el 28 de febrero de 2004 al administrador de la misma el vehículo repercutiendo el IVA correspondiente, siendo así que en los ejercicios 2002 y 2003 la sociedad dedujo las cuotas soportadas correspondientes al leasing por la adquisición del vehículo, por lo que cuando en el 2004 ejercita la opción de compra no aplica la Administración la exención del art. 20.1.25 de la Ley del IVA ya citado, toda vez que el mismo establece que estarán exentas las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación hubiere determinado la exclusión total del derecho a deducir a favor del transmitente en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 ya citados, por lo que la adquisición determinó la deducción parcial de la cuota del IVA en los ejercicios 2002 y 2003 estando sujeto y no exento por lo que la repercusión del IVA efectuada en la transmisión es ajustada a Derecho”.

Reproducimos aquí el comentario vertido en el apartado anterior respecto a la alternancia IVA-ITP en los supuestos de entregas de vehículos sujetas, pero exentas del impuesto, puesto que, como advertimos anteriormente, el TRLITPAJD solo sujeta al ITP las entregas de bienes inmuebles que se declaren exentas de IVA, pero calla en relación a los bienes muebles.

2.1.3. El lugar de realización de las entregas de vehículos

Las reglas a utilizar para determinar el lugar en el que a efectos del IVA se consideran realizadas las entregas de vehículos son fundamentales para concluir si las mismas están o no sujetas al IVA español.

De esta forma, las entregas de vehículos que no hayan de ser expedidos o transportados para ponerlos a disposición del adquirente, se estimarán realizadas en el lugar en donde se encuentren los bienes (vehículos) cuando los mismos sean puestos a disposición del adquirente (artículo 68.Uno LIVA).

Sin embargo, cuando se trate de entregas de vehículos que sí deben ser objeto de expedición o transporte para ponerlos a disposición del adquirente, las mismas se considerarán efectuadas en el lugar en donde se encuentren los bienes (vehículos) en el momento de iniciarse la expedición o transporte con destino al adquirente. Aunque como regla especial, y con carácter prevalente sobre esta última, la LIVA establece que las entregas de bienes (vehículos) que hayan de ser objeto de importación en la Comunidad y en los que, por consiguiente, el lugar de inicio de la expedición o transporte esté situado en un país o territorio tercero, se entenderán realizadas en el Estado miembro en el que tenga lugar la importación y no en el lugar situado fuera de la UE en donde se

exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir.

c) La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha reventa estará constituida por el importe total de la contraprestación de la misma”.

inició la expedición o el transporte de los bienes¹⁷ (artículo 68.Dos.1. LIVA).

Únicamente nos resta indicar que el régimen de ventas a distancia intracomunitarias, que recoge el artículo 68.Tres de la LIVA, y que se aplica fundamentalmente a las entregas de bienes que sean objeto de expedición o transporte por el empresario proveedor, o por su cuenta, desde un Estado miembro con destino a otro Estado miembro diferente, y de las que sean destinatarios consumidores finales (personas naturales o jurídicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales), no se aplica en los casos en los que los bienes objeto de entrega sean medios de transporte nuevos, aunque el régimen que se aplica a los mismos, como ya analizaremos, determina igualmente que estén sometidos a gravamen en el Estado miembro de destino.

2.1.4. El devengo en las entregas de vehículos

En el IVA, como regla general, el devengo de las entregas de bienes, como los vehículos, se identifica con el momento de la puesta a disposición del adquirente (artículo 75.Uno.1. LIVA).

Junto con la regla general que se acaba de exponer, la ley del IVA contiene otras reglas especiales relativas al devengo en las entregas de bienes. Así en los contratos con pacto de reserva de dominio o suscritos bajo cualquier otra condición suspensiva, como es el caso de los arrendamiento-venta de bienes o de los contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el devengo tendrá lugar cuando los bienes que constituyan el objeto del contrato se pongan en posesión del adquirente, como ya apuntamos en el apartado del hecho imponible¹⁸.

2.1.5. La base imponible

¹⁷ Sobre reglas de localización de operaciones sujetas a IVA, consúltese LÓPEZ-ALASCIO TORRES, J. M.: "Lugar de localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios", en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 763-798.

¹⁸ Sobre el elemento temporal del hecho imponible en el IVA, consúltese AZPEITIA GAMAZO, M. A. y ALONSO FERNÁNDEZ, F.: "El devengo en las operaciones interiores", en AAVV *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. J. M. DE BUNES IBARRA), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008; CUESTA CABET, G.: "El devengo del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones", en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 813-847; y DE MIGUEL CANUTO, E.: "El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17, 2012, BIB 2012\2996.

Como regla general, la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta (artículo 78.Uno LIVA), esto es, la entrega del vehículo. No obstante, el concepto de contraprestación no debe identificarse con el del precio del vehículo adquirido, ya que es preciso añadir una serie de partidas que también se exigen al adquirente y, a su vez, excluir otras que, a pesar de que se le requieren, no constituyen contraprestación¹⁹.

Expresamente, el artículo 78.Dos de la LIVA incluye dentro del concepto de contraprestación una serie de elementos que pasamos a comentar:

- Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. De este modo, el precio del transporte del vehículo y el importe de un contrato de seguro que cubra la responsabilidad civil obligatoria formarán parte de la base imponible, siempre y cuando el sujeto pasivo que realiza la entrega del vehículo asuma su pago para, posteriormente, exigir la totalidad de la contraprestación al adquirente.

Si, llegado el caso, el comprador y el vendedor del vehículo acordaran un aplazamiento en el pago del precio, no habría de incluirse en la contraprestación los intereses derivados del mismo, siempre que correspondieran a un período posterior a la entrega del bien, aparecieran consignados separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo y no excedieran de los usualmente aplicados en el mercado, ya que tales intereses serían considerados la remuneración de un crédito que, según el artículo 20.Uno.18 de la LIVA debe calificarse como operación sujeta, pero exenta. En cambio, los intereses devengados por un período de tiempo anterior a la entrega del vehículo, sí deberían ser incluidos en la base imponible del impuesto²⁰.

¹⁹ El artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE determina que la base “estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero”.

En relación a este elemento de cuantificación, véase PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: “La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 220, 2003, págs. 75-89; y GUERRA REGUERA, M.: “La base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 37-78.

²⁰ Sobre la exención de las operaciones de financiación, véase la Sentencia del TJCE de 27 de octubre de 1993, caso en *Aannemingsbedrijf BV contra Staatssecretaris van financiën*, asunto C-281/91.

También puede consultarse SIMÓN ACOSTA, E.: “Los intereses en operaciones con precio aplazado como base imponible del IVA, a la luz de la Sentencia TJCE de 27-10-1993”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13, 2001, paraf. 43, BIB 2001\1387.

- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, es decir, las establecidas en función del número de unidades entregadas, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. Su inclusión en la base imponible se debe a que el verdadero precio de la operación es pagado tanto por el adquirente como, parcialmente, por el ente público que la entrega²¹.

- Los tributos y gravámenes que recaigan sobre la operación de entrega del vehículo, excepto el propio IVA. Hay que precisar en este punto que, aunque se incluyen los Impuestos Especiales (en adelante, IIEE) de fabricación: alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos, labores del tabaco y electricidad, exigidos en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas, no se incluye el IEDMT, que no es un impuesto especial de fabricación y que no grava el consumo, sino la matriculación de determinados medios de transporte, como tendremos ocasión de comentar en el próximo capítulo.

Al respecto, conviene precisar que el artículo 78.a) de la Directiva 2006/112/CE no prevé expresamente la no inclusión de las cuotas de tal impuesto en la base del IVA, pues solo señala que “quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA”.

En opinión de LÓPEZ ESPADAFOR, dado que la propuesta de la Comisión ha venido siendo la de suprimir los impuestos de matriculación en los Estados miembros, esto puede explicar el que, a diferencia de lo que hemos visto que se hace en la Ley del IVA española, no se prevea expresamente en la Directiva 2006/112/CE la no inclusión de las cuotas de tal tipo de impuestos en la base del IVA. De todos modos, especialmente teniendo en cuenta los tiempos de crisis económica y déficit público que atravesamos, parece poco probable que los Estados miembros que aún los mantienen den su visto bueno a una propuesta de la Comisión en el sentido de suprimir tales impuestos de matriculación. Así pues, para evitar los problemas expuestos, sería conveniente al menos la inclusión en la Directiva 2006/112/CE de una previsión expresa

²¹ CALVO VÉRGEZ, J.: “Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su tratamiento en la regla de prorrata: en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, *Impuestos*, núm. 1, 2006, págs. 113-152; FALCÓN Y TELLA, R.: “La no inclusión de los intereses en la base imponible del IVA: sentencia del tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 1993”, *Impuestos*, núm. 1, 1994, págs. 1129-1140; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 1998, BIB 1998\1587; y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA a la luz de la jurisprudencia”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, págs. 97-116.

de la no inclusión de las cuotas de los impuestos de matriculación en la base imponible del IVA²².

- Las percepciones retenidas con arreglo a Derecho por el obligado a efectuar la prestación en los supuestos de resolución de las operaciones sujetas. De esta forma, las arras entregadas por el adquirente del vehículo formarán parte de la base imponible en caso de resolverse la entrega del mismo.

En todo caso, cuando las cuotas del IVA que graven las entregas de los vehículos sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas, por lo que las cuotas incorrectamente repercutidas formarán parte de la contraprestación y, por ende, de la base imponible.

Por su parte, el artículo 78.Tres de la LIVA relaciona una serie de partidas que no formará parte de la base imponible en ningún caso. A saber:

- Los descuentos y bonificaciones que se concedan de forma previa o simultánea a la entrega del vehículo.

Publicitados a bombo y platillo por el Gobierno y por la industria automovilística, como ejemplos recientes de descuentos aplicados sobre el precio de adquisición de los vehículos, antes de la matriculación de los mismos, podemos citar las ayudas del Plan 2000E y las ayudas del Plan PIVE (Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente). El primero comenzó a aplicarse en mayo de 2009, gracias al crédito extraordinario de 100 millones de euros al Presupuesto del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para la concesión de ayudas a la adquisición de vehículos y la renovación del parque automovilístico. El mismo se prorrogó durante 2010 con otra dotación de 100 millones de euros adicionales. *Grosso modo*, este Plan consistía en una ayuda a la adquisición de vehículos nuevos de hasta 2.000 euros, financiados por el Estado (500 euros), por las CCAA que hubiesen decidido adherirse al Plan (otros 500 euros) y por los fabricantes o importadores que debían practicar 1.000 euros adicionales de descuento. Esa adquisición debía realizarse por particulares, autónomos, microempresas o PYMES, debiendo estar acompañada de la baja mediante achatarramiento de un vehículo con más de 250.000 kilómetros o con más de diez años. La cantidad de 1.000 euros descontada por el fabricante o importador tenía la

²² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "Inclusión de determinadas cuotas tributarias en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideraciones acerca de la sobreimposición en el IVA", en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012, págs. 233-234.

consideración de reducción del precio concedida al vendedor y, por tanto, se comportaba también como una reducción en la base imponible del IVA y en la del IEDMT.

El segundo, el Plan PIVE, se puso en marcha por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo el 1 de octubre de 2012, prorrogándose hasta 31 de marzo de 2013 o hasta el agotamiento de los fondos. Dotado con 75 millones de euros su objetivo era la sustitución de 75.000 vehículos, turismos y comerciales ligeros, con más de doce años y diez años de antigüedad respectivamente, por modelos de alta eficiencia energética, de menor consumo de combustibles y emisiones de CO₂. Los beneficiarios (particulares, profesionales, autónomos, microempresas y pymes) obtendrían las ayudas directamente, a la hora de abonar la factura en el concesionario, por una cuantía de 2.000 euros, de los que 1.000 euros se aportaban por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo y 1.000 euros por el fabricante o importador, los cuales, en concepto de descuento, no han formado parte ni de la base imponible del IVA ni de la del IEDMT²³.

²³ Para FALCÓN Y TELLA, R.: “Las ayudas del Plan 2000E para la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta: ¿ganancia patrimonial sujeta o descuento en el precio?, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2010, págs. 1-6, es claro que la cantidad descontada por el fabricante no es una ganancia patrimonial para el comprador y no está sujeta al IRPF. Se trata de un menor precio de compra, lo que en el caso de los autónomos, microempresas y pymes supone una menor inversión a efectos de amortización y futuras plusvalías, pero que en el caso de los particulares carece de relevancia en su IRPF. En cuanto a la ayuda estatal y a la autonómica, en su caso, tampoco existe ganancia patrimonial sujeta al impuesto para el comprador, porque el beneficiario de la ayuda en sentido jurídico era el vendedor, que debía justificar la subvención, mediante la entrega de la documentación requerida. De este modo, desde la perspectiva del comprador, estamos ante un descuento en el precio respecto de la totalidad de los 2.000 ó 1.500 euros y la única subvención por importe de 1.000 ó 500 euros la percibe el vendedor. Cuestión distinta es que a efectos del IVA y del IEDMT, la base imponible solo se redujera en la parte del descuento que no correspondía a la subvención percibida por el vendedor de un tercero.

No ha sido esta la opinión vertida por la DGT en consulta vinculante núm. 1967 de 9 de septiembre de 2010 en la que, basándose en el concepto de ganancia patrimonial del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, estima que la obtención “de las ayudas públicas del Plan 2000E para la adquisición de un vehículo constituyen para el beneficiario -el consultante- una ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición (incorporación de la ayuda) y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este Impuesto. A ello hay que añadir que dicha ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción regulados en el Impuesto. El importe de dicha ganancia, según la letra b) del apartado 1 del artículo 34 del citado texto legal, será el importe de la subvención obtenida (500 euros correspondientes al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, más la cuantía procedente de la Comunidad Autónoma), y formará parte de la renta general al tratarse de una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la Ley del Impuesto.

Por lo que respecta a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial como consecuencia de la entrega del vehículo usado para desguace, debe tenerse en cuenta lo previsto en la letra b), del artículo 33.5 de la Ley del Impuesto, que señala que no se computarán las pérdidas patrimoniales debidas al consumo”.

Agotados los fondos del Plan PIVE, el 4 de febrero de 2013 se ha activado el que ha sido bautizado como Plan PIVE-2 con una dotación de 150 millones de euros. El objeto de esta segunda convocatoria es potenciar una disminución del consumo energético nacional a través de la modernización del parque de vehículos turismo (M1) y comerciales (N1) con modelos de alta eficiencia energética, con menor consumo de combustibles y emisiones de CO₂, todo ello en el marco del Plan de Acción 2008-2012 de la Estrategia de Ahorro y Eficiencia Energética en España 2004-2012. El Programa tendrá como objetivo estimado cuantitativo retirar de la circulación hasta un máximo de 150.000 vehículos con más de diez o de siete años de antigüedad según se trate, respectivamente, de vehículos de la categoría M1 o de la categoría N1. En concepto de ayudas se prevé un descuento mínimo de 1.000 euros por vehículo realizado por el fabricante, el importador o el punto de venta del vehículo adquirido y otros 1.000 o 1.500 euros en concepto de ayuda pública, según el caso, con cargo al presupuesto específico habilitado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía²⁴ (IDEA).

En otros supuestos de descuentos pactados entre el concesionario y el fabricante con carácter previo a la compraventa y a la matriculación, dentro del incentivo consistente en que el concesionario se compromete a matricular una serie de vehículos a su nombre para demostración y promoción, siendo el precio de adquisición el establecido menos el minorado por los descuentos dados por el fabricante, es evidente que los mismos tampoco formarán parte de la base imponible del IVA ni del IEDMT²⁵.

- Los suplidos o sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo, imponiendo la ley al

Evidentemente, aunque el contribuyente-consultante no estará obligado a seguir el criterio expuesto por la Administración en una contestación a una consulta, no cabe duda que desviarse del criterio administrativo provocará un conflicto con la Administración que, normalmente, desembocará en la interposición de los recursos o reclamaciones que contemple la normativa.

²⁴ Véase la Resolución de 31 de enero de 2013, de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se publica la de 30 de enero de 2013, del Consejo de Administración del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se establecen las bases reguladoras de la segunda convocatoria de ayudas del «Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE-2)».

²⁵ Sobre el particular se puede consultar la Sentencia del TSJ de Andalucía de 13 de enero de 2009. Así como la Sentencia núm. 319 del TSJ de Galicia de 30 de abril de 2012 (recurso contencioso-administrativo núm. 15504/2011) que en su fundamento de derecho 2.º, último párrafo, sienta que: "(...) como los descuentos otorgados por el fabricante son concedidos con anterioridad a la matriculación de los vehículos y las facturas rectificadas por éstos también son anteriores a dicho momento, la conclusión que se sigue es que la base imponible a efectos del IEDMT es la coincidente con la resultante de la rectificada por aquél en relación con el concesionario a efectos de IVA, lo que es justamente coincidente con el designio del artículo 69, a) de la Ley 38/1992 en el cual, al margen de la referencia al IVA, tampoco es perceptible que exista otro referente temporal que el devengo del Impuesto".

sujeto pasivo la obligación de justificar la cuantía efectiva de los gastos e impidiéndole, simultáneamente, la deducción del impuesto que grave la operación, pues el derecho a la deducción procederá, en su caso, para el cliente del sujeto pasivo en cuyo nombre e interés se ha satisfecho el importe del bien o servicio adquirido.

Así pues, si un contrato de compraventa de vehículos contempla que el concesionario deberá entregarlo ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible reside en la primera matriculación del vehículo en territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos que forman parte de la base imponible del IVA, sino que corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último.

En la consulta de la DGT núm. 278 de 25 de febrero de 2003 relativa a la venta de un vehículo turismo cuyo IEDMT ha sido pagado por el vendedor, se afirma que:

“(…) por su parte, el artículo 78 apartado tres, número 3.º, establece que no se incluirán en la base imponible: «Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado»”.

Por consiguiente, en las prestaciones de servicios de matriculación realizadas por las empresas vendedoras de los vehículos para sus clientes, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación percibida de los mismos, con exclusión de aquellos importes que tengan la consideración de suplidos, como ya tendremos ocasión de volver a analizar en el capítulo del IEDMT.

Por su parte, el artículo 79 de la LIVA contiene las reglas para el cálculo de la base imponible en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, total o parcialmente. Este último supuesto tiene relevancia en las operaciones de compra de vehículos, pues en muchas ocasiones se acostumbra a entregar un vehículo viejo más dinero como pago de la contraprestación por el vehículo nuevo. En estos casos, la ley considera que la base imponible es el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación (valor de mercado del bien que se recibe) el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuese superior al valor en el mercado del bien que se entrega. Es decir, el descuento por la entrega de un vehículo usado no supone una minoración de la base imponible en la compra del nuevo, sino que ambas operaciones habrán de

considerarse de forma independiente y, por tanto, el valor de mercado del vehículo usado formará parte de la base imponible correspondiente a la entrega del bien²⁶.

2.1.6. Los tipos impositivos aplicables a las entregas de vehículos

La LIVA contempla la aplicación a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios, que constituyen el hecho imponible del impuesto, de tres tipos impositivos diferentes: el tipo general, el tipo reducido y el superreducido. Los dos primeros han sido objeto de modificación a través del artículo 23.Dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, de tal modo que hemos pasado de un 18 a un 21 por 100 como tipo general, y de un 8 a un 10 por 100 como tipo reducido, permaneciendo el superreducido invariable en el 4 por 100²⁷.

En principio, el tipo de gravamen aplicable en las operaciones de entrega de vehículos es el general del 21 por 100. Así pues, sobre la base imponible, constituida por el importe total de la contraprestación generada por la entrega del vehículo, aplicaremos un tipo impositivo de un 21 por 100, resultando la correspondiente cuota tributaria por IVA, que deberá soportar el consumidor final como sujeto vinculado por una obligación entre particulares resultante del tributo (artículo 38.2 LGT). Si a la misma le sumamos, en caso de medios de transporte nuevos, el importe del IEDMT por la primera matriculación del vehículo, habrá que concluir que la carga fiscal derivada del acto o contrato de venta del vehículo no es nada desdeñable²⁸. Al menos el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, a través de la puesta en marcha del Plan PIVE nos

²⁶ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, en AAVV (Coord. A. PLAZA VÁZQUEZ) *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 98.

²⁷ Véanse LONGÁS LAFUENTE A.: “Modificación de tipos impositivos en el IVA y sus efectos sobre las operaciones sujetas”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentario y casos prácticos*, núm. 354, 2012, pág. 41; y RUIZ GARIJO, M.: “El tipo de gravamen”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 187-218.

²⁸ Si nos remontamos en el tiempo, hay que tener en cuenta que el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto 875/1981, de 27 de marzo, definía como hecho imponible, entre otros, la adquisición de vehículos de tracción mecánica, aplicando a dicha operación un tipo del 26 por 100 (artículo 16).

Derogado este Texto Refundido por el artículo 72 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Ley del IVA contemplaba un tipo incrementado del 33 por 100 que, finalmente, pasó a ser del 28 por 100 para, entre otras, las entregas de vehículos a motor (artículo 29).

Desaparecido por exigencias comunitarias el tipo incrementado de IVA, la suma del tipo general del IVA y del tipo a aplicar en concepto de IEDMT viene a compensar la pérdida recaudatoria que suponía para las arcas públicas haber dejado de aplicar el tipo del 28 por 100.

concede una ayuda, lo que no parece sino querer aliviar las malas conciencias tributarias. En cualquier caso, estos incentivos a la industria automovilística nos demuestran que la misma es un *lobby* que ejerce una fuerte presión sobre los gobernantes a favor de sus intereses.

No obstante, el artículo 91.Dos.1.4.º de la LIVA contempla la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de vehículos para personas de movilidad reducida y a las de autotaxis (vehículos de clase “A” provistos de contador taxímetro) o autoturismos especiales (vehículos de clase “B” sin el citado contador) para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas²⁹.

A tales efectos, se consideran personas minusválidas a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, lo que deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma³⁰.

²⁹ A pesar de que no existe remisión reglamentaria alguna, el artículo 26 bis.Dos del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el Número de Identificación Fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre (en adelante, RIVA), exige que: a) Hayan transcurrido, al menos, cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones, salvo en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos; b) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos *inter vivos* durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

Estos condicionantes son similares a los que establece el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE), para declarar la exención de los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo.

Sobre la aplicación de los mismos, véanse BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Vehículos para personas con movilidad reducida y el tipo del 4 por 100 en el IVA ¿sólo uno cada cuatro años?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 1, 2010, págs. 15-27; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Tributación de los vehículos de o para personas con movilidad reducida. Especial consideración de las ambulancias colectivas”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 2012, BIB 2012\495; GONCALVES PEREIRA, C.: “Modificaciones más relevantes introducidas en el impuesto sobre el valor añadido”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 848, 2012, BIB 2012\3010; y JIMÉNEZ NAVAS, M. M.: “El mantenimiento de los beneficios fiscales que favorecen la movilidad de las personas con discapacidad en la imposición indirecta”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, 2012, BIB 2012\3401.

³⁰ De acuerdo con la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, las referencias que se efectúen en los textos normativos a “minusválidos” y a “personas con minusvalía” han de entenderse realizadas a “personas con discapacidad”.

Según el artículo 26 bis.Dos.2 del RIVA se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por 100: a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez; b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad; c) Cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por 100 aunque no alcance dicho grado.

En el caso de los vehículos para personas con movilidad reducida habrá que estar a lo dispuesto en el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (en adelante, RGV), en el que se define a este tipo de medio de transporte como “vehículo cuya tara no sea superior a 350 Kg y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 Km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna discapacidad o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se le equipará a los ciclomotores de tres ruedas”.

No introduce la ley, sin embargo, ningún requisito de tipo subjetivo, puesto que no exige que el adquirente del mismo sea el propio discapacitado³¹.

En el supuesto de 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 de quien sea el conductor de los mismos, también permite la norma aligerar la tributación por IVA mediante la aplicación del tipo superreducido, para lo cual se requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad³². Dicho reconocimiento, en caso de producirse, surtirá

Asimismo, se considerarán personas con movilidad reducida: a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado; y b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales o, en su caso, por las CCAA.

³¹ El TEAC en la Resolución de 9 de septiembre de 1999, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, confirma en el fundamento de derecho 2.º que independientemente de la condición del adquirente y de la tributación por el IEDMT aplicable con ocasión de la adquisición de estos bienes, únicamente procederá el tipo del 4 por 100 cuando tratándose de automóviles no destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos, los mismos cumplan los condicionantes objetivos requeridos: tara, velocidad y fabricación, específicamente, dirigida al uso de la persona minusválida, circunstancias que no concurren en el caso analizado, por lo que el vehículo adquirido por el interesado debía haber tributado al tipo general del Impuesto.

³² En las importaciones el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida solo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la AEAT, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción (artículo 26 bis.Tres y Cuatro del RIVA). La Sentencia núm. 936 del TSJ de Castilla y León de 2 de septiembre de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 508/1995), en el fundamento de derecho 2.º, reconoce que:

efecto desde la fecha de la solicitud.

Al no requerirse, por tanto, un uso exclusivo por la persona que deba ser transportada, el vehículo no tiene necesariamente que destinarse al traslado de las mismas, resultando, igualmente, indiferente la condición del adquirente³³.

Con la aplicación de estos tipos superreducidos el legislador del IVA introduce un elemento de subjetivización en un impuesto eminentemente objetivo, plegándose a los dictados del artículo 49 de la Constitución Española (en adelante, CE), según el cual: “Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”.

2.1.7. Deducciones de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de vehículos por empresarios o profesionales

Las deducciones constituyen un elemento esencial en la mecánica del IVA. La neutralidad del impuesto para los empresarios o profesionales que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos o distributivos se obtiene permitiéndoles deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios afectos o relacionados con la actividad que desarrollan. En todo caso, la deducción está condicionada a la exigencia de que los bienes y servicios

“(…) la aplicación del tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido a la adquisición de un vehículo para uso personal exclusivo de quienes tengan reconocida la condición de minusválidos, supuesto previsto en el artículo 29.1.1, g) de la Ley 30/1985, de 2 agosto, está condicionada por la propia norma al previo reconocimiento por la Administración Tributaria del derecho del adquirente. Y no se trata de una mera formalidad carente de justificación razonable sino de exigencia de la mecánica del impuesto, que los receptores de bienes y servicios no directamente a la Hacienda Pública sino por repercusión en la factura o documento equivalente, por lo que en el momento de su emisión, coincidente con el de devengo, es necesario que esté determinado el tipo aplicable”.

³³ Se deberá acreditar, no obstante, según el artículo 26 bis.Dos.2 del RIVA, que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, siendo admisibles como medios de prueba los siguientes: a) La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado; b) Que el adquirente sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado, inclusive; c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia; d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado; e) Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda; f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

adquiridos y por los que se soportó IVA se encuentren afectos a una actividad económica sujeta y no exenta del impuesto³⁴.

Por consiguiente, como ha afirmado el TJCE reiteradamente, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar al empresario o profesional del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema deberá garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de dichas actividades, cualesquiera que sean los fines o resultados que persigan, a condición de que tales actividades estén a su vez, en principio, plenamente sujetas a IVA. Esta neutralidad, defendida por la jurisprudencia comunitaria, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (Sentencias del TJCE de 5 de diciembre de 1996, *John Reisdorf/Finanzamt Köln-West*, asunto C-85/95, de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, y de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98).

No obstante, para tener derecho a esta deducción han de cumplirse los requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales que traza la normativa sobre IVA³⁵.

Nuestra intención es detenernos solo en la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos que se destinan a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y los conflictos que la misma acarrea.

Debemos comenzar señalando que el artículo 95.Uno de la LIVA establece que los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de

³⁴ Así se pronunció el TSJ de Madrid en el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia núm. 522 de 25 de mayo de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 694/2001), en el que establece que: "Luego el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado sólo es admitido en tanto que los bienes adquiridos, sean utilizados por el sujeto pasivo en operaciones efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, en el caso que nos ocupa: entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

³⁵ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: "IVA: deducciones", *Impuestos*, núm. 19-20, 2012, págs. 1-22; CHECA GONZÁLEZ, C.: "El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario y su reflejo en nuestro derecho interno", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 42, Aranzadi, Pamplona, 2006; y *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Edersa, Madrid, 2007; CRUZ AMORÓS, M.: "El derecho a deducción: normas y requisitos generales", en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 219-238; LUCHENA MOZO, G. M.: "De nuevo ante la falta de armonización del régimen de deducciones en el IVA. A propósito de la STJCE Stradasfalhi de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-228/05)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008, págs. 101-109; y VEIGA POMBO, M.: "IVA: deducciones, devoluciones y caducidad", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2005, BIB 2005\540.

bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

En esta línea el apartado Dos de dicho precepto no considera afectos los bienes que se emplean por períodos alternativos en actividades empresariales o profesionales y en otras que no lo sean, los que se utilizan simultáneamente en actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas, los que no están contabilizados o los que están destinados a satisfacer necesidades personales de los sujetos pasivos, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos.

No obstante, aunque la afectación no sea exclusiva, el artículo 95.Tres.2 de la LIVA contempla una regla especial para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, definidos como tales en el anexo 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, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo *jeep*³⁶. Dicha regla consiste en que se presumirán *iuris tantum* afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

Sí constituye una exigencia que los vehículos se encuentren incluidos en la contabilidad o en los registros oficiales de la actividad y que se integren en el patrimonio empresarial o profesional³⁷ (95.Tres.5 LIVA).

Dicha presunción de afectación parcial tiene su origen en la reforma operada en la LIVA por el artículo 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pues con anterioridad el artículo 96.1 de la Ley del IVA negaba la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, autoconsumo, arrendamiento, importación, transformación o reparación de este tipo de

³⁶ No deja de sorprender que la LIVA aluda para las definiciones de vehículos a un texto derogado por el RGV, en cuyo anexo II se hallan actualmente las referidas definiciones. Ciertamente, cuando se aprobó la Ley del IVA de 1992 estaba en vigor el citado Real Decreto Legislativo 339/1990, pero una vez derogado este por el RGV, no estaría de más que demandáramos del legislador algo más de cuidado en la redacción de las normas, para evitar remisiones inapropiadas en el tiempo.

³⁷ La consulta de la DGT núm. 104 de 28 de enero de 2002 establece que en el supuesto de que la sociedad consultante resarza a su empleado por los gastos incurridos por la utilización de un vehículo propiedad de dicho empleado para el desarrollo de su trabajo, no serán deducibles para la empresa consultante las cuotas soportadas por la adquisición por dicho empleado de bienes y servicios relacionados con la utilización del referido vehículo, puesto que el mismo no está integrado en el patrimonio empresarial de la entidad consultante.

bienes, salvo prueba de afectación exclusiva³⁸.

Actualmente, sin embargo, se presumen vinculados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, como regla general, en un 50 por 100, con independencia de que hayan sido adquiridos, importados, arrendados o cedidos para su uso por cualquier otro título³⁹. Es preciso advertir igualmente que la presunción legal actúa con independencia del carácter de nuevo o usado del vehículo⁴⁰.

Hay otros vehículos que se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100⁴¹.

³⁸ La Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, reconocía, sin embargo, en su artículo 17 la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y prestación de servicios destinadas a las necesidades de las propias operaciones gravadas, sin que se establecieran limitaciones relativas a los vehículos de turismo.

El TJCE, en la Sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión de las Comunidades Europeas versus República francesa, asunto C-345/99, sostiene que el artículo 17 citado, apartado sexto, autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo. La única limitación que deben respetar los Estados miembros es la de no ampliar los supuestos en que se excluye este derecho de acuerdo con su legislación nacional vigente a 1 de enero de 1979. Por el contrario, están facultados a mantener el régimen vigente a la citada fecha, como a modificarlo, siempre que vaya en el sentido favorable de permitir la deducibilidad de las cuotas soportadas para atender las necesidades de las operaciones gravadas.

Véanse sobre el derecho a la deducción de las cuotas de IVA, ALMENAR ALONSO, A.: "STJCE 14.6.2001, Comisión de las Comunidades Europeas vs República francesa, As. C-345/99: Impuesto sobre el Valor Añadido. Carácter deducible de vehículos utilizados en operaciones sujetas al impuesto", *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, págs. 188-191; BARRIELA PÉREZ, J. A.: "El derecho a la deducción del IVA soportado por bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto *Eon Aset Menidjunt*", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, 2012, BIB 2012\3043; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10, 2006, BIB 2006\1058; y MERINO JARA, I.: "La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2007, págs. 15-19.

³⁹ La DGT en la consulta núm. 738 de 10 de mayo de 1999 establece que las cuotas soportadas por la Cooperativa consultante por el arrendamiento de dos vehículos automóviles de turismo mediante la modalidad de "renting", que serán utilizados tanto para necesidades de su actividad empresarial como para satisfacer necesidades privadas de sus empleados, podrán ser objeto de deducción por dicha Cooperativa en un 50 por ciento conforme a lo previsto en el artículo 95, apartado tres, regla 2.ª de la Ley 37/1992.

⁴⁰ TOVILLAS MORÁN, J. M.: "Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos de turismo", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 90, julio-septiembre 2010, págs. 101-115.

⁴¹ Las reglas sobre presunción de afectación, parcial o total, están reguladas en el artículo 95.Tres de la LIVA para bienes de inversión, los cuales se definen en el artículo 108 de la misma norma como "los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación". Obviamente, los vehículos son bienes corporales de naturaleza mueble.

Sobre el concepto de bien de inversión desde la perspectiva del Derecho comunitario se pueden consultar las Sentencias del TJCE de 1 de febrero de 1977, *Verbond van Nederlandse*

Son exclusivamente los siguientes:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación: autobuses, autocares, taxis y autoturismos.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

En estos casos es posible, por tanto, la deducción del 100 por 100 de las cuotas de IVA soportadas, sin necesidad de prueba alguna. Es evidente que todos los vehículos incluidos en este listado pueden ser utilizados tanto para el ejercicio de una labor empresarial o profesional, como para necesidades privadas, exceptuando algunos, que no todos, de los vehículos empleados en el transporte de mercancías. Siendo así, habría que preguntarse por qué la ley es más condescendiente con unos vehículos que con otros, discriminando según el tipo de actividad desarrollada. A nuestro juicio, no hay justificación posible, debiendo haber optado la ley para todos los vehículos por una presunción de afectación del 100 por 100 a la actividad económica, de tal modo que fuese la Administración la que destruyera esta presunción con los medios que pone a su disposición el ordenamiento⁴².

Ondernemingen, asunto C-51/76 y de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property Ltd*, asunto C-63/04.

⁴² En este sentido se pronuncia el TSJ de Valencia en Sentencias de 15 de julio de 2009, de 24 de marzo y de 14 de abril de 2010. En esta última, el Tribunal señala que parece claro que la legislación nacional plasmada en el artículo 95.3 de la LIVA es contraria a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, reguladora del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (actualmente, artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE), basándose en lo siguiente: "El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de fecha 11-7-1991 (caso *Lennartz*, asunto C-97/90), a propósito de una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal alemán, en el punto 35 de la misma estableció que «Procede responder al órgano jurisdiccional que un sujeto pasivo que utiliza los bienes para las necesidades de una actividad económica tiene derecho, en el momento de la adquisición de los bienes, a deducir el impuesto soportado de conformidad con las reglas previstas en el artículo 17, por reducido que sea el porcentaje de utilización para fines profesionales. Una regla o una práctica administrativa que imponga una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional limitado, pero sin embargo efectivo, constituye una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva... »".

Entendemos que es más fácil para la Administración comprobar la total afectación a la actividad económica de los vehículos relacionados en un listado que de cualquier vehículo que pretenda afectarse al ejercicio de una actividad, pero la simplificación de la prueba y la intención de evitar el fraude no implica que debamos hacer de peor condición, desde el punto de vista fiscal, a un fontanero que a un taxista, ya que con total seguridad ambos utilizarán el vehículo tanto para la actividad empresarial como para fines particulares, si bien el primero podrá deducirse el 50 por 100 del IVA soportado, salvo que demuestre una mayor afectación, y el segundo el 100 por 100, salvo que la Administración logre demostrar una menor afectación.

En cualquier caso, las deducciones comentadas deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. Dicha regularización se habrá de ajustar al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional (artículo 95.Tres.3 LIVA).

La regularización de la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión tiene, por tanto, como objeto ajustar la deducción de dichas cuotas a la utilización efectiva que de dichos bienes se hace a lo largo de un período de tiempo determinado⁴³.

Por tanto, como incida LEZCANO ARTAL, A.: "Sobre la procedente deducibilidad del 100% de IVA soportado en la adquisición de vehículos utilizados en la actividad económica, con independencia del grado de afectación a la misma", *Tribuna Fiscal*, núm. 243, enero 2011, págs. 70-73, ya no es solo que el Juez nacional deba tener en cuenta el Derecho comunitario a la hora de tomar sus decisiones, sino que viene obligado -por aplicación del principio de primacía- a su directa aplicación, sin necesidad de pasar por el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE en los casos en que se trate de Directivas claras, precisas e incondicionales o que hayan sido aclaradas por el citado Tribunal y concurren los restantes requisitos ya enumerados.

Sin duda, la Sentencia comentada da un considerable paso adelante en materia de derechos y garantías de los contribuyentes; sin embargo, el hecho de que otros TSJ e incluso el TS continúen, en su labor sentenciadora, aplicando el precepto de la LIVA, obviando la legislación comunitaria, evidencia el largo camino que queda por recorrer para lograr la igualdad ante la ley de los ciudadanos de la UE.

⁴³ AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 654.

La Sentencia del TJCE de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin Kaupunki*, asunto C-184/04, apartado 25, reconoce que la regularización permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando varíen con posterioridad a la declaración los datos tenidos en cuenta para la determinación del importe de las deducciones. De esta forma, la regularización es un elemento

En efecto, en el supuesto de los vehículos a los que se aplica la presunción de afectación del 50 por 100, pudiera ser que el empresario o profesional demostrase su utilización en un porcentaje más elevado para su actividad y reclamase la deducción de un porcentaje superior de IVA, procediéndose a la oportuna regularización⁴⁴. Si el vehículo es de los que se encuentran bajo el paraguas de la presunción de afectación al 100 por 100, sería absurdo plantear, sin embargo, la posibilidad de una mayor afectación y, por ende, deducción de IVA.

De este modo, cuando se aplica una u otra presunción de afectación el sujeto pasivo se beneficia de una deducción del 50 o del 100 por 100 del IVA soportado en la inversión del vehículo sin necesidad de probar o justificar nada. Esta normación deriva irremediabilmente en prácticas abusivas por parte de aquellos que, sabiéndose protegidos por el escudo del artículo 95.Tres, dada su actividad empresarial o profesional, se lanzan a la adquisición de vehículos, fundamentalmente, turismos, que no tienen la intención de afectar al desarrollo de su actividad, ni siquiera parcialmente.

Sin necesidad de que se cometan abusos, también es posible que en el transcurso de la actividad acaezcan circunstancias que hagan modificar la afectación inicial del vehículo a la actividad (menos horas de

esencial del sistema creado por la Sexta Directiva para garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal.

⁴⁴ Las consultas de la DGT núm. 2051 de 19 de noviembre de 2001, núm. 211 de 14 de junio, núm. 1640 de 29 de julio y núm. 1929 de 28 de septiembre de 2005, afirman que en caso de que se acredite un grado efectivo de utilización de dichos vehículos en el desarrollo de la actividad económica diferente del 50 por 100, según la presunción legal de afectación, resultará procedente la regularización de la deducción inicialmente practicada, siendo necesario que los vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional, así como debidamente contabilizados o incluidos en los registros oficiales de la actividad.

En el mismo sentido se pronuncia la DGT en la consulta vinculante núm. 394 de 14 de marzo de 2005.

La Sentencia núm. 6 del TSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 420/2005) sienta lo siguiente en el fundamento de derecho 3.º: "(...) en ningún momento se ha aportado medio de prueba alguno que acredite la afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial que permita una deducción del IVA soportado en un porcentaje superior al cincuenta por ciento establecido con carácter general en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para este tipo de bienes. El precepto permite una deducción en un porcentaje mayor pero es al contribuyente a quien corresponde acreditar esa afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial. La parte actora podría haber aportado medios prueba que versaran sobre la titularidad de vehículos propios por parte de los administradores, gastos de combustible, reparaciones y revisiones, rótulo en el vehículo, garaje donde se guarda el vehículo, declaraciones testificales de clientes y proveedores que conociesen la utilización y desplazamientos del vehículo, etc., con la finalidad de acreditar que el vehículo es un elemento más que permite el desarrollo diario de la actividad y reconocer una deducción en un porcentaje superior al previsto legalmente. Al no haberlo hecho así, le perjudica la falta de prueba sobre dicho extremo".

En la misma línea, léase la Sentencia núm. 46 del TSJ de Murcia de 29 de enero de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 270/2001).

trabajo, un cambio de actividad, etc.)⁴⁵. Por ello entendemos que la Administración puede revisar los porcentajes de afectación y deducción a la baja, de forma que en caso de discrepar de los aplicados, aporte aquellos elementos que permitan regularizar las deducciones practicadas⁴⁶.

En estos casos, el sujeto pasivo tendrá derecho a réplica, señalando la LIVA que le corresponderá acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional y el porcentaje de IVA deducible por cualquier medio de prueba admitido en derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁴⁷ (en adelante, LGT). Obviedad esta cuya

⁴⁵ La DGT en la consulta núm. 2303 de 26 de diciembre de 2001 concluye que “las cuotas soportadas por la adquisición y mantenimiento de un vehículo automóvil de turismo utilizado por un agente comercial, cuando esté afecto a su actividad profesional, podrán ser objeto de deducción en un 100 por cien, conforme a lo previsto en el artículo 95, apartado tres, regla 2ª, letra e) y apartado cuatro de la Ley 37/1992. El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del vehículo a que se refiere el escrito de consulta deberá ajustarse además a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/92.

Si el vehículo a que se refiere el escrito solo se utiliza en el desarrollo de la actividad profesional del consultante en los años posteriores a su adquisición, no procederá realizar regularización alguna de la deducción practicada en el año de su adquisición, en otro caso, si se acreditara que el mencionado vehículo tuvo un grado efectivo de utilización en la actividad profesional diferente del aplicado en el año de su adquisición, la deducción practicada deberá regularizarse conforme a lo previsto en el artículo 95.Tres.3ª de la Ley 37/92”.

⁴⁶ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 105, consideran dudoso, sin embargo, que la redacción de la norma contemple la posibilidad de que puedan revisarse por la Administración los porcentajes de deducción fijados legalmente.

⁴⁷ Respecto a la carga de la prueba se puede consultar el fundamento de derecho 4.º de la Sentencia núm. 631 del TSJ de Madrid de 3 de junio de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 1355/2001). La Sentencia núm. 103 del TSJ de Castilla y León de 25 de febrero de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 594/2003), en el fundamento de derecho 3.º, advierte que no son suficientes a estos efectos los documentos privados suscritos aparentemente por los socios de la empresa o incluso por algún trabajador de la misma, en los que se consignan la fecha, el número de kilómetros recorridos, y el destino, fundamentalmente, porque atendida la fecha de los desplazamientos, es de destacar que varios de ellos se produjeron en domingos, o en otros festivos, lo que no deja de ser muy significativo, no habiéndose corroborado por ningún otro medio de prueba la realidad de tales desplazamientos. La Sentencia núm. 245 de 7 de septiembre de 2005 del TSJ de Castilla-La Mancha (recurso contencioso-administrativo núm. 995/2001), en el fundamento de derecho 3.º, señala que es cierto que la prueba nunca podrá ser absoluta ni se podrá rechazar la que se aporte apelando a una mera posibilidad o hipótesis de utilización privada, cuya ausencia absoluta nunca podrá ser probada. Sin embargo, dentro de las pruebas indiciarias exigibles, hay una que puede ser reclamada, a saber: la indicación por el actor del número de kilómetros anualmente recorrido por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas realizadas en el año, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a la otra. Ciertamente ello puede requerir de la empresa la llevanza de registros de utilización del vehículo y la preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas, pero no es una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100 por 100, a la vista de que la Ley reclama expresamente la demostración por el sujeto pasivo por encima del 50 por 100, demostración que, aunque no pueda ser absolutamente exhaustiva o indiscutible, sí debe ser suficientemente convincente.

lectura inversa, según PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, consiste en la negación legal expresa de la existencia de medios específicos para acreditar la afectación⁴⁸. Al respecto, MERINO JARA concluye que es absolutamente aconsejable que ante la eventualidad de una discrepancia futura con la Administración tributaria el sujeto pasivo vaya preconstituyendo las pruebas oportunas, pues, por lo general, se pone el listón muy alto para entender acreditada la afectación exclusiva del vehículo a la actividad. La prueba absoluta será imposible⁴⁹. En concreto, no será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional (artículo 95.Tres.4 LIVA).

Si el sujeto pasivo no pudiera demostrar el grado de utilización del vehículo en el devenir de la actividad, es evidente que habría también que regularizar las cuotas soportadas, si bien en esta ocasión con consecuencias perjudiciales para el mismo⁵⁰.

El mismo régimen de presunciones expuesto será de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los vehículos:

- a) Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- b) Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- c) Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- d) Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

El legislador del IVA, en aras de mantener una simetría, establece que si se ha aplicado a la inversión del vehículo un porcentaje de deducción del 50 por 100 de las cuotas de IVA soportadas, a las adquisiciones de bienes (carburantes) o prestaciones de servicios

El mismo criterio se mantiene en la Sentencia del mismo Tribunal núm. 127 de 11 de marzo de 2009 (recurso contencioso-administrativo núm. 427/2005).

Asimismo, véase la consulta de la DGT núm. 553 de 13 de marzo de 2008.

⁴⁸ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...", *op. cit.*, pág. 105.

⁴⁹ MERINO JARA, I.: "La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 8/2007.

⁵⁰ Sobre la deducción del IVA soportada en la adquisición de un vehículo automóvil, puede consultarse DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B.: "Tratamiento fiscal de los vehículos comerciales (II)", *Carta Tributaria*, núm. 302, 1998, págs. 1-12.

vinculadas a los mismos (reparaciones de averías), se les aplicará el mismo porcentaje de deducción, salvo que se proceda a la regularización de las cuotas de IVA soportadas, una vez justificado el porcentaje real de utilización en el desarrollo de la actividad.

Si, por el contrario, se trata de uno de los vehículos que se presumen afectos a la actividad en un 100 por 100, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios relacionados con aquellos se deducirán en el mismo porcentaje, excepto que proceda regularizar⁵¹.

2.2. El régimen especial de venta de los vehículos usados

En los artículos 135 a 139 de la LIVA se condensa el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se puede aplicar a la actividad de compraventa de vehículos usados⁵².

Este régimen se aplica, por tanto, a los sujetos pasivos del IVA que sean revendedores de vehículos usados, es decir, a empresarios o profesionales que habitualmente realizan las entregas de tales bienes, habiéndolos adquirido o importado previamente para su posterior reventa⁵³. No será de aplicación, sin embargo, a las entregas intracomunitarias de los medios de transporte nuevos definidos en el artículo 13.Dos de la LIVA cuando se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25.Uno, Dos y Tres de la misma norma, pues la entrega se corresponderá con una adquisición intracomunitaria por parte

⁵¹ La consulta de la DGT núm. 1615 de 6 de agosto de 2004 sienta que las cuotas soportadas del IVA por gastos de combustible podrán ser objeto de deducción en un 50 por ciento, conforme a lo previsto en el artículo 95.Tres de la LIVA, cuando la sociedad afecte el vehículo a la actividad profesional. En todo caso ha de tratarse de cuotas soportadas en gasolina y servicios de utilización de vías de peaje relativos a un vehículo integrado en el patrimonio empresarial de la sociedad civil, que figure en contabilidad o registros oficiales de la misma y que sea utilizado en los desplazamientos que vengan exigidos por el desarrollo de la actividad que constituya el objeto social de la sociedad en cuestión.

⁵² La LIVA define los bienes usados en el artículo 136.Uno.1 como “los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos”, exceptuando los utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo o por su cuenta. La consulta de la DGT núm. 1669 de 21 de octubre de 1998 recuerda que no es aplicable el régimen a las piezas resultantes del despiece de vehículos usados, en cuanto los vehículos adquiridos hayan sido objeto de renovación o transformación.

⁵³ La Sentencia del TJCE de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, asunto C-280/04, en relación a un empresario que ejercía la actividad *de leasing* de vehículos, adquiriéndolos tanto nuevos como usados y revendiéndolos una vez concluido el contrato de *leasing*, considera que no se excluye de la categoría de sujeto pasivo-revendedor a la empresa de *leasing* de vehículos adquiridos de ocasión, puesto que la reventa forma parte del ejercicio normal de su actividad y el objetivo de la reventa existe en el momento de la adquisición, aunque dicha actividad tenga carácter secundario respecto a la de alquiler.

del revendedor establecido, que no podrá acoger el bien a dicho régimen (artículo 135.Tres LIVA).

Así pues se aplicará esta normativa especial a las entregas de bienes usados adquiridos por el revendedor a: - Una persona, natural o jurídica, que no sea empresario o profesional, cualquiera que sea el título por el que se reciben los bienes, oneroso o lucrativo, e incluso aunque se encuentre establecida en otro Estado miembro⁵⁴; - Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del IVA (venta libre de impuestos) en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien de inversión; - Un empresario o profesional en virtud de una entrega sujeta pero exenta, por no haberse podido deducir el sujeto pasivo las cuotas soportadas en la adquisición del vehículo; - Otros sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el mismo régimen especial (artículo 135.Uno.1⁵⁵ LIVA). En tales operaciones resulta evidente que, por haber sido adquiridos tales bienes a consumidores finales o a empresarios que no generaron el derecho a deducir, el empresario revendedor no soporta IVA, por lo que el precio lleva incluido el impuesto que soportó el que vende el bien al revendedor. Así pues la finalidad del régimen es evitar la doble imposición que tendría lugar en el supuesto de gravar la operación sobre el precio total del producto⁵⁶.

Insisten PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO en que la esencia del régimen parte del hecho de que esos bienes usados llevan incorporado un IVA residual, que fue repercutido a un operador que no pudo deducirse las cuotas de IVA soportado, en general a un consumidor final, provocando que el IVA recaiga únicamente sobre el valor añadido correspondiente a la fase de comercialización de segunda mano⁵⁷.

⁵⁴ Así lo reconoce la DGT en la consulta núm. 604 de 11 de marzo de 2004.

⁵⁵ La consulta de la DGT núm. 1683 de 22 de octubre de 2003 y la consulta vinculante núm. 2751 de 21 de diciembre de 2007 señalan que este régimen solo se puede aplicar a las entregas de bienes usados adquiridos a las personas y en las condiciones que se citan en el artículo 135 de la LIVA.

⁵⁶ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El fraude en las entregas intracomunitarias de vehículos usados y la supuesta opción de tributar por el régimen de bienes usados en el IVA", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 271, 2005, págs. 157-176 y "El régimen especial de los revendedores (bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección" en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 437-478; CALVO VÉRGEZ, J.: "Algunas consideraciones sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005, BIB 2005\654; y LONGÁS LAFUENTE, A.: "Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección" en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., pág. 830.

⁵⁷ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...", op. cit., pág. 109.

Por este motivo, la base imponible, según el artículo 137 de la LIVA, estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen. A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de la LIVA, más la cuota del IVA que grave la operación. El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinado de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de dicha Ley, más el importe del IVA que, en su caso, haya gravado la operación⁵⁸. De esta forma, si el precio de venta es inferior al de compra, el margen de beneficio es inexistente, por lo que tanto la base como la cuota serán de cero euros. Un ejemplo:

Un revendedor compra un vehículo a un particular por 4.500 euros y lo revende, acogido al régimen especial por 5.500 euros:

Base imponible= Margen de beneficio $5.500 - 4.500 = 1.000$ euros

Base imponible tras descontar cuota de IVA del margen de beneficio= $1.000 \times 100/121 = 826,44$ euros

$826,44 \text{ euros} \times 21 \% = 173,55$ euros

No obstante, entendemos que si en las adquisiciones de estos bienes (vehículos usados), el empresario revendedor no soporta IVA, como ya hemos consignado anteriormente, carece de sentido definir el precio de compra como el importe total de la contraprestación más el IVA, ya que aquí el impuesto no es más que un convidado de piedra.

También contempla la Ley la posibilidad de que los sujetos pasivos revendedores de vehículos usados opten por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global para cada período de

⁵⁸ Los artículos 78 y 79 de la LIVA contienen las reglas generales y las especiales, respectivamente, para el cálculo de la base imponible. El artículo 82, por su parte, define la base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Las consultas vinculantes de la DGT núms. 555 y 667 de 13 de marzo y 3 de abril de 2008, respectivamente, recogen el sistema de cálculo de la base imponible cuando se elija el sistema de fijación operación por operación.

Con claridad la consulta de la DGT núm. 780 de 14 de mayo de 1999 excluye la inclusión del IEDMT en el precio de compra, por aplicación del artículo 78.Dos.4.º de la LIVA. En cambio la consulta núm. 1107 de 6 de junio de 2001 considera que el IEDMT, si es un gasto que el revendedor carga al cliente, deberá ser incluido en el precio de venta, a efectos del cálculo de la base imponible.

liquidación, minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen, siempre y cuando se solicite a la Administración tributaria, la cual fijará las condiciones de la autorización, pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron⁵⁹ (artículo 137.Dos LIVA).

En cuanto al carácter opcional u obligatorio del régimen, según el artículo 33 del RIVA, se aplicará a las operaciones que reúnan los requisitos señalados por la Ley del Impuesto, siempre que el sujeto pasivo haya presentado la declaración prevista por el artículo 164.Uno.1.º de la LIVA, relativa al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, el sujeto pasivo podrá renunciar al referido régimen especial y aplicar el régimen general respecto de cada operación que realice, sin que esta renuncia deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito, como establece asimismo el artículo 33 del RIVA. Será suficiente que repercuta el IVA en la factura de venta.

En cuanto a las obligaciones formales que acompañan al régimen, conviene señalar que en las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación⁶⁰. Además, no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de vehículos usados, que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación de este régimen especial, pues se incumplen los requisitos formales necesarios para el ejercicio del derecho a la deducción⁶¹ (artículo 138 de la LIVA).

No obstante, como este régimen es opcional operación por operación, si el adquirente tiene derecho a la deducción del IVA soportado en la operación que efectúe, lo normal será que efectúe la renuncia por esta operación, repercutiéndose el IVA de forma separada en factura y acogiéndose al régimen general del impuesto⁶².

⁵⁹ El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación.

⁶⁰ Otras obligaciones formales y registrales se detallan en el artículo 51 del RIVA.

⁶¹ En la consulta núm. 210 de 6 de febrero de 2004 de la DGT se estudia el caso de un profesional que adquiere un vehículo en régimen especial de bienes usados, desinfectándolo posteriormente de su actividad económica para transferirlo a su patrimonio personal. La DGT indica que el adquirente del vehículo no podrá deducirse la cuota soportada, si bien el autoconsumo quedará no sujeto, al no haber podido practicar la deducción.

⁶² LONGÁS LAFUENTE, A.: "Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", *op. cit.*, pág. 844.

Por último, el artículo 139 de la LIVA advierte que los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial. Una advertencia que está de más, tratándose de revendedores de vehículos usados, pues si no soportan cuotas de IVA en la adquisición o importación de los vehículos usados destinados a la reventa, difícilmente podrán deducirse las mismas.

2.3. Las operaciones intracomunitarias con vehículos nuevos

La Exposición de Motivos de la Directiva 2006/112/CE reconoce, en el apartado 9, que resulta indispensable en el tráfico intracomunitario prever un período transitorio que permita la adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinados ámbitos⁶³.

Según el apartado 11 de dicha Exposición, durante este período transitorio conviene asimismo gravar en los Estados miembros de

⁶³ La transitoriedad del régimen debe, no obstante, ser cuestionada, dado que el mismo se viene aplicando desde 1993. DI PIETRO, A., LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Algunas enseñanzas de la consulta pública sobre el libro verde del IVA de la Comisión Europea”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bologna, 2012, págs. 9-10, destacan el hecho de que la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo sobre el futuro del IVA [COM (851) 2011] reconozca “por primera vez que el principio de imposición en el Estado miembro de origen es en el momento actual un objetivo políticamente inalcanzable y que por tanto debe renunciarse al mismo. Según la Comisión, mantener dicho compromiso sin posibilidad de avanzar mermaría considerablemente la credibilidad del proceso europeo de toma de decisiones. El propio Parlamento Europeo que había sido un firme defensor de este principio de tributación en origen ha reconocido el estancamiento en esta materia y ha instado a avanzar hacia un sistema alternativo basado en el principio de imposición en el Estado miembro de destino que sea capaz de funcionar correctamente. Seguiremos por tanto en el *período transitorio* en el que nos encontramos desde la puesta en funcionamiento del Mercado Único en 1993. Felicitamos a la Comisión por el realismo con que ha planteado, por fin, este problema. Nos enfrentamos pues al reto de encontrar un mecanismo que haga eficaz el IVA en destino corrigiendo las evidentes deficiencias del sistema actual, de las que son plenamente conscientes tanto la Comisión como el Consejo y el Parlamento Europeo”.

Sobre la transitoriedad del régimen, pueden igualmente consultarse, ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo”, AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Las operaciones intracomunitarias en el IVA y en los Impuestos Especiales armonizados*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 57-80; AUTENNE, J.: “Proposta di regime definitivo di tassazione all’origine delle operazioni transfrontaliere”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bologna, 2012, págs. 57-61; y FALCONE, F.: “Il regime transitorio” y “Le proposte di modifica al regime transitorio per regiare alle frodi”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bologna, 2012, págs. 52-57.

destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las adquisiciones intracomunitarias, a partir de un importe determinado, efectuadas por sujetos pasivos exentos o por personas jurídicas no sujetas al impuesto, así como determinadas operaciones intracomunitarias de venta a distancia y de entregas de medios de transporte nuevos efectuadas a particulares u organismos exentos o no sujetos al impuesto, en la medida en que dichas operaciones pudieran, a falta de disposiciones especiales, provocar importantes distorsiones de competencia entre los Estados miembros⁶⁴.

La LIVA se hace eco de este régimen transitorio, estableciendo en su artículo 1 que entre las operaciones gravadas por IVA se encuentran las adquisiciones intracomunitarias de bienes como, por ejemplo, los vehículos, delimitándose el hecho imponible en los artículos 13 a 16.

2.3.1. Las adquisiciones intracomunitarias de vehículos nuevos

El artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE establece:

“1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: (...)

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro: (...)

ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.”

Como regla general, el artículo 13.1 de la LIVA sienta la sujeción al impuesto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o un profesional⁶⁵.

Sin embargo, como excepción a la regla general, y dado que el legislador comunitario pretendió que los medios de transporte nuevos quedasen gravados en cuanto a la imposición indirecta en el Estado

⁶⁴ La Sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 2010, caso X, asunto C-84/09, en el apartado 24, establece que: “(...) del undécimo considerando de la Directiva 2006/112, el cual reproduce el contenido del undécimo considerando de la Directiva 91/680, se desprende que estas normas tienen por objeto, en particular, además del reparto de la potestad tributaria, evitar distorsiones de competencia entre los Estados miembros que puedan derivarse de la aplicación de tipos impositivos diferentes. En efecto, la comercialización de los medios de transporte nuevos se concentraría en los Estados miembros con un tipo bajo del IVA en detrimento de los demás Estados miembros y de sus ingresos fiscales”.

⁶⁵ ARRIBAS LEÓN, M.: “El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 267-316.

miembro de matriculación definitiva, el artículo 13.2 incluye un supuesto específico de adquisición intracomunitaria de bienes:

“Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados 1 y 2, de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente”.

Según esta norma:

- Es indiferente la condición del transmitente, que podrá ser empresario, profesional u otra persona que sin realizar actividad económica alguna sea considerada a los exclusivos efectos de esta operación de transmisión como empresario.

- El adquirente debe ser un empresario o profesional acogido al régimen especial del artículo 14, el cual contempla la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias que realicen los sujetos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca, así como aquellos que efectúan exclusivamente operaciones que no originan el derecho a deducción de las cuotas soportadas y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales⁶⁶.

⁶⁶ El artículo 14 de la LIVA sigue la misma línea del artículo 3.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, según el cual: “1. No obstante lo dispuesto en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, las operaciones siguientes no estarán sujetas al IVA: (...) b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintas de las contempladas en la letra a) y en el artículo 4 y distintas de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de productos sujetos a impuestos especiales, efectuadas por un sujeto pasivo, a fin de atender las necesidades de su explotación agrícola, silvícola o pesquera, sujeta al régimen común global de los productores agrícolas, por un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción alguno, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo”.

Para ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Adquisiciones intracomunitarias”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012, pág. 174, técnicamente y a pesar de la letra de la norma, no estamos ante operaciones no sujetas sino ante operaciones sujetas, pero exentas, ya que se cumplen todos los requisitos para la sujeción aunque, al ser adquisiciones de escasa importancia económica y en aras a simplificar la gestión, no van a quedar sometidas a imposición en destino. Confirma su naturaleza el carácter opcional que permite al sujeto pasivo renunciar a estas exenciones técnicas y tributar en destino. Sería conveniente, por tanto, unificar este tipo de operaciones y calificarlas como verdaderas exenciones, sin perjuicio de que para conseguir los objetivos mencionados anteriormente se arbitraran los mecanismos adecuados; por ejemplo, eximir en estos supuestos de la obligación de presentar declaración por el impuesto, o de la inclusión en los estados recapitulativos.

En la misma línea HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 669-696.

También puede ser adquirente un particular que, a estos efectos, será considerado como empresario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5.Uno.e) de la LIVA.

No se alude a los empresarios o profesionales ni a las personas jurídicas que no actúen como empresario, por lo que podría deducirse que éstas quedan fuera del ámbito de aplicación de la norma. Sin embargo, en opinión de ARRIBAS LEÓN y HERMOSÍN ÁLVAREZ, esta interpretación no es correcta, ya que este segundo bloque de sujetos no mencionados específicamente por el precepto que contempla el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos queda dentro de esta hipótesis por aplicación de la regla general de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Por tal motivo, las autoras citadas proponen reformar el artículo 2.b).ii de la Directiva 2006/112/CE, dando cobijo dentro de los adquirentes de los medios de transporte nuevos a los empresarios y profesionales que actúen como tales y a las personas jurídicas que no actúen como empresarios (entes públicos y entidades sin ánimo de lucro), para mayor claridad de la norma⁶⁷.

- Si bien deben cumplirse los restantes requisitos de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no es necesario a efectos de IVA tener asignado un NIF por la Administración tributaria española ni estar dado de alta en el censo de operadores intracomunitarios⁶⁸.

- Debe tratarse de medios de transporte nuevos, y a los efectos que nos interesan, el artículo 13.2 de la LIVA y el artículo 2 del RIVA, reconocen, entre otros, como medios de transporte los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cc. o su potencia exceda de 7,2 Kw, considerados nuevos o bien cuando su entrega se efectúa antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o bien cuando no han recorrido más de 6.000 kilómetros⁶⁹.

⁶⁷ ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Adquisiciones intracomunitarias”, *op. cit.*, pág. 169.

⁶⁸ AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, págs. 137-138.

⁶⁹ De conformidad con el artículo 2.1 del RIVA se entenderá por fecha de puesta en servicio de un medio de transporte la correspondiente a la primera matriculación, definitiva o provisional, en el interior de la UE y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo, referente al medio de transporte de que se trate, que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, incluida la consideración de su estado de uso.

En cuanto a la circunstancia de no haber recorrido más de 6.000 kilómetros se acreditará, según el apartado 2 del artículo 2 del RIVA, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho y, en particular, con los propios aparatos contadores incorporados a los medios de transporte, sin perjuicio de su comprobación para determinar que no hayan sido manipulados.

Las adquisiciones intracomunitarias de vehículos nuevos deberán ser objeto de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico a que se refiere el artículo 71.7 del RIVA. De esta forma, el particular deberá presentar el modelo 309 en el plazo de treinta días desde la realización de la operación y en cualquier caso antes de la matriculación definitiva del vehículo. Además, como determina la Orden HAC 3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA, modificada por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, para la matriculación del vehículo se exigirá a los adquirentes de dichos vehículos la presentación del ejemplar de este modelo con la casilla de ingreso debidamente validada, por lo que no podrá ser objeto de matriculación en España el vehículo sin la acreditación del abono del IVA.

Por último, indicaremos que el particular no deberá presentar por esta operación el modelo 349 (declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias) y el impuesto devengado por la referida adquisición no será deducible en ninguna cuantía⁷⁰.

Tras establecer las reglas aplicables a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la LIVA se decide a ofrecernos un concepto de las mismas en el artículo 15.Uno, que dispone lo siguiente:

“Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente,

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 16 de abril de 2003 (recurso contencioso-administrativo núm. 332/2000), en el fundamento de derecho 2.º dicta lo siguiente: “Admitido que el vehículo cuando fue adquirido tenía una antigüedad de cuatro años desde la fecha de primera matriculación, la cuestión aquí se limita a decidir sobre la prueba del kilometraje del vehículo y sobre la carga de probar dicho extremo. Para resolver, admitido que estamos ante un vehículo usado, habrá que examinar a quien corresponde la carga de probar determinados extremos. Y para ello, habrá que partir de que no se trata de una exención, cuya prueba correspondería al contribuyente, sino de la concreción del hecho imponible, se trata de determinar si la adquisición está sujeta al impuesto, cuya prueba, conforme al artículo 114 de la Ley General Tributaria corresponde a la Administración Tributaria. Partiendo de esto y del hecho admitido de que no se trata de un vehículo nuevo, por excepción y a fin de evitar fraudes, la norma asimila a los vehículos nuevos determinados vehículos usados; pero la carga de la prueba del hecho que determina la asimilación corresponde igualmente a quien reclama el cumplimiento de la obligación tributaria. Y la Ley no prevé que, en caso de adquisición intracomunitaria no sujeta, el adquirente deba cumplir alguna formalidad dirigida a facilitar la gestión y comprobación del impuesto. La única previsión a efectos de la gestión del IVA es la prevista por el artículo 164.6 de la Ley del Impuesto, a cuyo tenor en los supuestos del art. 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte. Y, en nuestro caso consta que el actor pagó el impuesto especial de matriculación y el vehículo ha sido matriculado, lo que supone aceptación de la no sujeción al IVA”.

⁷⁰ La consulta vinculante de la DGT núm. 1215 de 25 de mayo de 2009 detalla expresamente estas obligaciones formales.

desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”.

Así pues, para que exista una adquisición intracomunitaria será necesario obtener el poder de disposición sobre bienes muebles corporales, como los vehículos, que han de ser expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto con destino al adquirente y con origen en otro Estado miembro, con independencia de la persona que se encargue del transporte⁷¹. El devengo se producirá cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente (artículo 75.Uno LIVA).

Si un ciudadano español se desplaza a Alemania para adquirir un vehículo nuevo, que luego se transporta al territorio de aplicación del impuesto, está realizando una adquisición intracomunitaria, siendo irrelevante si el vendedor es empresario o profesional y si el transporte lo realiza el comprador, el vendedor o un tercero por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Hay que tener en cuenta que el artículo 71.Uno sienta una regla general para determinar el lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, de tal modo que se estimarán realizadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al adquirente.

⁷¹ La DGT en la consulta vinculante núm. 1616 de 28 de julio de 2006 detalla los requisitos precisos para que una operación pueda ser considerada adquisición intracomunitaria de bienes.

Véanse SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *El impuesto sobre el valor añadido en las operaciones intracomunitarias*, Deusto, Bilbao, 2002; AAVV (Coord. J. LASARTE) *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004; ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido, prueba de transporte y carta*, Comares, Granada, 2008; FUSTER GÓMEZ, M.: *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Marcial Pons, Madrid, 2000; y RIBES RIBES, A.: “Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos: plazo en el que debe transportarse el bien al Estado de destino (STJUE de 18 de noviembre de 2010), *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331, 2012, págs. 113-116.

La Sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 2010, caso X, asunto C-84/09, en los apartados 27 a 33, sienta que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria solo es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (véanse las sentencias *Teleos* y *otros*, apartado 42, de 27 de septiembre de 2007, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 23). Ahora bien, la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no puede depender del cumplimiento de un plazo concreto dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación.

El artículo 71.Dos de la LIVA permite, no obstante, localizar en el territorio de aplicación del impuesto la adquisición de bienes efectuadas por un empresario que ha suministrado el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española cuando los bienes han llegado a otro Estado miembro y no han tributado en él. Este transporte puede ser realizado por el transmitente, el propio adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores⁷².

El apartado Dos del artículo 15 advierte que cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación. Es decir, si la importación despachada a libre práctica en otro Estado miembro por una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional, da lugar a un posterior transporte de los bienes o las mercancías al territorio de aplicación del impuesto, se gravará en el mismo como adquisición intracomunitaria de bienes.

2.3.2. Las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos

Toda adquisición intracomunitaria deriva de una previa entrega intracomunitaria, que debe ser entendida como la transmisión del poder de disposición de un bien corporal, como puede ser un vehículo nuevo, que va a ser transportado al territorio de otro Estado miembro.

En este sentido, el artículo 5.Uno.e) de la LIVA dispone que a los efectos de esta ley se considerarán empresarios o profesionales:

“Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden”.

El artículo 25 regula las exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro. En esta línea, las entregas de

⁷² AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 133.

El TEAC en la Resolución de 12 de mayo de 2009, en relación a una entidad que adquiriría vehículos en otros Estados miembros, transportándolos por su cuenta con destino a Francia, considera aplicable el artículo 71.Dos de la LIVA, pues la entidad comunicaba en todas las operaciones el NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria española, vendiéndolos en Francia fundamentalmente a particulares, por lo que al no quedar gravada en Francia la adquisición intracomunitaria de bienes, a pesar de ser el lugar de llegada del transporte, el precepto indicado faculta para que la Administración española grave dicha adquisición, correspondiendo, en todo caso, a la entidad en cuestión la carga de probar la tributación de la adquisición intracomunitaria en Francia.

vehículos nuevos que se expidan o transporten a otro Estado miembro estarán exentas del impuesto cuando exista una transmisión del poder de disposición a favor de una persona, adquirente, que tenga la condición de empresario o profesional (identificado a efectos de IVA en otro Estado miembro distinto de España).

El artículo 25.Dos de la LIVA, desarrollado por el artículo 13 del RIVA, extiende la exención a los supuestos en que lo entregado es un vehículo nuevo, cuando el adquirente –en el territorio de otro Estado miembro- es sujeto pasivo en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o es uno de los sujetos que realizan exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción y, en general, cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional⁷³.

Este es, según PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, el esquema básico: entrega intracomunitaria exenta con adquisición intracomunitaria sujeta, de forma que el impuesto se ingresa en el país donde se ha trasladado el medio de transporte (en destino) y a partir de ahí sigue su régimen ordinario. O sea, si el adquirente es un consumidor final, un particular o los sujetos pasivos que no pueden deducir las cuotas de IVA soportadas, se cierra el ciclo de IVA en ese momento. Cuando el adquirente sea un empresario o un profesional, y se cumplan los requisitos pertinentes, podrá practicarse la deducción de las cuotas que correspondan⁷⁴.

En cuanto al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza la entrega exenta del medio de transporte nuevo, hay que

⁷³ Efectivamente, el artículo 138.1 de la Directiva 2006/112/CE establece que: “Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes”.

Un planteamiento normativo que repite el esquema elemental del artículo 28 quater de la Sexta Directiva 77/388/CEE, incorporado por la Directiva 91/680/CEE, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, que reforma la misma.

Sobre las entregas intracomunitarias véanse CALVO VÉRGEZ, J.: “En torno a la exención en el IVA de las entregas intracomunitarias de bienes. (Análisis de las STJCE de 27 de septiembre de 2007. As. C-409/04, C-146/05 y C-184/05)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 297, 2009, págs. 99-103; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003, págs. 41-69; LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Las exenciones en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Comares, Granada, 2008; y LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias”, en AAVV (Dir. F. D. ADAME MARTÍNEZ), *Armonización, Coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 31-50.

⁷⁴ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 115.

señalar que si se trata de un empresario o profesional por naturaleza, se aplicará el régimen ordinario de deducciones. Si se trata de un empresario o profesional por definición legal, podrá deducirse también las cuotas de IVA soportadas, tal y como dispone el artículo 93.Dos de la LIVA, si bien “únicamente podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25.2 de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta”. De esta forma lo recoge el artículo 94.Dos de la LIVA.

2.4. Las importaciones y exportaciones de vehículos

De acuerdo con el artículo 17 de la LIVA estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, como los vehículos, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador, que puede ser cualquier persona o entidad, tenga o no la condición de empresario o profesional⁷⁵.

El concepto de importación de bienes se recoge en el artículo 18 de la LIVA, que la define como la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o como la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero⁷⁶.

⁷⁵ En relación a las importaciones, pueden consultarse APARICIO PÉREZ, A.: “Las importaciones definitivas de bienes personales”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 77, 1991, págs. 93-96; GASCÓN ORIVE, A.: “El nuevo IVA: las importaciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 123, junio 1993, págs. 17-34 y *El IVA y el comercio internacional*, Dijusa, Madrid, 2009; LEÓN PEÑA, F.: “El IVA y el tráfico exterior no comunitario”, *Carta Tributaria*, núm. 195, enero 1994, págs. 1-10; CALVO VÉRGEZ, J.: *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007; y MEDINA JIMÉNEZ, A. y BENGOCHEA SALA, J. M.: *Guía práctica del IVA en el comercio internacional: importaciones y exportaciones: teoría y supuestos*, Edisofer, Madrid, 2010; PÉREZ BUSTAMANTE, D.: “El hecho imponible en las importaciones de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 317-362.

⁷⁶ El artículo 9 declaraba que la Comunidad debía basarse en una unión aduanera, prohibiéndose entre los Estado miembros los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera otras exacciones equivalentes, así como en la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países. El artículo 10 consideraba en libre práctica en un Estado miembros los productos procedentes de países terceros, respecto de los cuales se hayan cumplido en dicho Estado miembro las formalidades de importación y percibidos los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieran beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos (versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, Diario Oficial número C 224 de 31 de agosto de 1992).

Dichos preceptos se corresponden en la actualidad con los artículos 28 y 29 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea

Cuando la importación del vehículo la realiza un empresario o profesional, se devengará el IVA a la importación, que habrá de liquidarse en la aduana, si bien las cuotas soportadas serán deducibles, si reúnen los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA.

Si la importación del vehículo la realiza un particular, éste se convierte en sujeto pasivo del impuesto y además en consumidor final, por lo que habrá de liquidar el impuesto a la importación, pero sin posibilidad de deducir las cuotas satisfechas. No obstante, en ciertos supuestos se contemplan normas de exención tributaria vinculadas a circunstancias personales (por ejemplo, por traslado de residencia habitual o motivadas por adquisiciones *mortis causa*).

La base imponible en las importaciones resultará, como regla general, de adicionar al valor de aduana: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA; b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (artículo 83.Uno LIVA).

En cuanto al devengo del IVA a la importación, el artículo 77.Uno de la LIVA establece que el mismo se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación⁷⁷.

2.4.1. La exención de bienes personales importados por traslado de residencia habitual

Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes personales pertenecientes a personas físicas que trasladen su residencia habitual desde un territorio tercero al Reino de España (artículo 28.Uno LIVA). A estos efectos, se consideran bienes personales los destinados

y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial número C 83 de 30 de marzo de 2010).

⁷⁷ El artículo 44. 1 y 2 del Reglamento (CE) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) dispone que: “Una deuda aduanera de importación nacerá al ser incluidas las mercancías no comunitarias sujetas a derechos de importación en uno de los regímenes aduaneros siguientes: - a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final; b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana”.

normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional. Entre dichos bienes personales se incluyen los vehículos automóviles del sujeto pasivo, salvo que se trate de vehículos de carácter industrial o de uso mixto para fines comerciales o profesionales.

El presupuesto de hecho de la exención consta de varios elementos, que concreta el artículo 28.Dos de la LIVA. Son los siguientes:

a) Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera de la UE al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.

b) Debe mantenerse el mismo uso para los bienes importados, en este caso vehículos.

c) Los vehículos deben ser adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia, no habiéndose beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país. Así pues, si se les ha otorgado ya un trato favorable en el país de origen, no disfrutarán de un nuevo beneficio fiscal en el país de destino.

Se considerará cumplido este requisito cuando se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos o por los Acuerdos de sede.

d) Los vehículos deben haber sido utilizados o poseídos durante un período mínimo de seis meses anterior al traslado de la residencia. Sin embargo, para los supuestos en que estos bienes se hubieran adquirido o importado al amparo de las exenciones relativas a los regímenes diplomático o consular aplicable por miembros de organismos internacionales, el período de utilización habrá de ser superior a doce meses.

e) La importación de los vehículos se ha de efectuar en el plazo máximo de doce meses a partir de la fecha del traslado de residencia al territorio de aplicación del impuesto. No obstante, dichos bienes podrán importarse antes del traslado, previo compromiso del interesado de

establecer su nueva residencia antes de los seis meses siguientes a la importación, pudiendo exigirse garantía en cumplimiento de dicho compromiso.

f) Los bienes importados con exención no deben ser transmitidos, cedidos o arrendados durante el plazo de doce meses posteriores a la importación, salvo causa justificada. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referido a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Tras esta amplia relación de requisitos no podemos sino afirmar que la norma de sujeción, pero exención tributaria del artículo 28 de la LIVA, intenta poner una serie de trabas o cortapisas con el ánimo de evitar la no tributación fraudulenta por IVA en el supuesto de importación de bienes personales como los vehículos.

Los interesados presentarán, en todo caso, en el momento de la importación una relación detallada de los bienes a importar, el documento acreditativo de la baja en su residencia habitual fuera de la UE y, en su caso, certificación del período de permanencia en la residencia anterior. Si el interesado fuese de nacionalidad extranjera deberá presentar también la carta de residencia en el territorio peninsular español o Islas Baleares o justificante de su solicitud. En este último caso se le concederá, previa prestación de garantía, el plazo de un año para conseguir la residencia (artículo 15.2 RIVA).

La importación de los bienes podrá efectuarse en una o varias veces y por una o varias aduanas⁷⁸.

2.4.2. Las exenciones de bienes personales importados por causa de herencia

El artículo 32 de la LIVA declara que estarán exentas del impuesto las importaciones de vehículos adquiridos *mortis causa*, cuando se efectúen por personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto o por entidades sin fines lucrativos establecidas en dicho territorio⁷⁹.

⁷⁸ En materia de exenciones en las importaciones de bienes, consúltense CALVO VÉRGEZ, J.: "La exención de las importaciones en el IVA", *Actum Fiscal*, núm. 67, 2012, págs. 25-35; CRESPO MIEGIMOLLE, M., GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: "Las importaciones de bienes", en AAVV *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Comares, 2001, págs. 255-278; y LONGÁS LAFUENTE, A.: "Las exenciones en importaciones de bienes" en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 697-762.

⁷⁹ Para determinar la residencia habitual de una persona física en territorio español, entendemos que habrá que aplicar los criterios de residencia habitual establecidos en el

La exención solo se aplicará respecto de los vehículos importados en el plazo de dos años a partir del momento en que el interesado hubiese entrado en posesión de los bienes adquiridos, salvo causas excepcionales apreciadas por la Administración. Se excluyen del ámbito de la exención exclusivamente los vehículos de carácter industrial.

En cualquier caso, el importador deberá acreditar su adquisición mediante la correspondiente escritura pública, otorgada ante Notario, o por cualquier otro medio admitido en Derecho⁸⁰.

2.4.3. Las exenciones en importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los bienes de inversión afectos a la actividad empresarial o profesional de una empresa

artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF). En cuanto a las entidades sin fines lucrativos, el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 4 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, contienen las reglas para fijar la residencia y el domicilio fiscal de las mismas en territorio español.

⁸⁰ Paralelamente a las exenciones en las importaciones de bienes personales, la Directiva 2009/55/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009 relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, establece una exención aplicable a los bienes personales de particulares que se introduzcan de forma permanente desde otro país de la UE, de los impuestos al consumo que normalmente se aplicarían a dichos bienes. Se consideran bienes personales las propiedades destinadas a uso personal de los interesados o a las necesidades de su hogar. Estos bienes no podrán tener naturaleza comercial ni estar destinados a una actividad económica. No obstante, las herramientas necesarias para el ejercicio de la profesión u oficio del interesado, se tratarán como bienes personales.

Los vehículos de motor solo se beneficiarán de la exención si el particular traslada su residencia normal al país de la UE de destino. A los efectos de esta directiva, se entenderá por "residencia normal" el lugar en que viva habitualmente una persona (durante al menos 185 días del año natural) por razón de vínculos personales y profesionales o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen lazos estrechos entre esa persona y el lugar en el que vive.

Dichos vehículos no podrán ser cedidos, dados en alquiler o prestados durante los doce meses siguientes a su introducción con exención, salvo en circunstancias justificadas a satisfacción de las autoridades competentes del país de la UE de destino.

La introducción de los bienes personales se podrá realizar de una sola vez o en etapas y por cualquiera de las siguientes razones:- Por razón de traslado de la residencia normal; - Por razón de amueblado o abandono de una residencia secundaria; - Por razón de matrimonio; - O adquiridos vía sucesoria.

El objetivo de la presente Directiva es eliminar los obstáculos fiscales para la importación a un Estado miembro por particulares, de bienes personales que se encuentren en otro Estado miembro, estableciendo franquicias fiscales comunitarias.

Por su parte, la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 12 de octubre de 2009, delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes.

de producción o de servicios que cese definitivamente en su actividad empresarial en país tercero para desarrollar una similar en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 37.Uno LIVA).

Se excluye del ámbito de la exención a los vehículos que no sean considerados instrumentos de producción.

3. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: SU VÍNCULO CON LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES

3.1. Naturaleza y modalidades del impuesto

En lo que se refiere a la legislación estatal, el ITPAJD se encuentra regulado en el TRLITPAJD, siendo desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

El artículo 1 de dicho TRLITPAJD lo califica como un tributo de naturaleza indirecta, apelativo al que sumaríamos otros como: real, objetivo, proporcional, instantáneo y estatal, aunque cedido, como otros tantos impuestos estatales, a las Comunidades Autónomas [artículos 4.1.c) y 11.c) LOFCA]. En la actualidad, el artículo 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, cede a los entes autonómicos la recaudación del ITPAJD, fijando los pertinentes puntos de conexión, en tanto que el artículo 49 de la misma ley atribuye competencias normativas sobre tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones en la cuota y gestión del impuesto⁸¹.

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 1 el impuesto gravará:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados.

Podríamos decir, por tanto, que existen en el ITPAJD tres impuestos diferentes, agrupados bajo un solo título. No obstante, dada la existencia de características comunes a los tres, el legislador ha optado por emplear un solo título para definirlos, lo que le ha obligado a utilizar el término “modalidades” para distinguir las tres formas de gravamen que

⁸¹ La citada Ley 22/2009 vino a ocupar el lugar de la Ley 21/2001, de 27 de 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 (vigente hasta 1 de enero de 2009).

reviste el tributo.

Así, podríamos avanzar, en una primera aproximación, que en la modalidad TPO se someten a imposición, entre otras, la transmisión onerosa por actos *inter vivos* de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

En la modalidad de operaciones societarias, tras la nueva redacción dada al artículo 45.I.B).11 del TRLITPAJD por el artículo 3 del del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, solo quedan sujetas plenamente a esta variante las operaciones de disolución de sociedades y de disminución del capital social.

Por último, en la variable de actos jurídicos documentados se gravan los documentos notariales (la llamada “cuota fija”, y la conflictiva cuota variable, de gran aplicación en la práctica notarial), los documentos mercantiles y los documentos administrativos.

De estos tres hechos imponibles que encierra el ITPAJD, únicamente reviste interés para nuestro estudio la versión TPO, puesto que la transmisión onerosa *inter vivos* de un vehículo situado en territorio español por un particular desencadenará su devengo y la obligación de pago por un sujeto comprador que sea residente en España [artículo 6.1.a) TRLITPAJD].

3.2. El hecho imponible: transmisiones onerosas *inter vivos* de vehículos usados

Como advierten PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO los medios de transporte, particularmente, los vehículos automóviles son bienes de consumo duradero susceptibles de ser transmitidos en varias ocasiones, lo que deriva en la existencia de un importante mercado de vehículos usados, en el que van a confluír los transmitentes y los adquirentes de tales bienes⁸².

Al respecto habrá que considerar vehículo usado el que se entregue después de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o el que haya recorrido más de 6.000 Km, interpretando *a sensu contrario* el artículo 13.2 de la LIVA.

El artículo 7.1.a) del TRLITPAJD considera, concretamente, transmisiones patrimoniales sujetas:

⁸² PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 125.

“Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

No obstante, esta afirmación legal conviene ser matizada, puesto que de la condición del sujeto transmitente dependerá la realización del hecho imponible TPO cuando se venda a cambio de precio un vehículo usado.

Si el transmitente del vehículo usado es empresario o profesional o bien se trata de un vehículo que forma parte del patrimonio empresarial o profesional, la entrega del mismo estará, ineludiblemente, sujeta a IVA, siendo sujeto pasivo el transmitente. En este caso, el régimen es, por tanto, idéntico al que se aplicaría si se tratara de una entrega de un vehículo nuevo realizada por los sujetos pasivos del impuesto⁸³.

En cambio, cuando el transmitente del vehículo usado es un particular o bien un empresario o un profesional que no actúa como tal, se realiza el hecho imponible que alberga el artículo 7.1.a) del TRLITPAJD, siendo sujeto pasivo el comprador o adquirente del bien.

Delimitado el hecho imponible vamos a detenernos únicamente en uno de los supuestos de exención que contempla el TRLITPAJD por su estrecha vinculación con los vehículos⁸⁴.

3.2.1. Exención de vehículos adquiridos por empresas de compraventa

Como una forma de corregir la repercusión negativa del ITPAJD, modalidad TPO, en la compraventa de vehículos de segunda mano, el artículo 45.I.B).17 del TRLITPAJD declara la exención de:

“Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición”.

⁸³ La Sentencia núm. 684 del TSJ de Murcia de 29 de octubre de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 637/1995) confirma en el fundamento de derecho 2.º la sujeción a IVA de la transmisión de vehículos usados cuando el transmitente es un empresario que realiza la entrega en el desarrollo de su actividad.

⁸⁴ Sobre las exenciones en el ITPAJD, consúltese CALVO VÉRGEZ, J.: “La regulación de las exenciones objetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Gaceta Fiscal*, núm. 297, 2010.

Esta exención se reproduce en idénticos términos en el artículo 88.I.B).17 del Reglamento del Impuesto.

Desde un punto de vista objetivo, la aplicación de la exención se limita a las entregas de vehículos usados con motor mecánico apto para circular por carretera. El elemento subjetivo condiciona el beneficio fiscal a la adquisición por un empresario cuya actividad habitual sea la compraventa de los mismos. Se añade, además, con carácter finalista, que los vehículos deben ser adquiridos para su reventa, la cual deberá producirse dentro del año siguiente a la adquisición, que es el horizonte temporal.

En realidad, este beneficio no se incluía en la redacción original del Texto Refundido del Impuesto de 1980. Fue la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, la que añadió un número 21 al artículo 48.I.B) del citado Texto Refundido. Su redacción coincide literalmente con la vigente en la actualidad.

La Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en su artículo 31.3 da nueva redacción al número 21 del artículo 48.I.B) del Texto Refundido del Impuesto de 1980 con la única diferencia relevante respecto de la que estableció la Ley 33/1987 de que se suprime la expresión “para circular por carretera”, lo que permitía ampliar la exención a otro tipo de vehículos usados con motor mecánico como las aeronaves y las embarcaciones, siempre que se transmitieran a empresas dedicadas a su reventa y éstas los vendieran en el plazo de un año.

Como señalan MUÑOZ DEL CASTILLO, VILLARÍN LAGOS y DE PABLO VARONA, sorprende que el vigente Texto Refundido de 1993 incorpora la exención en el precepto que se comenta, no con su última redacción, sino con la que le había dado la Ley de Presupuestos para 1988. Estas consideraciones conducen a defender la posible nulidad del precepto vigente, pues la delegación legislativa alcanzaba a la posibilidad de “regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales relativas al Impuesto”, sin embargo, no incluía la modificación de una exención, materia que está amparada por el principio de reserva de ley⁸⁵.

3.2.1.1. Vehículos usados

PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO entienden el concepto de vehículos usados en un sentido amplio, como vehículos transmitidos por particulares una vez salidos del circuito empresarial de comercialización,

⁸⁵ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson, Civitas, Madrid, 2004, págs. 716-717.

no siendo preciso el uso material del vehículo. De esta forma, ejemplificativamente, si un particular vende un coche de lujo que le ha tocado en un concurso antes de haberlo usado, el vehículo, materialmente nuevo, deberá ser considerado usado a efectos de aplicar la exención⁸⁶.

A nuestro juicio, razones evidentes de seguridad jurídica nos impulsan a considerar vehículos usados todos aquellos que no reúnan los requisitos que exige la Ley del IVA para catalogarlos como nuevos y que, insistimos, se recogen el artículo 13.2 de la LIVA y en el precepto 2 del RIVA. Logramos, además, una coordinación entre normas fiscales que tantas veces se echa en falta.

Al margen de esta apreciación, la delimitación objetiva del presupuesto de hecho de la exención solo se centra en los “vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera”. Interpretan PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO al respecto que, si bien la redacción gramatical del precepto no es del todo precisa, pues podría echarse en falta el término “aptos” para circular por carretera, parece evidente que están excluidos de la exención cualquier otro tipo de medios de transporte distintos de los vehículos de tracción mecánica, por ejemplo, embarcaciones o aeronaves, respecto de las cuales sí se producirá la incidencia del ITP en su comercio de segunda mano⁸⁷.

La aptitud para circular por carretera solo puede fijarse en términos legales por referencia a la matriculación en los registros públicos correspondientes y mientras no causen baja en éstos. Así lo advierte el artículo 92.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁸⁶ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 126.

⁸⁷ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 127.

La Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 613/1999) reconoce que el término vehículo no tiene una acepción única ni siquiera en las normas fiscales, pero en su acepción técnica el significado es más restrictivo, refiriéndose a los de carácter terrestre, y es esta concepción la que debe prevalecer, ya que nos hallamos ante una norma que concede unos beneficios fiscales, la exención de un impuesto, que debe ser objeto de interpretación restrictiva, máxime cuando ninguna orientación nos dio el legislador de 1990 sobre la necesidad de que la modificación tenía la finalidad de favorecer a otros sectores económicos además de la industria del automóvil, como la náutica o la aeronáutica.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op.cit.*, pág. 717, opinan, sin embargo, que no deberían quedar excluidas del beneficio tributario las transmisiones de aeronaves y embarcaciones que cumplieran los requisitos exigidos por la norma. Si el argumento para su omisión es el de su menor incidencia práctica, no se puede justificar.

En cualquier caso, la norma es clara y únicamente alude a vehículos adecuados para circular por carretera.

La exigencia de que los vehículos tengan motor mecánico deja fuera del ámbito de aplicación de la norma a los que carecen del mismo, como los remolques, los semirremolques o las caravanas, independientemente de que tengan o no que ser matriculados, según lo que disponga la normativa del IEDMT, la cual será objeto de un estudio detallado con posterioridad.

La referencia al motor mecánico no debe hacernos descartar que la exención pueda aplicarse a vehículos dotados con otro tipo de motor, como pueden ser los híbridos o eléctricos. Entendemos que en la fecha de la redacción de la norma, 1993, el legislador no pensaba que pudiera llegar a existir un mercado de segunda mano para este tipo de vehículos, inusuales o inexistentes en aquel momento, por lo que no podemos sino demandar en todo caso una nueva redacción de la norma que de cobijo a estos nuevos vehículos, cada vez más frecuentes en el mercado. De hecho la titularidad de este tipo de vehículos da pie en el marco de la tributación local a la posible aplicación de beneficios fiscales medioambientales, como tendremos ocasión de comprobar en el capítulo dedicado al IVTM. Conseguiríamos de esta forma que la normativa fiscal se aplicara de forma armónica, reconociendo beneficios fiscales a vehículos que comparten la misma naturaleza.

3.2.1.2. Empresa dedicada a la compraventa de vehículos

El artículo 45.I.B).17 del TRLITPAJD exige que el adquirente de los vehículos usados sea un empresario revendedor. Esta condición, según PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, ha de entenderse en sentido material, como la realización habitual de las operaciones descritas, aun cuando es evidente que, desde un punto de vista formal, la correspondiente alta en el Impuesto de Actividades Económicas o en el censo de empresarios o profesionales y la disposición de un local abierto al público con licencia para ese destino, facilitará notablemente la aplicación de esta exención fiscal⁸⁸.

De esta forma, se evita la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no es deducible por el revendedor.

En cualquier caso, para aplicar la exención es necesario que el empresario adquiera la propiedad del vehículo, ya que si no la adquiere y actúa como un comisionista que se encarga de gestionar la venta en régimen de comisión de venta, no se aplicará la exención, por lo que el

⁸⁸ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido...”, *op. cit.*, pág. 127.

futuro comprador pagará el impuesto pertinente por tratarse de la venta de un particular a un particular⁸⁹.

3.2.1.3. Finalidad de reventa

El empresario dedicado habitualmente a la compraventa de vehículos usados debe adquirir los mismos con la finalidad de revenderlos, debiendo justificar la venta en el plazo de un año. De esta forma, si no llegara a producirse la venta en el plazo indicado, el empresario revendedor vendría obligado a liquidar el impuesto no satisfecho en el momento de la adquisición, con el consiguiente devengo también de intereses de demora, como sucede en otros supuestos de pérdida sobrevenida de beneficios fiscales.

La exención se otorga, por consiguiente, provisionalmente, y se consolida cuando se produce la reventa⁹⁰.

3.3. Sujeto pasivo

Independientemente de los pactos o acuerdos entre las partes, que no producirán efectos ante la Administración por el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria (artículo 17.5 LGT), el artículo 8.a) del TRLITPAJD dispone que el sujeto pasivo contribuyente es el adquirente del medio de transporte usado y, por tanto, el obligado al ingreso de las cuotas correspondientes.

3.4. Base imponible

La base imponible del ITPAJD, modalidad TPO, es el valor real de los bienes transmitidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1 del TRLITPAJD⁹¹.

⁸⁹ MARTÍNEZ RUIZ, C.: "Artículo 45", en AAVV (Coord. C. COLOMER FERRÁNDIZ), *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada*, Centro de Estudios, Fundación Beneficentia et peritia iuris, Madrid, 2005, pág. 570.

⁹⁰ La Sentencia del TSJ de Canarias núm. 1145 de 7 de diciembre de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 288/2004) en el fundamento de derecho 8.º reconoce que esta exención es un beneficio provisional que caduca y se pierde en los casos en que, por cualquier causa, no tuviera lugar la reventa en el imperativo plazo del año siguiente a la fecha de su adquisición.

Anteriormente, la Resolución de 29 de enero de 1998 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia señalaba que la baja en tráfico de un vehículo adquirido gozando de la presente exención, aunque fuese debida a un siniestro, no permitía elevar a definitiva la misma, debiendo procederse a girar la correspondiente liquidación.

⁹¹ La referencia al "valor real" es una constante en los distintos textos normativos que han regulado el impuesto. Como tal aparecía en el artículo 8 del Texto Refundido del Impuesto de 1967 y en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITPAJD, cuyo artículo 6.1 mantiene el "valor real" del bien transmitido como base imponible del tributo, llevando a efecto su fijación, aplicando las reglas del IP. Este precepto se incorporó al Texto Refundido de 1980 (artículo 10.1), lo que llevó a la Sentencia del TS de 10 de marzo de 1986 a afirmar la unicidad de valoraciones,

Ahora bien, ¿cuál es el “valor real” de un bien? La Ley no ofrece ningún parámetro para determinarlo. Se limita a indicar un valor objetivo con el que pretende gravar la capacidad económica que manifiesta el sujeto pasivo del referido impuesto en las TPO dentro del tráfico civil, lo que provoca continuos conflictos entre la Administración y los contribuyentes, en detrimento del principio de seguridad jurídica⁹².

Para ayudar a subsanar esta indeterminación, la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, en sus anexos I a IV, aprueba 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. De este modo, los sujetos pasivos podrán recurrir para cuantificar el valor real a los precios medios de venta vigentes en la fecha de devengo del impuesto, que coincide con la fecha en que se realice el acto o contrato gravado⁹³ [artículo 49.1.a) TRLITPAJD].

frente al principio de estanqueidad defendido por la Administración. Este artículo 10.1 fue, no obstante, objeto de nueva redacción por la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), que suprimió la referencia a las reglas de valoración establecidas en el IP y que removió los obstáculos legales a la comprobación de valores, subsanando los límites que a la misma establecía la normativa anterior, lo que hay que entender en el sentido de que la Administración no va a estar vinculada por el valor que pueda corresponder a efectos de otro concepto tributario ni por otra comprobación administrativa anterior.

El artículo 10.1 del TR vigente mantiene idéntica redacción que el anterior con la salvedad que se acaba de indicar.

Véase, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op.cit.*, pág. 209.

⁹² En efecto, el fundamento jurídico 7.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, insiste en que “el “valor real” -al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición adicional cuarta- es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no solo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes”.

En el mismo sentido, pueden consultarse los fundamentos de derecho 3.º y 4.º de la Sentencia núm. 441 de 8 de noviembre de 2001 del TSJ de La Rioja (recurso contencioso-administrativo núm. 318/2000) y el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia núm. 756 de 8 de mayo de 2000 del TSJ de Valencia (recurso contencioso-administrativo núm. 459/1999).

Igualmente, léase COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Jurisprudencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2010, págs. 259-266.

⁹³ Como tendremos ocasión de comprobar, el artículo 69.b) de la LIIEE identifica la base imponible en los supuestos de matriculación de vehículos usados con el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Para dotar de contenido a este valor de mercado se permite al sujeto pasivo acudir a las tablas de precios medios de venta recogidas en la Orden antes mencionada.

Lo curioso es que el TRLITPAJD alude al valor real y la LIIEE al valor de mercado, ambos como bases imposables de los impuestos respectivos, sin embargo, tanto uno como otro se identifican, desde el punto de vista administrativo, con los precios medios de venta que aprueba anualmente el Ministerio competente. A nuestro juicio, esta situación deja al

Elegida esta vía para proceder al cálculo de la base imponible, a la Administración se le veda la posibilidad de comprobar el valor declarado por los otros medios contemplados en el artículo 57 de la LGT (precios medios en el mercado, dictamen de peritos, etc.).

Si el sujeto se aparta, no obstante, de los precios medios y declara como valor real otro valor distinto al que se consigna en las tablas, deja abierta con su actuación la puerta a una posible comprobación de valores.

Esta acción administrativa de comprobación, ejecutada a través de alguno de los procedimientos del artículo 57 de la LGT, con los requisitos formales y materiales necesarios y con la debida motivación, derivará en un valor comprobado que no puede exceder del valor normal de mercado⁹⁴. No obstante, de conformidad con el artículo 46.3 del

descubierto la indiferencia de la Administración por el valor elegido por el legislador para definir la base imponible, pues al final se intenta conducir al sujeto por un camino, el más cómodo para la Administración, que no es otro que el de los precios medios de venta.

⁹⁴ Ya hemos reseñado anteriormente que el artículo 49.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que define las competencias normativas de las CCAA en el ITPAJD, les atribuye igualmente competencias en materia de gestión y liquidación. Adicionalmente, el artículo 55 del mismo texto normativo dispone que corresponde a los entes autonómicos la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

De este modo, la normativa que al respecto aprueben las CCAA puede desarrollar la contenida en la LGT (artículos 57, 134 y 135) y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (artículos 157 a 162), pero respetando los criterios establecidos en dichas normas. Véase, ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Comentarios y casos prácticos*, 2010, CEF, Madrid, 2010, pág. 333.

Recientemente, el Pleno del Tribunal Constitucional en la Sentencia núm. 161 de 20 de septiembre de 2012 aborda en los fundamentos jurídicos 6.º y 7.º la impugnación del artículo 23.4 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. Dicho artículo regula la comprobación de valores a los efectos del ISD y del ITPAJD. Comienza el precepto por remitir a los medios previstos en la LGT, si bien posteriormente regula dichos medios. El apartado 4, del que se impugna únicamente el inciso final, especifica uno de los criterios que podrán utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores, que se refiere a la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. “Este criterio en sí mismo considerado, se encuentra recogido en la letra g) del art. 57.1 LGT, que se refiere al “valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”. Sin embargo, mientras que en la norma estatal el citado medio de valoración aparece como uno más, junto al dictamen de peritos y sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparece vinculado a dicho dictamen, y como contenido posible del mismo. Por tanto, lo que hace la norma autonómica no es estrictamente establecer un medio nuevo de comprobación, sino alterar el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos. Esta regulación autonómica desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley general tributaria (art. 57 en relación con el art. 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración. En consecuencia, la norma autonómica impugnada introduce *de facto* un medio de valoración

TRLITPAJD, cuando el valor declarado por los interesados sea mayor que el comprobado, el valor declarado constituirá la base imponible, por lo que la Administración tributaria no queda vinculada por sus propios actos.

Se pasa sin más a tomar como base el mayor valor, que parece ser la preocupación más inminente del legislador, primando el interés recaudatorio. Así pues, tanto el valor declarado como el valor comprobado pueden tener la consideración de valores reales, lo será aquél que prevalezca⁹⁵.

Por su parte, el artículo 96.2 del Reglamento del ITPAJD dispone que no se ha de aplicar sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del IP o uno superior⁹⁶. Para FALCÓN Y TELLA esto es una consecuencia lógica del principio de certeza o taxatividad en materia sancionadora⁹⁷.

distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente”. Una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009). Los órganos de gestión tributaria de la Comunidad Autónoma tan solo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, esto es, los contenidos en el artículo 57 de la LGT. Ley que es una “verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario” (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14), fundamental también “para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 14), tratamiento de la expresada índole que quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley andaluza a que nos venimos refiriendo. De esta manera, la norma autonómica impugnada incurre en una extralimitación competencial, por lo que se declara inconstitucional.

⁹⁵ En este sentido, CALVO ORTEGA, R.: “Impuesto sobre las Donaciones” en *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 354-355, refiriéndose a la base imponible en el Impuesto sobre las Donaciones, señala que ninguno de los valores por separado (valor declarado y valor comprobado) constituye el valor real. No es el atribuido por el sujeto pasivo, en cuanto sea mayor el que resulte de la comprobación. No es tampoco éste, si el atribuido por el contribuyente es mayor. Tampoco es el que resulte de aplicar las reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, aunque este valor podría calificarse de valor real mínimo a efectos de impedir que una diferencia de valoración a partir de él pueda calificarse de infracción tributaria.

El valor real es, por tanto, un dato a *posteriori*, siendo el mayor entre el atribuido y el que resulta de la comprobación, por lo que podría decirse que la preocupación del legislador no ha estado en el valor real, sino en el valor mayor.

⁹⁶ Para MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 214, se trata de un supuesto de exclusión de la culpabilidad en infracciones tributarias por lo que, dado el principio de reserva de ley, no se estima adecuado su inclusión en norma reglamentaria, sino que debería aparecer regulado en una norma con rango de ley, como sucede con el artículo 18.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que contempla idéntica previsión.

⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Tributación práctica, Lustel, Madrid, 2005, pág. 161.

Igualmente debe tenerse en cuenta que, según el artículo 46.4 del TRLITPAJD, si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del IP, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho impuesto por la anualidad corriente y las siguientes. Debe entenderse, según GARCÍA GIL y GARCÍA GIL, la anualidad corriente a la notificación de la comprobación de valores, pues no puede tener efectos retroactivos a la anualidad correspondiente a la del devengo del impuesto, ya que se obligaría al sujeto pasivo a presentar complementarias del IP, con los consiguientes recargos e intereses de demora, sin haber tenido posibilidad de consignar el valor comprobado en los períodos de declaración voluntaria. Parece, por otro lado, como manifiestan los autores que no es necesario que el valor comprobado sea firme para que surta efectos en el IP, puesto que el artículo 122 de la LGT señala que en estos casos la liquidación no será definitiva hasta tanto no adquiera firmeza⁹⁸.

En cualquier caso, este precepto, que en idénticos términos se recoge en el artículo 18.3 de la LISD, puede ser criticado, según MUÑOZ DEL CASTILLO, VILLARÍN LAGOS y DE PABLO VARONA, por las razones siguientes: 1) Si realmente el legislador quiere aplicar el “valor real” al IP, no se entiende que ese valor no se extienda al impuesto mencionado cuando el valor comprobado resulte inferior al derivado de aplicar la correspondiente regla del impuesto patrimonial; 2) Su operatividad práctica depende de la coordinación entre distintas Administraciones tributarias, pues si bien los dos tributos están cedidos a las CCAA, la declaración del IP se presenta conjuntamente con la del IRPF; 3) Se introduce una discriminación injustificada en la valoración de los bienes, en función de la frecuencia de su transmisión⁹⁹.

No podemos obviar que estas normas, perfectamente aplicables a las transmisiones onerosas *inter vivos* de vehículos usados efectuadas por particulares o por empresarios que no actúan como tales, en realidad cobran mayor auge en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles. Los valores de estos elementos patrimoniales son bastante

El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 9.º de la Sentencia 194/2000, de 19 de julio, afirma que “la tarea de comprobar el valor real de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra...exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo”. Y esta dificultad para cifrar *a priori* el valor real, constituye “un escollo insalvable para definir el tipo infractor”, pues no podría el sujeto conocer con certeza la conducta o actuación que constituye infracción.

⁹⁸ GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Dijusa, Madrid, 2004, pág. 582.

⁹⁹ Véase MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 214.

más elevados que los de los vehículos, por lo que las cuotas tributarias que se barajan difieren un abismo y ahí es donde realmente surge el conflicto con la Administración, pues dependiendo del valor que se tome o se compruebe como base imponible, el resultado a pagar como cuota será más o menos perjudicial para los intereses del sujeto pasivo.

No ignoramos la utilidad práctica que pueden tener tales valores medios en la configuración de la base imponible de determinados impuestos, como el ITPAJD. Es más entendemos que se pretende intencionadamente que el sujeto pasivo concrete el valor de ciertos bienes, vehículos en este caso, haciendo uso de los valores que la Administración pone a su disposición. Es obvio que esta labor administrativa simplifica la que debe realizar el contribuyente y, a su vez, se evita que la Administración tenga que poner en marcha procedimientos de comprobación de valores que pueden no procurar los resultados deseados, al margen de los costes de gestión en los que se haya incurrido. El no uso de los precios medios alerta, sin embargo, a la Administración que procederá, en su caso, a realizar una actuación de comprobación. Parece entonces que el valor real tiene que coincidir necesariamente con el que se señale administrativamente, so pena de comprobación posterior.

¿No hubiera sido preferible que el legislador hubiese identificado directamente el valor real con el que se fija por la Administración en las tablas de precios medios? Es cierto que el sujeto pasivo puede separarse de tales valores medios, aunque su actuación lo enfrente con la Administración. Lo curioso del caso es que ésta juega a caballo ganador, ya que si el contribuyente opta por el uso de las tablas para dotar de contenido al valor real, el precio medio empleado no será comprobado. En cambio, si el valor declarado no coincide con el recogido en las tablas, pero es superior al comprobado, aquél será el valor real y si el valor declarado por el sujeto pasivo no es el consignado como valor medio y además es inferior al comprobado, la Administración tomará este como valor real con las implicaciones que para el cálculo de la deuda tributaria final pueda tener la suma de elementos adicionales (intereses de demora y recargos, fundamentalmente).

En cualquier caso, resulta evidente que el sujeto pasivo podrá alegar lo que a su derecho convenga, defendiéndose ante lo que puede entender es una arbitrariedad administrativa.

3.5. Tipo de gravamen

El tipo impositivo aplicable en la transmisión de vehículos usados es el 4 por 100, que es el fijado en el artículo 11.1.a) del Texto Refundido

para la transmisión de bienes muebles, siempre que la respectiva Comunidad Autónoma no haya establecido un tipo diferente¹⁰⁰.

Andalucía, a través del Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, introduce, con efectos desde el 19 de marzo de 2010, un nuevo tipo de gravamen incrementado del 8 por 100 aplicable a las transmisiones de vehículos de turismo y vehículos todoterreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal. En el resto de supuestos se aplicará el 4 por 100.

Otros entes autonómicos han adoptado también medidas en relación al tipo de gravamen aplicable a determinados medios de transporte, las cuales resumimos en el siguiente cuadro:

Comunidad Autónoma	Tipo de gravamen aplicable
Asturias (Ley de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias 5/2010, de 9 de julio, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público)	4 por 100 con carácter general 8 por 100 para las transmisiones de vehículos de turismo y todoterreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal (Con efectos desde el 15 de julio de 2010)
Cantabria (Ley de la Comunidad Autónoma de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero)	4 por 100 con carácter general 8 por 100 para las transmisiones de vehículos de turismo y todoterreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal (Con efectos desde el 1 de enero de 2010)
Cataluña (Decreto-ley 3/2010, de 29 de mayo, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público)	5 por 100 (Con efectos desde el 1 de julio de 2010)
Islas Baleares (Ley de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares 9/2009, de 21 de diciembre, de Presupuestos	0 por 100 aplicable a las transmisiones onerosas de ciclomotores, motocicletas, turismos y vehículos todoterreno con una antigüedad igual o

¹⁰⁰ En cuanto a la calificación de los bienes como muebles o inmuebles se estará a lo dispuesto en el Código Civil y en el Derecho Administrativo (artículo 3 TRLITPAJD). A tales efectos, el artículo 333 del Código Civil señala que: "Todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles". El artículo 334 define los bienes inmuebles y el 335 considera bienes muebles: "(...) los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos".

Generales para el año 2010)	superior a diez años, quedando excluidos los vehículos calificados como históricos y aquellos cuyo valor sea igual o superior a 20.000 euros, que tributarán al tipo de gravamen general aplicable a la transmisión onerosa de bienes muebles
Madrid (Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tributos cedidos por el Estado)	0,5 por 100 aplicable a las adquisiciones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando dichos vehículos hubieran sido adquiridos en 2008 y 2009 con derecho a la exención regulada en el artículo 45.I.B.17 del Texto Refundido de la LITPAJD y no pueda elevarse a definitiva dicha exención

En Andalucía, Asturias y Cantabria la mayor potencia fiscal del vehículo se correlaciona con un mayor valor del mismo y, por ende, con una capacidad económica más elevada de su adquirente, por lo que se eleva el tipo impositivo y, consiguientemente, se mejora la recaudación por este impuesto.

Cataluña ha sido la Comunidad más osada, pues directamente ha subido un punto el tipo general aplicable a las transmisiones de cualesquiera medios de transporte, sin distinción en cuanto a la potencia fiscal. En cambio, en Baleares se prima la transmisión de ciertos vehículos antiguos, salvo que su valor superior a los 20.000 euros indique que el adquirente ha de tributar al tipo del 4 por 100. Madrid, por su parte, contempla la aplicación de un tipo del 0,5 por 100 a las adquisiciones de vehículos usados por empresas revendedoras que han perdido de forma sobrevenida el beneficio fiscal de la exención contemplada en el artículo 45.I.B.17 del TRLITPAJD, ya examinada con anterioridad. No obstante, la aplicación de dicho tipo reducido se limitaba a las adquisiciones de vehículos efectuadas durante 2008 y 2009 con la finalidad de revenderlos en 2009 y 2010, respectivamente, por lo que dicho tipo, dados los años que se barajan, ya no se encuentra en vigor¹⁰¹.

¹⁰¹ POZUELO ANTONI, F.: "Análisis de la normativa autonómica para 2012 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 349, 2012.

Por último, reseñaremos que si un mismo contrato comprende bienes muebles e inmuebles, por ejemplo, una transmisión conjunta de un inmueble y un vehículo, sin especificar la parte de valor que corresponde a cada uno de ellos se aplicará el tipo correspondiente a los inmuebles, según el artículo 11.2 del TRLITPAJD. Según FALCÓN Y TELLA, este precepto, tradicionalmente, suponía la aplicación del tipo más elevado, pero actualmente podría conducir al resultado contrario dada la existencia de tipos reducidos para ciertas transmisiones de bienes inmuebles en algunas CCAA, por lo que ha de entenderse que la norma se limita a los supuestos en que el posible conflicto se plantea entre el tipo general de las operaciones inmobiliarias y el tipo previsto para los bienes muebles¹⁰².

3.6. Gestión

La competencia gestora en el ITPAJD ha de ser delimitada entre las distintas Comunidades Autónomas. Así, en los supuestos de transmisión de bienes muebles se considerará producido el rendimiento del impuesto en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica (artículo 33.2.2.º.C).3.º de la Ley 22/2009).

Las autoliquidaciones por ITPAJD se presentarán, por tanto, ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

En cuanto al régimen de autoliquidación del ITPAJD conviene precisar que en el ámbito estatal, la Orden de 4 de julio de 2001, modificada por la Orden HAC/1927/2002, de 24 de julio, aprueba el modelo 620 para la transmisión de determinados medios de transporte usados, que debe emplearse por los sujetos pasivos adquirentes de tales bienes, siendo el lugar de presentación las Delegaciones de la AEAT. Todo ello cuando el rendimiento del impuesto no se considere producido en el territorio de alguna Comunidad Autónoma, según la normativa sobre cesión de tributos.

Desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, el régimen de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas implica la asunción por éstas de competencias normativas y de competencias también en materia de gestión, lo que ha motivado que muchos entes autonómicos hayan aprobado sus propios modelos de autoliquidación del ITP, en general, y del ITP para la modalidad de medios de transporte en particular.

¹⁰² FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones...*, op. cit., pág. 73.

La Comunidad Autónoma andaluza no ha tomado la iniciativa en este sentido, por lo que en caso de que un sujeto pasivo residente o domiciliado en este territorio adquiriera un vehículo usado utilizará el modelo 620, pudiendo presentarlo en cualquiera de las gerencias provinciales de la Agencia Tributaria de Andalucía u oficinas liquidadoras, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el día en que se realice el acto o contrato. También está prevista la confección (presentación y pago) *on line* de dicho modelo.

4. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

4.1. Naturaleza y regulación del impuesto

El IP se encuentra regulado esencialmente en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP) y en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el citado Impuesto. Según el artículo 1 de dicha Ley este tributo es de carácter directo, personal, objetivo, periódico, progresivo y estatal, aunque se haya cedido a las CCAA tanto la recaudación como determinadas competencias normativas y de aplicación y revisión [artículos 4.1.c), 11.b) y 19.2 LOFCA]. Así lo corroboran los artículos 31 y 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en reiteradas ocasiones citada.

Se trata asimismo de un impuesto que ha jugado siempre un papel complementario del IRPF, puesto que actúa como elemento de información y control de este último, teniendo en cuenta además que hay un límite máximo a pagar por IP en función de los datos del IRPF del contribuyente¹⁰³.

¹⁰³ Como subraya el TS en la Sentencia de 15 de marzo de 1999 a este impuesto se le encomendó la finalidad de “constituir una suerte de registro fiscal permanente de los patrimonios a efectos de la gestión de los tributos que iban a gravar el tráfico patrimonial”. La función de control asignada a la imposición sobre el patrimonio dentro del sistema tributario fue tempranamente destacada por FUENTES QUINTANA, E.: “Introducción” a la obra de NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XXV. Asimismo ahondaron en la importancia del IP para la eficaz gestión de otros impuestos, como el IRPF, el ISD y el ITPAJD, entre otros autores, BREÑA CRUZ, F. A.: “El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: antecedentes, naturaleza y funciones”, en AAVV *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, págs. 96-100; BREÑA CRUZ, F. A. y GARCÍA MARTÍN, J. A.: *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 74-77; DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Monografía núm. 86, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 24-25; EIROA VILLARNOVO, F. J.: “El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el marco de la reforma tributaria: panorama general”, en AAVV *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 46-47; PAREDES PÉREZ, E.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: su función en el sistema

No obstante, a pesar de que la normativa fundamental del impuesto se condensa en la Ley 19/1991, desde el año 2008 hasta la actualidad esta figura ha sufrido una serie de avatares, según las necesidades del momento, que merecen ser destacados.

En cualquier caso, en el fondo lo que subyace es una polémica teórica que lo ha acompañado desde su implantación dentro del paquete de medidas urgentes que en 1977 puso en marcha la reforma fiscal de la democracia. Esta polémica simple en su planteamiento es de difícil respuesta: ¿debe existir un gravamen sobre el patrimonio? ¿es redundante este impuesto con el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas o las adquisiciones gratuitas *inter vivos* o *mortis causa*? A pesar de que algunas voces doctrinales entienden que si se ha gravado la transmisión onerosa de los bienes o las adquisiciones gratuitas de los mismos, no debería volver a gravarse la misma riqueza en el IP, entendemos que no se produciría tal conflicto, si consideramos que realmente lo que grava el IP es la titularidad de los bienes no el tráfico o circulación de los mismos, por lo que nos posicionamos a favor de su existencia.

Pasamos, por tanto, a exponer las últimas reformas que han moldeado este impuesto. Así, según lo previsto en el “Plan de Estímulo Económico” aprobado por el Gobierno el 18 de abril de 2008, el primer hito al que conviene hacer referencia lo encontramos en el artículo 3.Uno de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, que modifica el artículo 33 de la Ley 19/1991, introduciendo una bonificación sobre la cuota íntegra del impuesto del 100 por 100 a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir. Conforme a la Exposición de Motivos de dicha Ley:

impositivo”, *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978, pág. 85; y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: “El Impuesto sobre el Patrimonio y el Sistema Fiscal”, en AAVV *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 264.

Recientemente, pueden consultarse los trabajos de ARRIBAS LEÓN, M.: *El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis de las normas jurídicas, supuesto práctico, documentos, jurisprudencia y doctrina administrativa, bibliografía*, Comares, Granada, 2007 e “Imposición patrimonial”, en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. D. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011, págs. 195-198; CALVO VÉRGEZ, J.: “El límite de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio: algunas consideraciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 22, 2003, BIB 2004\221; CERVERA TORREJÓN, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio, un impuesto constitucional”, *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 233-242; y SOLCHAGA CATALÁN, C.: “El papel del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Escritura Pública*, núm. 31, 2005, pág. 45.

“(…) desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado”.

En este contexto se consideró que resultaba necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata: una bonificación plena de la cuota íntegra.

Se llevó así a cabo la *suspensión* del gravamen por este impuesto, que no *supresión*, sin necesidad de modificar al mismo tiempo la por aquel entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (actualmente sustituida, tras la aprobación del nuevo modelo de financiación autonómica en julio de 2009, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre), ya que cualquier eventual modificación de esta última Ley ha de ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las CCAA.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, se señaló en la disposición adicional segunda de la referida Ley 4/2008 que el Gobierno, de conformidad con el principio de lealtad institucional, procedería a evaluar bilateralmente en el marco de la reforma del sistema de financiación el importe correspondiente a las pérdidas de ingresos que originase la mal denominada *supresión* del IP de cara a hacer efectiva la compensación correspondiente a las CCAA, lo cual se ha venido haciendo a lo largo de estos últimos años¹⁰⁴.

En esta decisión de suspensión del impuesto, entendemos que primó su escasa capacidad recaudatoria, si bien no se tuvo en consideración la función censal que jugaba y sí, en cambio, el hecho de que su aportación a los entes públicos (en este caso, como impuesto

¹⁰⁴ Véanse CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2008, págs. 12 y ss; CARRIÓN MORILLO, D.: “El Impuesto sobre el Patrimonio es obsoleto y debe suprimirse”, *Nueva Empresa*, núm. 508, 2007, pág. 61; ENCISO DE IZAGUIRRE, V.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, Documentos del IEF, núm. 12, 2009; GARCÍA NOVOA, C.: “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles*, núm. 170, 2007, págs. 54-57; LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad actual”, *Revista Información Fiscal*, núm. 85, 2008, págs. 13-42; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2009, págs. 9-48; MESA GONZÁLEZ, M. J.: “La suspensión del Impuesto sobre el Patrimonio: el caso alemán”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997, págs. 54-55; y SIMÓN ACOSTA, E.: “Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759, 2008, pág. 19.

cedido a las Comunidades Autónomas) era muy escasa, siendo además su base subjetiva poco amplia, lo que no compensaba la distorsión que podía producir sobre las decisiones de ahorro de los contribuyentes.

Sin embargo, antes de que transcurrieran tres años, el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, ha sacado al impuesto de su hibernación, disponiendo el restablecimiento efectivo del mismo con carácter temporal, exclusivamente, para los ejercicios 2011 y 2012, debiéndose presentar las consiguientes declaraciones, respectivamente, en 2012 y 2013, años en los cuales se pretende continuar con el desarrollo de las políticas públicas y con el esfuerzo para reducir el déficit en todos los niveles de la Administración. Así las cosas el devengo del Impuesto se produjo el 31 de diciembre de 2011 y se ha producido el 31 de diciembre de 2012.

El IP, reafirma el Real Decreto-ley, continúa siendo un tributo cedido a las CCAA, de manera que éstas recuperan de manera efectiva su capacidad normativa, correspondiéndoles su recaudación. Asimismo se especifica que la eventual supresión futura del impuesto o, en su caso, la creación de otro de naturaleza estatal, no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, al estimarse que ya se les compensó de manera definitiva, consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación.

Por tanto, el impuesto se reactiva eliminándose la bonificación estatal existente con anterioridad y recuperando los elementos del tributo que fueron objeto de una eliminación técnica en ese momento. Sin embargo, al objeto de dotarlo de coherencia y reforzar su carácter extraordinario, dirigido a obtener la contribución de un número relativamente reducido de contribuyentes con una especial capacidad económica, se elevan los importes de la exención parcial de la vivienda habitual y del mínimo exento, que quedan fijados en 300.000 y 700.000 euros, respectivamente, salvo que las CCAA establezcan otro importe distinto.

El impuesto se mantiene con la misma estructura que ya tenía, dado que únicamente se han modificado las cantidades mínimas exentas, por lo que las CCAA continúan manteniendo la misma facultad para adaptar el tributo a su conveniencia, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 19.2.b) de la Ley Orgánica 8/1980, en su actual redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

En este sentido, debe advertirse que en Andalucía las Leyes 17/2011, de 23 de diciembre, y 3/2012, de 21 de septiembre, han regulado los tipos de gravamen del IP aplicables en dicha Comunidad

Autónoma para los ejercicios 2011 y 2012, respectivamente. Si bien no se ha aprobado una bonificación del 100 por 100 de la cuota, como han hecho Madrid, Valencia y Baleares, favoreciendo con esta medida las deslocalizaciones ficticias de patrimonio¹⁰⁵.

En cualquier caso, dado el contexto de crisis en el que nos encontramos inmersos, no se puede ocultar que el único objetivo perseguido con el restablecimiento del IP ha sido la obtención de una recaudación adicional, lo cual no casa con el pretendido reforzamiento del principio de equidad, proclamado en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto-ley, todo ello enarbolando la bandera de una mejor distribución de la renta y de la riqueza, complementando el papel que desempeñan el IRPF y el ISD. La intensa crisis económica y financiera, con exigencias de consolidación fiscal, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad de las cuentas públicas se invoca para apoyar la necesidad de buscar ingresos públicos adicionales, intentando obligar a los más ricos a incrementar su contribución fiscal para facilitar la salida de la delicada situación que atraviesa nuestra economía.

Para RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN la medida consistente en la rehabilitación del IP no suscita ningún problema desde el prisma del Derecho de la Unión Europea, pues estamos en un ámbito donde no se ha producido ningún avance desde la perspectiva de la armonización o coordinación fiscal. No obstante, aunque se muestran partidarios de una imposición patrimonial en España, coinciden en que el impuesto es difícilmente admisible tal y como está configurado en la LIP, incluso tras las reformas introducidas por el Real Decreto-ley 13/2011¹⁰⁶. En su opinión:

¹⁰⁵ Consúltense la Ley 3/2008, de 29 de diciembre de medidas Fiscales y Administrativas, de la Comunidad Autónoma de Madrid, el Decreto-ley 6/2011, de 2 de diciembre, de medidas tributarias urgentes, de las Islas Baleares y la Ley 9/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana, que en lo relativo al IP para los años 2011 y 2012 contemplan una bonificación del 100 por 100 en la cuota del impuesto.

¹⁰⁶ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M.: "Crisis económica, armonización fiscal europea y justicia tributaria: incidencia reciente en la tributación de las operaciones societarias y el patrimonio", Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.) "Desafíos de la Hacienda Pública Española", *Justicia en el diseño del sistema tributario español*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 10, 2012, págs. 193 y ss.
Acerca de la restauración del IP, léanse también ALMAGRO MARÍN, C.: "El gravamen general sobre el patrimonio: situación actual y perspectivas de reforma", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\199; CALVO VÉRGEZ, J.: "La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio", *diariolaley.es*, <http://pdfs.wke.es/0/1/7/6/pd0000070176.pdf>, págs. 1-13; CAYÓN GALIARDO, A.: "La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 95, 2011, págs. 11-24; DE JUAN CASADEVALL, J.: "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\3094; FALCÓN Y TELLA, R.: "La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2011, págs. 7-12; GARCÍA DE PABLOS, J. F.: "La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España", *Tribuna Fiscal*, núm. 254, 2011, págs. 17-28; IBAÑEZ GARCÍA, I.: "La opinión del

“Deben adecuarse los parámetros legales a la situación económica actual, incidiendo especialmente en los cuatro aspectos señalados: reglas de valoración, mínimo exento, tarifa y límite conjunto con el IRPF. Y debe asimismo introducirse alguna medida por la que las grandes fortunas no logren esquivar de modo legal la correspondiente tributación. Pero sobre todo, debe dotarse de estabilidad al sistema, aprobando normas con perspectiva de futuro y huyendo de la adopción de medidas temporales como acaba de hacerse, por mucho que la coyuntura económica sea tan adversa como lo es”.

La última sorpresa la encontramos en el artículo 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, puesto que en el mismo se contempla la prórroga durante el ejercicio 2013 del IP, modificándose el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011 de forma que con efectos desde 1 de enero de 2014 sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

Con esta medida se pretende contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos, con el fin de alcanzar el objetivo de déficit, garantizar la estabilidad presupuestaria y fomentar la competitividad.

Así pues, es evidente que se saca a la pista de baile al IP, según las necesidades que dejan al descubierto las cuentas públicas. El Gobierno se desdice sin complejos del carácter temporal que a la medida rehabilitadora del impuesto otorgó el Real Decreto-ley 13/2011, en aras de lograr el anhelado equilibrio presupuestario.

4.2. Las normas del IP sobre vehículos

Partiendo del esquema liquidativo del IP, hemos de advertir que vamos a centrar únicamente la atención en aquellos elementos del tributo de los que podamos inferir una relación directa o indirecta con los vehículos automóviles, pero relevante a los efectos de la deuda tributaria resultante. Nuestra andadura comienza en el hecho imponible.

4.2.1. El hecho imponible

Defensor del Pueblo sobre la recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\126; JUNQUERA TEMPRANO, A.: “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿más recaudación o incentivo a la deslocalización?”, *Estrategia Financiera*, núm. 289, 2011, págs. 70-74; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “El impuesto extraordinario sobre el patrimonio vuelve a ser extraordinario”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2011, págs. 47-53; y OLMEDO, A.: “La resurrección del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 828, 2011, pág. 7.

El hecho imponible del IP lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto (artículos 3 y 29 LIP).

Además del elemento personal (el contribuyente persona física) y del elemento temporal del hecho imponible (devengo imperativo el 31 de diciembre), el artículo 3 contempla como elemento material el patrimonio neto, que se define en el artículo 1.2 de la LIP como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona física, con deducción de las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que debe responder.

Patrimonio neto = (Bienes y derechos) – (Cargas y gravámenes) – (Deudas y obligaciones)

Formando parte de este patrimonio, como bienes de naturaleza mobiliaria, se encuentran los vehículos automóviles.

4.2.1.1. Un supuesto de exención tributaria

Si analizamos los supuestos de exención relacionados en el artículo 4 de la LIP, que permiten delimitar el hecho imponible del impuesto, debemos detenernos en el apartado 8.Uno, introducido por el artículo 3 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, que declara la sujeción con exención tributaria de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, pues es obvio que los vehículos pueden formar parte integrante del patrimonio neto empresarial, ya que son susceptibles de valoración económica.

En cualquier caso, para que se declare la exención la actividad desarrollada no solo ha de constituir la principal fuente de renta del sujeto pasivo, sino que debe ser ejercida de manera directa, personal y habitual por el mismo¹⁰⁷.

¹⁰⁷ La DGT, en las consultas núm. 751 de 5 de mayo de 2005 y núm. 1997 de 12 de noviembre de 2001, deniega la exención cuando el titular de la actividad económica percibe una pensión de jubilación, debido a que, en la mayoría de los casos, el cobro de esta pensión impide la realización de cualquier trabajo. Para VEGA BORREGO, F.: *Impuesto sobre el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 68, el hecho de que se cobre una pensión de jubilación no impide al contribuyente ejercer una actividad económica. Y si la ejerce y la renta que le genera constituye su principal fuente de renta no debe impedirse que aplique la exención. Cuestión distinta es que si el contribuyente está incumpliendo la normativa reguladora de la Seguridad Social se le sancione por ello, pero la LIP no condiciona la aplicación de la exención al cumplimiento de la normativa sobre Seguridad Social respecto de la prestación por jubilación.

Igualmente, cuando la actividad económica la ejerza un ente en régimen de atribución de rentas (artículo 35.4 LGT), la exención solo será aplicable a los partícipes, socios o comuneros que contribuyan efectivamente al desarrollo de la actividad, siempre que se lleven a efecto los restantes condicionantes. Aquellos que solo aporten capital no podrán disfrutar de la exención¹⁰⁸.

Resumidamente, para la aplicación de la exención ha de tenerse presente lo siguiente:

- Se deben considerar actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica según las normas del IRPF (artículo 27 de la LIRPF). Lo asevera de esta forma el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999.

- Son vehículos afectos aquellos que, con independencia de su titularidad, son necesarios para el desarrollo de la actividad. Según VEGA BORREGO, aunque la LIP no lo dice expresamente, se ha de entender que existe una remisión a la normativa del IRPF a efectos de determinar qué vehículos deben considerarse afectos a la actividad económica del contribuyente¹⁰⁹. En este sentido, el artículo 29 de la LIRPF, en sus apartados 1.c) y 2, considera elementos patrimoniales afectos aquellos que sean necesarios para la obtención de los rendimientos, no permitiéndose la afectación parcial de elementos patrimoniales indivisibles. Por tanto, un bien o derecho que no pueda considerarse afecto a la actividad económica del contribuyente no podrá estar exento en el IP. Así lo confirma el artículo 2.1 del Real Decreto 1704/1999.

- La exención puede ser aplicada tanto por el sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, constituyendo la misma su principal fuente de renta, como por el cónyuge

¹⁰⁸ Véase la consulta de la DGT núm. 1187 de 11 de mayo de 2004.

¹⁰⁹ VEGA BORREGO, F.: *Impuesto sobre el Patrimonio*, op. cit., pág. 66.

En el mismo sentido, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: "La reglamentación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio", *Impuestos*, núm. 1, 2000, págs. 1264-1275; GARCÍA-FRESNEDA, GEA, F.: "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del capital afecto a la empresa y de las participaciones en entidades", en AAVV (Coord. J. A. SÁNCHEZ GALIANA), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008; REPISO LÓPEZ, F. y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. A.: "Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las actividades económicas y de las participaciones en las entidades", *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, págs. 79-102; y TORRES CORNEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F.: "La exención del artículo 4.8 del Impuesto sobre el Patrimonio", *Alcubala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 26, 1999, págs. 13-40.

del sujeto pasivo, cuando los vehículos afectos sean comunes a ambos¹¹⁰.

- La actividad económica debe ser la principal fuente de renta, extremo este que desarrolla el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, estimando como principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas. Se determina así el porcentaje que representan dichos rendimientos en el conjunto de la base imponible del IRPF, computando, ya que no se distingue, tanto la general como la del ahorro y sin deducir el importe del mínimo personal y familiar para determinar su cuantía¹¹¹.

- A efectos de cuantificar la exención, el valor de los vehículos se ha de determinar conforme a las normas del IP, de tal modo que las deudas de la actividad minorarán dicho valor, pero no pueden volver a computarse para determinar la base imponible del impuesto.

- De acuerdo con el artículo 3.2 del Real Decreto 1704/1999, cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los vehículos afectos a las mismas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

4.2.2. Base imponible

El estudio del proceso liquidativo del impuesto exige examinar la base imponible, las normas de valoración de las distintas categorías de bienes y derechos que integran aquella, la base liquidable y la determinación de la deuda tributaria. Sin embargo, por la naturaleza de nuestro estudio solo vamos a efectuar una parada en las normas de valoración de los vehículos, como bienes con un contenido económico que incluir en la base de imposición.

¹¹⁰ En este punto la LIP sigue un criterio similar al del artículo 29.3 de la LIRPF cuando establece que “la consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges”. La DGT, en la consulta núm. 1409 de 6 de julio de 2001, considera “comunes a efectos de la exención en el impuesto patrimonial aquellos bienes de titularidad conjunta de los cónyuges siempre que estén afectos a la actividad económica. Por lo tanto, incluirá tanto bienes gananciales como aquellos que les pertenecieran en pro indiviso pero no los de propiedad exclusiva del cónyuge no empresario aunque estuvieren afectos a la actividad”.

¹¹¹ Para GARCÍA MORENO, A.: “Impuesto sobre el Patrimonio” en AAVV *Manual de Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág. 466, la referencia debería hacerse a la base imponible general, puesto que en los ejercicios en los que se obtengan ganancias patrimoniales elevadas se puede perder el derecho a la exención. Añade, además, que a pesar de que el saldo de la base imponible del ahorro no puede ser negativo, sí puede serlo el de la base imponible general, por lo que la base imponible a efectos de esta exención debe ser la diferencia entre ambas.

Esta base se define como el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, que se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos no exentos cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, salvo los que correspondan a los bienes exentos, que disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo¹¹² (artículo 9 LIP).

Con carácter general solo se permite la aplicación del método de estimación directa, lo que supone recurrir a los documentos y otros medios de prueba que permitan acreditar la titularidad de los bienes y su valor. Sin embargo, se prevé la posible aplicación del régimen de estimación indirecta de bases en los supuestos previstos en el artículo 53 de la LGT¹¹³. En ningún caso, se aplicará una estimación objetiva.

Base imponible = Valor neto del patrimonio



Patrimonio neto = (Bienes y derechos) – (Cargas y gravámenes) – (Deudas y obligaciones)

4.2.2.1. Normas de valoración de los vehículos

La LIP contempla una pluralidad de criterios específicos de valoración para las distintas categorías de elementos patrimoniales, los vehículos entre ellos. Como criterio subsidiario, se establece el valor de mercado para los bienes y derechos que no tienen señalada regla concreta de valoración.

Concretamente, el artículo 18 de la LIP establece:

¹¹² Véanse BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “La base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Impuestos*, núm. 1, 2001, págs. 3-14; y SOLER BELDA, R. R.: “Aspectos prácticos del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\125.

¹¹³ Tal y como dispone el artículo 53 de la LGT: “El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d. Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.

“Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto”.

Interpretando *a sensu contrario* este precepto tendremos que aseverar que otros vehículos y embarcaciones distintos de los aquí contemplados están exentos por formar parte del ajuar doméstico¹¹⁴.

Para los automóviles, así como para otro tipo de bienes referidos en el artículo 18 de la LIP, existe una norma específica de valoración, por lo que, al menos, en teoría no deberían surgir problemas para cuantificar tales bienes y derechos. Pero cuando el valor se consigna como el precio de mercado o el valor de mercado, resulta necesario contrastar la estimación realizada por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Es en este terreno en el que la tasación pericial contradictoria adquiere carta de naturaleza (artículo 27 LIP). Dicha tasación es un mecanismo de reacción otorgado por el legislador a los contribuyentes para rebatir los valores asignados por la Administración tributaria al comprobar los importes consignados por el contribuyente en la declaración del IP¹¹⁵ (artículo 135 LGT).

¹¹⁴ El artículo 4.4 de la LIP declara la exención del ajuar doméstico, definiéndolo como el conjunto de efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley. El artículo 18 contiene una lista cerrada de los bienes que se excluyen del ámbito de la excepción, en tanto que el artículo 19 acoge dos grupos de bienes, los objetos de arte y las antigüedades, definidos por el legislador a efectos tributarios.

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, redactado por la disposición adicional tercera de la LIP, señala que el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. En la norma desaparece la referencia originaria al IP, puesto que en él ya no existe norma alguna sobre valoración del ajuar, exento de tributación.

Véase ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio”, en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 1479-1503.

¹¹⁵ Según el artículo 135.1 de la LGT: “Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

No obstante, se excluye de la posibilidad de acudir a esta tasación cuando el sujeto pasivo hubiese optado por valorar los vehículos usados en función de las tablas aprobadas a efectos del ITPAJD y del ISD. Ya conocemos, por lo comentado en sede del ITPAJD, que la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, aprueba 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.

En realidad, la letra del precepto 18 de la LIP no viene a descubrirnos nada nuevo. Los vehículos en este impuesto se han de valorar por su valor de mercado (en el ITP por su valor real), pero como este es un concepto indeterminado (al igual que el de valor real), se le dota de contenido, permitiendo al sujeto pasivo hacer uso de las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por Orden Ministerial¹¹⁶.

A partir de aquí, ya sabemos la secuencia a seguir. Si se recurre a las tablas, el valor declarado se tomará como valor de mercado, privándose a la Administración de la posibilidad de comprobar los importes consignados y al sujeto pasivo la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria. Si, por el contrario, el sujeto pasivo se separa de los valores reflejados en las tablas, el valor declarado por aquél como valor de mercado sí podrá ser comprobado administrativamente a través de los medios que contempla el artículo 57 de la LGT, pudiendo utilizarse la tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir las valoraciones resultantes de los medios del apartado 1 del artículo 57 referido.

Finalmente, ¿cuál es el valor de mercado? Obviamente, el mayor valor: declarado o comprobado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma”.

¹¹⁶ Sobre la valoración de los vehículos puede consultarse PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves”, en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 1783-1853.

No obstante, entendemos que los vehículos se cuantifican por el valor de mercado, como indica el artículo 18 transcrito, salvo que formen parte de un patrimonio empresarial o profesional. Conviene advertir que en esta materia la normativa del IRPF constriñe la afectación a una actividad económica de los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, pues el artículo 22.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, no permite el uso de los mismos para necesidades privadas accesorias y notoriamente irrelevantes del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, salvo en determinados supuestos: taxis, vehículos de agentes comerciales, vehículos destinados al transporte de mercancías, a la enseñanza de conductores o al alquiler.

En caso de considerarse afecto a la actividad económica, el artículo 11 de la LIP establece dos reglas de valoración para tales elementos en función de que el contribuyente lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio. Cuando el contribuyente lleva contabilidad en estos términos, los vehículos y demás elementos patrimoniales afectos se computarán por el valor que resulte de la misma, por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible (patrimonio neto contable).

Si el contribuyente no lleva contabilidad o la misma no se ciñe a lo establecido en la normativa mercantil, los elementos patrimoniales afectos, como los vehículos, se valorarán individualmente según las reglas que establece la LIP en función de su naturaleza¹¹⁷.

En cualquier caso, no podemos obviar que dichos elementos pueden resultar exentos por la aplicación del artículo 4.8 de la LIP, aunque el contribuyente continúa estando obligado a declararlos y a reflejar su valor en la declaración del impuesto, como establece el artículo 9 del Real Decreto 1704/1999.

4.3. Una breve reflexión

¹¹⁷ Véanse COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: "Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas: la valoración del patrimonio empresarial", *Valoración en Derecho Tributario*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 221-236; y GARCÍA NOVOA, C.: "Actividades empresariales y profesionales", en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 1633-1659.

Una vez expuesto el régimen jurídico del IP, queremos dejar simplemente apuntado el posible solapamiento de esta figura estatal con otra existente en el ámbito local, cual es el IVTM. Este impuesto grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica, por lo que podría ser tildado de un impuesto parcial sobre el patrimonio. No obstante, si se trata de sujetar a gravamen la riqueza exteriorizada por ser propietario de un vehículo, ya existe el IP, cuyo hecho imponible se realiza por la titularidad de un patrimonio neto por una persona natural en la fecha de devengo del impuesto.

La posible doble imposición o sobreimposición que recae sobre ciertos bienes y sus titulares será analizada en el capítulo del IVTM.

5. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

5.1. Regulación y naturaleza

El IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, reglamentariamente desarrollada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF).

Según el artículo 1 de la Ley 35/2006 se trata de un tributo de carácter directo, personal, subjetivo, progresivo, periódico y estatal, aunque con cesión parcial del rendimiento a las CCAA que también pueden asumir competencias normativas sobre el mismo [artículos 3 LIRPF, artículos 4.1.c) y 11.a) LOFCA y 46 Ley 22/2009].

5.2. Hecho imponible y base imponible del impuesto

De conformidad con el artículo 6.1 de la LIRPF constituye el hecho imponible la obtención de renta, dineraria o en especie, durante el período impositivo por el contribuyente¹¹⁸.

¹¹⁸ Sobre el hecho imponible del IRPF pueden consultarse, AAVV (Dir. X. CALAF AIXALA, A. PLAZA CANO, J. RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID), *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, págs. 35-53; BADÁS CERREZO, J.: *La nueva Ley del IRPF: estrategias ante la reforma del impuesto*, Lex Nova, Valladolid, 2006; BANACLOCHE PÉREZ ROLDÁN, J.: *Guía útil Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005*, La Ley, Madrid, 2005, págs. 62-64; CALVO ORTEGA, R.: "Hecho imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos pasivos", en AAVV (Coord. J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO), *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova,

El apartado 2 del mismo precepto enumera las distintas rentas del contribuyente que pueden ser sometidas a gravamen:

- a) Los rendimientos del trabajo (artículos 17 a 20, 42 y 43 LIRPF).
- b) Los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 21 a 26 LIRPF).
- c) Los rendimientos de las actividades económicas, empresariales o profesionales (artículos 27 a 32 LIRPF).
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales (artículos 33 a 39 LIRPF).
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley, sin nexo común entre ellas y a las que solo une su especialidad (artículos 85, 91, 92, 94 y 95 LIRPF).

Previamente a la definición del hecho imponible el artículo 2.1 de la Ley ha definido el objeto del impuesto como la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, más ganancias y menos pérdidas patrimoniales y, a pesar de no constituir flujos reales de dinero o en especie para el contribuyente, las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (renta mundial).

Esta definición del término económico renta a través de sus componentes evidencia, por un lado, que solo es renta lo que como tal define la Ley del Impuesto y, por otro, que la renta aparece fragmentada y compartimentada.

Esta renta cuya obtención provoca el devengo del impuesto ha de ser cuantificada, para lo cual habrá que acudir a las normas que regulan la base imponible, expresión cifrada y numérica del hecho imponible.

El artículo 15.1 de la LIRPF afirma que constituye la base imponible el importe de la renta del contribuyente. Para su cuantificación habrá que seguir los dictados del apartado 2 del enunciado precepto¹¹⁹.

Valladolid, 1999, págs. 20-30; CARBAJO VASCO, D.: *La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: análisis práctico*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007; CASADO OLLERO, G.: "Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas", en AAVV (Coord. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA, M. A. CAAMAÑO ANIDO, A. LÓPEZ DÍAZ), *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 29-67; MARTÍN MOLINA, P. B.: "La Ley 35/2006: el nuevo IRPF a partir de 2007", *Observatorio contable y financiero*, núm. 12, 2007, págs. 54-69; y PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L.: "Estructura del impuesto", en AAVV (Coord. J. I. GOROSPE OVIEDO), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2007, págs. 87-90.

¹¹⁹ AAVV (Dir. X. CALAF AIXALA, A. PLAZA CANO, J. RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID), *Comentarios al Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., págs. 285-331; CORDÓN EZQUERRO, T.:

En cualquier caso, de los diversos componentes de la renta solo analizaremos aquellos en los que los vehículos hagan acto de presencia.

5.2.1. Los rendimientos íntegros del trabajo personal dinerarios

El artículo 17.1 de la LIRPF establece que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

5.2.1.1. Los gastos de locomoción

No es inusual que para la realización de desplazamientos relacionados con el trabajo personal se utilicen vehículos propios del sujeto pasivo trabajador.

El artículo 17.1.d) de la LIRPF incluye dentro de los rendimientos íntegros del trabajo dinerarios a las dietas y asignaciones para gastos de viaje, exceptuando los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

Si nos centramos en los gastos de locomoción, el artículo 9.A.2 del RIRPF establece que:

“Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

- Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen”.

Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de locomoción (también de manutención y estancia) que superen los límites previstos en

Impuesto sobre la Renta 1999, REAF Estudios Financieros, Madrid, 1999, págs. 677-678; GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Determinación de la base imponible y liquidable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009, págs. 297-234; y MARÍN BARNUEVO-FABO, D.: “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen”, en AAVV (Coord. G. ORÓN MORATAL), *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes*, McGrawHill, Madrid, 1999, págs. 123-125.

este precepto estarán sujetas a gravamen y al régimen de retenciones a cuenta, en su caso.

Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las cantidades señaladas (0,19 euros/km más gastos de peaje y aparcamiento o el importe de los billetes para caso de transporte público), siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos (artículo 9.B RIRPF).

En todo caso, el régimen descrito es también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción (manutención y estancia), que perciban los trabajadores contratados para prestar sus servicios en empresas con centros móviles o itinerantes, siempre que las asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto de la residencia habitual del trabajador¹²⁰.

Debe tenerse muy presente, sin embargo, que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto. Por tanto, cuando el contribuyente mantiene una relación laboral o estatutaria con una empresa o Administración, que ocupa la posición de empleadora, pero percibe las dietas de otra empresa, entidad o institución no resultará aplicable a las mismas el beneficio de la exención previsto en el artículo 9 del RIRPF¹²¹.

5.2.2. Los rendimientos íntegros del trabajo personal en especie

¹²⁰ Sobre el régimen de las dietas y asignaciones para gastos normales de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería, léanse las consultas vinculantes de la DGT núm. 144 de 28 de enero de 2011, núm. 1446 de 7 de junio de 2011, núm. 1486 de 9 de junio de 2011, núm. 247 de 6 de febrero de 2012, núm. 1109 de 22 de mayo de 2012 y núm. 1152 de 28 de mayo de 2012, entre otras.

¹²¹ Así lo advierte la consulta vinculante de la DGT núm. 485 de 15 de marzo de 2010, según la cual en el supuesto planteado el consultante mantiene una relación estatutaria con la Administración española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de aplicación del régimen de dietas, dado que el consultante es funcionario en activo destinado en comisión de servicios y continúa percibiendo sus retribuciones de la Administración española. En consecuencia, a las cantidades percibidas de la Comisión, no les resultará de aplicación el régimen de dietas y por tanto serán objeto de gravamen, considerándose rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100 euros. En el mismo sentido se pronuncia la DGT en las consultas vinculantes núm. 218 de 9 de febrero de 2010 y núm. 500 de 16 de marzo de 2009, entre otras.

A pesar de que el artículo 17 de la LIRPF cita expresamente a las rentas del trabajo en especie, las mismas encuentran acomodo propio en el Capítulo III “Reglas especiales de valoración” del Título III “Determinación de la base imponible” de la ley, pues los artículos 42 y 43 condensan una regulación separada y común para el conjunto de tales rentas. Sin embargo, la supuesta validez generalizada de dicha normativa no es tal, pues existe una normación casi exclusiva de las rentas del trabajo personal en especie.

El artículo 42.1, primer párrafo, comienza aseverando que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda, sino también en ocasiones un lucro cesante¹²².

De esta definición general interesa destacar lo siguiente:

- La naturaleza no monetaria de la renta, satisfecha obligatoriamente en un bien, como puede ser un vehículo, o servicio distinto del dinero, aunque evaluable, en todo caso, en términos monetarios.

- La necesaria individualización y cuantificación en relación con cada perceptor de la utilidad o ventaja generadora de la renta en especie, de tal modo que el beneficio, materializado en bienes, derechos o servicios, se traduzca individualmente. Solo en la medida en que se trate de un beneficio particular dejará de ser una ventaja social otorgada de forma genérica al conjunto de los empleados, sin que la misma pueda ser cuantificable en términos económicos y, por tanto, imputable al trabajador. En este sentido, puede utilizarse como ayuda en esta tarea de calificación el carácter, genérico o individual, de la concesión.

- La conceptualización del rendimiento no solo en base al consumo o la utilización, entendidos como disfrute efectivo de los bienes, derechos o

¹²² Sobre los rendimientos en especie consúltense, entre otras, las siguientes obras: AAVV *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, págs. 151-213; AAVV (Coord. J. M. DÍAZ-ARIAS), *Ley Comentada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Deusto Jurídico, Barcelona, 2007, págs. 160-167; AAVV (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA) *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Colección Garrigues, Thomson Aranzadi, 2007, págs. 219-244; ARVERAS ALONSO, A.: “Reglas especiales de valoración”, en AAVV *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2007, págs. 681-712; CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 82-86; y RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009, págs. 335-369.

servicios, sino también con referencia a la obtención, término por el que probablemente haya de entenderse transmisión o adquisición.

- La existencia de un bien, derecho o servicio utilizado, consumido u obtenido de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado¹²³.

- La calificación como renta en especie de la prestación que lleva aparejada una utilidad o beneficio particular para el trabajador, destinada, por tanto, a satisfacer sus intereses personales o familiares y no las necesidades de la empresa. Sin embargo, conocer dónde termina el interés de la entidad empleadora y dónde comienza el del empleado ha sido siempre fuente de una ardua polémica entre la Administración y los contribuyentes, ante lo cual se puede proponer o bien la caracterización de la renta en especie en base a una relación de sustitución entre el salario monetario y la retribución en especie, o bien la consideración de la obligatoriedad o voluntariedad de la percepción para el empleado.

- El sometimiento a gravamen de las rentas en especie aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda, separándose en este punto el legislador de los postulados de la Sentencia del TS de 24 de junio de 1986, según la cual no existiendo coste para el pagador, no cabía hablar de retribución en especie para el trabajador.

5.2.2.1. La valoración de las rentas en especie por vehículos

Por lo que respecta a la valoración de las rentas en especie el artículo 43.1, con carácter general, las cuantifica por su valor normal de mercado, entendido en el apartado 1 del artículo 40 como la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

No obstante, para cifrar algunas rentas se seguirán criterios especiales, como los que se detallan en el punto 1.b) del artículo 43.1 de la LIRPF en relación a los vehículos:

“En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

- En el supuesto de uso, el 20 % anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

¹²³ Al incorporarse como criterio material de distinción de las retribuciones en especie el precio de mercado se están trasladando a este ámbito los problemas que acarrea la valoración de componentes imponibles por referencia a conceptos jurídicos indeterminados.

- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior”.

Así pues, en el supuesto de entrega de la propiedad de un vehículo automóvil la renta en especie se valorará por el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, lo que supone tener en consideración la totalidad del IVA o del ITP, modalidad TPO, que haya sido satisfecho, en función de la naturaleza del transmitente, y el IEDMT, con independencia de que la carga tributaria en cuestión resulte deducible para el pagador¹²⁴.

Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ el coste de adquisición para el pagador no es un criterio razonable para la cuantificación de una retribución en especie, donde lo que hay que medir es el incremento de riqueza del retribuido y no el coste de quien paga. Sin embargo, en la generalidad de los casos, el precio que tiene que pagar un empresario por la adquisición de un automóvil no tiene por qué ser muy diverso del que tendría que pagar el propio trabajador. En el primero, obviamente, pueden influir determinados descuentos por flotas, volumen de operaciones, pero quizás no sean demasiado significativos en relación con la sencillez de aplicación que ofrece la norma legal¹²⁵.

En el caso de uso del vehículo para fines particulares del trabajador durante todo el año, la renta se cuantificará aplicando un 20 por 100 al coste a que se refiere el apartado anterior, impuestos incluidos. Si esta persona física a la que se le ha cedido la utilización del vehículo para fines particulares, también aplica su utilización a fines empresariales, el importe resultante de la valoración en especie habrá que ajustarlo, excluyendo lo que supondría el tiempo de la utilización para tales fines. Conviene, sin embargo, resaltar que la determinación del grado de afectación de los vehículos en el IRPF no es una cuestión clara ni pacífica. La LIRPF no establece sorprendentemente ningún criterio o regla de reparto al respecto, lo que provoca una disparidad evidente en las tesis administrativas y jurisprudenciales. Esta falta de concreción y de señalamiento de un criterio de reparto definido perjudica, sin duda, al contribuyente que desconoce la regla a la que debe atenerse o la que le será aplicada, en su caso, por el órgano administrativo o el Tribunal que conozca de la materia, lo que provoca una tremenda inseguridad jurídica¹²⁶.

¹²⁴ Sobre la cuantificación de esta renta en especie, véanse las consultas de la DGT núms. 1587 y 498 de 22 de septiembre de 2000 y de 9 de marzo de 2001, respectivamente.

¹²⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, en AAVV (Coord. A. PLAZA VÁZQUEZ) *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 138.

¹²⁶ Para la DGT, consulta vinculante núm. 14 de 22 de febrero de 2000, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones

En cualquier caso, esta valoración de la cesión del uso de vehículos incluye también la de todos los gastos inherentes a la titularidad de tales elementos: IVTM, primas de seguros, gastos de mantenimiento, etc., que no podrán ser considerados retribuciones en especie distintas, toda vez que el cómputo del 20 por 100 incluye la cesión del uso y este requiere lógicamente del adecuado estado de conservación y mantenimiento¹²⁷.

En cuanto a la cesión del uso del vehículo cuando hay copropiedad entre la empresa y el trabajador (persona física), como la empresa es copropietaria del vehículo en un determinado porcentaje, la cesión del uso a la persona física únicamente se podrá referir a ese porcentaje de copropiedad. Dado el carácter indivisible que tiene un vehículo de turismo, la facultad de disposición del mismo para uso particular

desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore solo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables criterios que fijen un *forfait* según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

En el mismo sentido, léanse las consultas vinculantes de la DGT núms. 1469 y 772 de 4 de julio y de 13 de abril de 2007, respectivamente.

El TEAC, en sus Resoluciones de 18 de marzo y 21 de abril de 2005 y de 29 de junio y 28 de septiembre de 2006, considera que la facultad de disposición que tiene el trabajador sobre el vehículo fuera del horario que constituye la jornada laboral es susceptible de ser gravada como rendimiento en especie, aun cuando según la normativa solo procede computar la renta en especie en función del uso efectivo del vehículo que efectúe el empleado y no en función de la posibilidad de que lo utilice.

También el TSJ de Madrid en su Sentencia núm. 20029 de 28 de febrero de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 282/2004) se adhiere a esta tesis administrativa, pues en el fundamento de derecho 2.º establece que "(...) lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquel ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral".

Llamativa e interesante es la jurisprudencia de la AN sobre este tema, ya que defiende criterios distintos, dependiendo de la Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de que se trate. Así, la Sección 2.ª en las Sentencias de 13 de abril, 21 de septiembre y 17 de diciembre de 2009 (recursos contencioso-administrativos núms. 439/2006, 160/2007 y 458/2007), se decanta para la determinación del grado de afectación para usos particulares del bien por el criterio de utilización efectiva del bien, descartando que se puede calcular en función de la posibilidad de que se utilice. En cambio, la Sección 4.ª de la misma Sala, en las Sentencias de 1 de diciembre de 2010 y de 30 de marzo de 2011 (recursos contencioso-administrativos núms. 190/2009 y 83/2010), defiende el criterio de disponibilidad del vehículo para uso particular.

Si dentro de una misma Sala hay Secciones que vierten opiniones contradictorias, es lícito que nos preguntemos cuál es el criterio certero, consecuencia de que no exista una norma clara sobre el particular.

¹²⁷ Por el contrario, según la consulta vinculante de la DGT de 9 de marzo de 2000, existirá retribución en especie por los pagos derivados del consumo de carburantes para fines particulares que satisfaga la empresa. Si el combustible se ha consumido en la realización de desplazamientos laborales no habrá una retribución para el trabajador, pues el gasto es de la propia empresa que ha ordenado el desplazamiento.

supondrá, en todo caso, la obtención de una retribución en especie. Ahora bien, el porcentaje del 20 por 100 anual será aplicable sobre el coste de adquisición del porcentaje de copropiedad que posee la empresa pagadora, y dada la existencia de uso mixto, de acuerdo con un criterio de reparto, en el que teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador de la empresa, se valore solo la disponibilidad para fines particulares¹²⁸.

Si el vehículo no es propiedad del pagador, habiéndose concertado una operación de *leasing*, *renting* o cualquier otra forma de alquiler, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo¹²⁹.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará, según indica la norma del IRPF, teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior, cuantificándose, por tanto, solo el valor residual¹³⁰. Es decir, se va a tributar como retribución en especie por lo que no se ha tributado aún, lo que exigirá un valor del vehículo que pueda utilizarse como referencia. Así, si el vehículo es propiedad de la empresa, el valor de referencia será el coste para el pagador. Si el vehículo no fuera propiedad del pagador, habría que atender al valor de mercado correspondiente al vehículo como si fuese nuevo en el momento en que empieza a utilizarse por el trabajador.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la entrega del vehículo al trabajador después de su utilización durante cinco años no supondrá

¹²⁸ Véase la consulta vinculante de la DGT núm. 236 de 8 de febrero de 2007.

¹²⁹ La DGT, en la consulta vinculante núm. 14 de 22 de febrero de 2000, señala que, a estos efectos, si como es frecuente el arrendamiento financiero o el *renting* duran más de un año, el valor de mercado del vehículo será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. Una vez que el vehículo pasa a ser propiedad de la empresa por ejercer la opción de compra, seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, que en este caso para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación.

Además, según la consulta núm. 1138 de la DGT de 19 de mayo de 2000, las cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento de vehículos mediante *renting*, pueden ser objeto de deducción por la sociedad en un 50 por 100. En principio, la no deducibilidad de una parte del IVA repercutido por la empresa de *renting*, no modifica la valoración de la renta en especie. No obstante, la parte de IVA repercutido por servicios prestados por la entidad de *renting* que no están comprendidos en la valoración establecida por la LIRPF y que deben imputarse al trabajador como mayor retribución en especie, también deberá ser declarada por el trabajador. En la misma línea, léanse las consultas de la DGT núms. 1587 y 498 de 22 de septiembre de 2000 y de 9 de marzo de 2001, respectivamente.

¹³⁰ Así pues, de acuerdo con la consulta vinculante de 9 de marzo de 2000, si primero se cede al trabajador el uso del vehículo y, posteriormente, se le hace entrega del mismo, se ha de valorar la entrega a la finalización del contrato, según el valor del vehículo usado en ese momento, pero teniendo en cuenta la retribución en especie imputada por el uso anterior, con independencia de la afectación parcial o exclusiva a fines particulares.

rendimiento en especie alguno, puesto que el valor residual será cero al haberse imputado un 20 por 100 del coste de adquisición como rendimiento en especie durante los cinco años de cesión del uso. Incluso podemos plantearnos que sea así aun en el supuesto de que por haber tenido el automóvil un doble uso –empresarial y particular- el trabajador no se haya tenido que imputar en cada año la totalidad del 20 por 100 del coste de adquisición referido.

La siguiente cuestión que nos podemos plantear es si cabe seguir atribuyendo rendimientos en especie por la cesión de uso pasado ese horizonte temporal. De acuerdo con el criterio administrativo la valoración del uso de vehículos por los empleados para uso particular no tiene límite temporal, aunque hipotéticamente esta valoración puede superar el precio del vehículo, puesto que el 20 por 100 es comprensivo no solo de la amortización del vehículo, sino de otros gastos necesarios para que éste pueda ponerse en disposición de uso por el empleado y que se satisfacen por la empresa, no siendo objeto de imputación independiente al trabajador, como son los impuestos municipales, los seguros o los gastos de mantenimiento.

Efectivamente, la LIRPF no establece ningún límite temporal, por lo que el trabajador deberá declarar esa retribución, con independencia del número de años de utilización del vehículo, pero esta descarada sobreimposición demandaría la pertinente modificación normativa para salvaguardar los intereses de los contribuyentes perceptores de este tipo de rentas.

También GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ entienden que una vez agotado el valor del vehículo no debiera computarse ninguna retribución adicional por el uso. Además si es preciso dar un tratamiento independiente a las partidas accesorias relativas a la utilización del vehículo no hay inconveniente normativo para ello¹³¹.

5.2.2.2. *In house benefits*

Como señalan GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ el artículo 43.1.f) de la LIRPF contiene una interesantísima matización aplicable a los denominados en la cultura jurídica anglosajona *in house benefits*. La norma dicta lo siguiente:

“(…) cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

¹³¹ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, pág. 140.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 % ni de 1.000 euros anuales”.

Cuando la entrega o cesión de uso del vehículo se realice por empresas dedicadas a la fabricación y venta o al alquiler de automóviles, el criterio legal que parte del coste de adquisición puede resultar inadecuado. Efectivamente, el coste interno para un fabricante o un concesionario es radicalmente distinto, al coste de adquisición en concesionario por un tercer empresario, por lo que en estos casos la valoración de la renta en especie no podrá ser inferior al precio ofertado al público del vehículo de que se trate¹³².

5.2.2.3. La obligación de ingreso a cuenta

La retribución en especie que conlleva la cesión al trabajador de un vehículo de la empresa o su entrega, comporta que ésta deba realizar un ingreso a cuenta según la valoración calculada.

El importe del ingreso a cuenta que la sociedad deberá realizar es el resultado de aplicar al valor de la retribución en especie que resulte de las normas ya descritas, el mismo porcentaje de retención que se aplica en nómina al trabajador por la retribución salarial bruta. Dicho pago a cuenta podrá serle repercutido o no al trabajador. En el primer caso, se resta en la nómina esa cantidad, por lo que el trabajador solo adicionará en su renta el importe de la retribución en especie; en el segundo caso, no se descuenta en la nómina esta cantidad, por lo que el empleado deberá sumar al importe anterior de la retribución en especie el del ingreso a cuenta efectuado por la empresa. En cualquier caso, el pago a cuenta servirá para disminuir la cuota líquida del trabajador en su declaración del IRPF (artículos 43.2 y 99 a 101 LIRPF).

5.2.3. Los rendimientos netos derivados de actividades económicas

El artículo 27.1 de la LIRPF establece que:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos

¹³² GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, pág. 137.

o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas¹³³.

Estos rendimientos derivados de las actividades empresariales o profesionales se consideran obtenidos por quienes realizan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos afectos a la actividad, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales.

Según LÓPEZ BERENGUER, para evitar las discriminaciones fiscales entre quienes ejercen actividades económicas en función de que sean personas físicas o jurídicas y reforzar la idea de que los tributos no son compartimentos estancos, sino partes de un mismo sistema tributario¹³⁴, la LIRPF establece en su artículo 28.1 que:

“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”.

Como es sabido, el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), determina que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Así pues, puede afirmarse que el rendimiento neto de las actividades económicas coincidirá con el resultado contable de la actividad, obtenido en algunos casos de la contabilidad ajustada a los preceptos de la normativa mercantil y en otros, de los libros-registros obligatorios, corregido *a posteriori* a través de las normas sobre ingresos computables, provisiones, dotaciones, amortizaciones y gastos deducibles contenidas en el TRLIS y en los artículos 27 a 29 de la LIRPF.

¹³³ Esta enumeración enunciativa es prácticamente idéntica a la contenida en el artículo 5.Dos de la LIVA en un intento de coordinar el concepto con la imposición indirecta que recae sobre actividades económicas.

¹³⁴ LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los no residentes*, Dykinson, Madrid, 1999, pág. 215.

El artículo 28 transcrito en los apartados 2 a 4 introduce también otras reglas para el cálculo del rendimiento neto, a cuyo contenido nos remitimos¹³⁵.

5.2.3.1. La consideración de los vehículos como bienes afectos a la actividad económica

La letra c) del apartado 1 del artículo 29 de la LIRPF atribuye la condición de afectos a la actividad a cualquier elemento patrimonial que sea necesario para la obtención de los respectivos rendimientos como, por ejemplo, los vehículos.

No se entenderán afectos aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante (artículo 22.2.1 RIRPF).

Al respecto el apartado 4 del artículo 22 del RIRPF advierte que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

“Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a. Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b. Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c. Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de

¹³⁵ Sobre los rendimientos netos de actividades económicas, léanse las siguientes obras: AAVV *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1)*, Centro de Estudios Financieros, *op. cit.*, págs. 267-359; AAVV (Coord. J. M. DÍAZ-ARIAS) *Ley Comentada del Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, págs. 85-106; AAVV (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA) *La reforma del Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, págs. 361-371; CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: *El Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, págs. 125-132; DIZY MENÉNDEZ, D.: “Rendimientos de actividades económicas en estimación directa”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009, págs. 489-526; FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Simplificación; base imponible y renta empresarial”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2006, págs. 13-159; GIL DEL CAMPO, M.: “Rendimientos de actividades económicas”, en AAVV *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2007, págs. 443-570; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las actividades económicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008; RUIZ GARIJO, M.: “Aviso a empresarios y profesionales: ¿qué gastos son considerados necesarios en el ejercicio de sus actividades económicas?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2004, BIB 2004\1719; y SANZ GADEA, E.: “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 287, 2007, págs. 3-54.

conductores o pilotos mediante contraprestación.

d. Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e. Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo 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, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo *jeep*¹³⁶.

Es decir, únicamente los empresarios dedicados al transporte de mercancías (género vendible o cosa mueble que sea objeto de trato o venta), los taxistas, los titulares de autoescuelas, los agentes comerciales y los empresarios dedicados al alquiler de vehículos habitualmente y con onerosidad, tienen el beneplácito fiscal de utilizar los vehículos afectos a su actividad para necesidades privadas de manera accesoria e irrelevante. A los turismos y sus remolques, a los ciclomotores y motocicletas y a las aeronaves y embarcaciones deportivas o de recreo no se les otorga el mismo tratamiento, de forma que o blanco o negro, o están o no están afectos a la actividad, en cuyo caso se les exige exclusividad¹³⁷.

Así si un automóvil de turismo y la actividad desarrollada no se encuentran recogidos entre las excepciones previstas en el artículo 22.4 del RIRPF, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su afectación exclusiva a la actividad y solo desde esa perspectiva podrían considerarse deducibles los gastos (incluidas las amortizaciones) ocasionados por su utilización, no operando la deducibilidad si no existe esa afectación exclusiva, que deberá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, el cual será valorado por los órganos de la AEAT competentes para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e inspección¹³⁸.

¹³⁶ La referencia normativa al anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 es muy desafortunada, considerando que el RGV modificó dicho anexo e introdujo una nueva clasificación de los vehículos.

¹³⁷ Las Sentencias del TSJ del País Vasco núm. 535 de 13 de septiembre de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 1441/2005) y núm. 561 de 28 de septiembre de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 1338/2006), limitan la posibilidad de afectar exclusivamente los vehículos a los supuestos tasados en el RIRPF, negándose para cualquier otra actividad distinta de las allí recogidas como, por ejemplo, la prestación de servicios jurídicos o la actividad profesional de perito de seguros, vetando la posibilidad de aplicación analógica de la norma.

Incluso el TSJ de Valencia, en su Sentencia núm. 263 de 22 de marzo de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 2262/2005), se atreve a señalar que el RIRPF establece una presunción de no afectación para los vehículos en general, lo que excluye únicamente a una relación cerrada de supuestos.

¹³⁸ La consulta vinculante de la DGT núm. 394 de 17 de febrero de 2011 señala que las cantidades correspondientes al arrendamiento del vehículo tendrán el carácter de deducibles

En definitiva, para que un vehículo turismo esté afecto a una actividad y, por tanto, el contribuyente pueda beneficiarse de su amortización, es preciso que tal afectación sea exclusiva. Los porcentajes máximos de amortización para los vehículos y para los distintos elementos del inmovilizado se recogen en el anexo al Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), que contiene las tablas oficiales de amortización, si bien hay que considerar que los mismos varían en función del tipo de vehículo y de la actividad que se desarrolle. Además, tales porcentajes máximos se incrementarán, en su caso, por aplicación de las disposiciones previstas en el TRLIS para las empresas de reducida dimensión (artículos 109 a 113).

Por lo que se refiere a los gastos de mantenimiento, uso de autopistas, locomoción o combustibles, serán deducibles también en la medida en que el referido elemento se encuentre afecto a la actividad¹³⁹. También afectan las limitaciones a la deducibilidad a las adquisiciones de vehículos a través de *leasing* o a las cuotas abonadas en los contratos de *renting*¹⁴⁰.

cuando las mismas tengan una correlación con la obtención de los ingresos de la actividad profesional desarrollada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.e), segundo párrafo, del citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, correlación que en este caso solo puede existir si el vehículo se destina exclusivamente a las actividades desarrolladas por el contribuyente.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de la AEAT la valoración de las pruebas aportadas. En caso de no existir o ésta no fuese suficientemente probada, las citadas cantidades no podrán considerarse gastos fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Véanse igualmente, acerca de la necesidad de una afectación exclusiva del vehículo a la actividad, las consultas vinculantes de la DGT núms. 441, 2074 y 2286, 219 de 28 de febrero de 2007, de 20 de octubre de 2006, de 11 de noviembre de 2005 y de 14 de febrero de 2005, respectivamente.

En el mismo sentido, consultas de la DGT núms. 1134, 269 y 1677 de 2 de septiembre de 2003, de 25 de febrero de 2003 y de 5 de noviembre de 2002, respectivamente.

La Sentencia del TSJ del País Vasco núm. 400 de 31 de mayo de 2007 (recurso contencioso-administrativo 1103/2005) advierte, que dada la actividad de la demandante como administradora de fincas, se debía exigir la necesaria afectación exclusiva del vehículo a la actividad para que pudieran ser deducibles los gastos por el arrendamiento financiero y ello porque la utilización del vehículo para uso personal de la demandante en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad, no podía tener el carácter de irrelevante a los efectos que nos ocupa.

¹³⁹ GALAPERO FLORES, R. M.: *IRPF: Tributación de los bienes afectos*, Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2002.

¹⁴⁰ Acerca de la deducibilidad de las cuotas de *leasing*, CAMACHO RUBIO, J.: "La deducibilidad fiscal del *leasing* en las microempresas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4, 2009, BIB 2009\157; y GALÁN RUIZ, J.: "Los vehículos automóviles y la deducibilidad de las cuotas de *leasing* en los impuestos que gravan la renta", *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 12, 2003, BIB 2003\1364.

Ya conocemos que el artículo 95 de la LIVA, una vez modificado por el artículo 6.Duodécimo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, para dar cumplimiento a la jurisprudencia del TJUE emitida al respecto, presume, concretamente, en el caso de los vehículos, con carácter general, una afectación del 50 por 100, salvo prueba en contrario.

Al respecto, entendemos que debería haberse adoptado el mismo criterio a efectos de la imposición personal sobre la renta del empresario y profesional, permitiendo que, de la misma forma que puede recuperarse la mitad del IVA soportado en la adquisición del vehículo, pudiera recuperarse también la mitad del valor de adquisición del mismo a través de la amortización. De hecho, el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1991, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias, se remitía a la normativa del IVA sobre el particular, homogeneidad que se ha resquebrajado en el nuevo RIRPF, lo que pone de manifiesto que los cambios introducidos en la LIVA fueron forzados por la jurisprudencia comunitaria y no introducidos de buen grado por el legislador¹⁴¹.

Para cerrar el discurso del artículo 29, el apartado 2 señala que:

“Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles”.

En este sentido, solo se estimarán afectas aquellas partes diferenciadas físicamente de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, por lo que en ningún caso podrán ser objeto de afectación parcial los elementos indivisibles, como los vehículos, aunque en el IS se sigue un criterio radicalmente distinto.

Por último, el artículo 29.3 de la LIRPF considera que la afectación de elementos patrimoniales es independiente de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

5.2.3.2. La prueba de la afectación del vehículo a la actividad

En cuanto a la prueba de la afectación del vehículo a la actividad es

¹⁴¹ Sobre la diferencia de tratamiento aplicable a los vehículos en el IVA y en el IRPF, véase MERINO JARA, I.: “La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2007, págs. 15-19.

razonable y acorde con nuestro sistema de liquidación de impuestos, que sea el propio sujeto pasivo quien deba probar la afectación del vehículo a su actividad, y que sean los órganos de inspección y gestión los que deban desvirtuar esta afirmación por entender que el vehículo no está afecto o lo está en un grado distinto al alegado por el interesado (artículos 105 a 108 LGT). La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS que emana de las Sentencias de 22 septiembre 1986, 29 mayo 1987 y 3 mayo 1988 es clara al respecto, sentando que: “(...) cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas provoca a su favor”.

La Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 245 de 7 de septiembre de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 995/2001), concluye que:

“Hay que delimitar con precisión los confines de la actividad probatoria que debe desplegar la Administración y la que corresponde al contribuyente. Así si bien la demostración de la afección de un bien a una determinada actividad corresponde al sujeto pasivo, una vez desplegada la actividad probatoria, es razonable entender que es la Administración la que debe probar, si así lo considera, que tal afección no es exclusiva, pues a ella corresponde acreditar el hecho positivo de su utilización para fines privados, y no al contribuyente el de una “no utilización”, prueba esta última, de un hecho negativo, de imposible verificación”.

En cualquier caso, es preciso que se aporte una prueba suficiente, pues la norma así lo exige, al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal dados los indicios aportados y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente¹⁴².

Es evidente que la prueba de esa afectación no se hará solo cumpliendo requisitos formales como el registro del vehículo en los libros o contabilidad del sujeto pasivo o la inclusión de los gastos derivados del mismo o de la amortización en las declaraciones periódicas a que está obligado, pues los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria acuden principalmente al hecho de que el sujeto pasivo pueda demostrar la utilización del vehículo en la actividad, muy especialmente de los turismos, para aplicarle un grado mayor, menor o nulo de afectación a la misma. En este sentido, cobra vital importancia, para

¹⁴² Así se recoge en la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 127 de 11 de marzo de 2009 (recurso contencioso-administrativo núm. 427/2005). Del mismo modo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 889 de 17 de septiembre de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 422/2006). considera acreditada la condición del vehículo como elemento afecto a efectos del IRPF por el hecho de que la propia Inspección de Tributos aceptó en una comprobación realizada al recurrente por IVA, la condición de afecto del vehículo, teniéndolo como debidamente registrado en los libros de gastos de la actividad.

conseguir una mayor seguridad jurídica, determinar qué medios de prueba tiene a su alcance el sujeto pasivo para determinar la afectación. Tarea esta ardua y compleja, pues hay que advertir, sin que nos duelan prendas, que, *a priori*, no se puede afirmar categóricamente que exista una prueba rotunda y eficaz, cuya alegación pueda reportar un éxito absoluto en un eventual proceso de comprobación o inspección tributarias. Al menos en lo relativo al IRPF, pues en IVA, no se olvide, existe la presunción legal de afectación a la actividad en un 50 por 100, como regla general, destruible por cualquier medio válido en Derecho, recayendo en este caso la carga de la prueba en el órgano de gestión o inspección de la AEAT.

No es esta una cuestión baladí, puesto que la consecuencia inmediata en caso de no poder probar la afectación total de un turismo es que no se pueden deducir los gastos por amortización, mantenimiento o consumo de combustible del mismo, por lo que no tendrían ningún tipo de repercusión en el cálculo del rendimiento neto. Así se ha puesto de manifiesto por la doctrina administrativa y la jurisprudencia española.

En numerosas ocasiones la DGT no ha admitido como prueba de la afectación de un vehículo que el contribuyente disponga de otro u otros para uso privado distintos al que se pretendía afectar a la actividad. En la consulta vinculante de la DGT núm. 345 de 24 de febrero de 2000 se advierte, siguiendo al pie de la letra el dictado legal, que para que un automóvil susceptible de uso particular se considere afecto a una actividad profesional se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afectado a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad profesional desarrollada por el consultante, sin que pueda considerarse como prueba suficiente la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar.

Igualmente, la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2001, las Sentencias del TSJ del País Vasco núms. 658 y 535 de 30 de julio de 2004 (recurso contencioso-administrativo 1427/2001) y de 13 de septiembre de 2007 (recurso contencioso-administrativo 1441/2005), respectivamente, del TSJ de Castilla y León núm. 537 de 3 de diciembre de 2008 (recurso contencioso-administrativo 678/2008) y del TSJ de Madrid núm. 1181 de 13 de mayo de 2002 (recurso contencioso-administrativo 1427/1999) señalan que aunque el hecho de tener un solo vehículo dificulta, cuando no imposibilita, considerarlo como elemento afecto, no puede afirmarse que el tener más de uno sea prueba de la afectación de uno de ellos al ejercicio de la actividad.

La Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 104 de 25 de febrero de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 696/2003), en el fundamento de derecho 4.º, niega la deducción de la amortización del

vehículo turismo empleado en la actividad, pues la afectación no se acredita. También la Sentencia del TSJ de Andalucía de 15 de octubre de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 685/2007) destaca la falta de acreditación de la vinculación total y excluyente del vehículo a la actividad profesional, negando la deducibilidad de cualquier gasto relacionado con el mismo.

En cambio la Sentencia del TSJ del País Vasco núm. 58 de 27 de enero de 2001 (recurso contencioso-administrativo 5730/1997) tiene en cuenta el ejercicio de la actividad de médico rural unido a las condiciones geográficas de la zona y los desplazamientos que el ejercicio de su profesión le exige, así como la propiedad de otros vehículos turismo, para permitir la deducción de las dotaciones a la amortización del todoterreno adquirido por dicho profesional (fundamento de derecho 2.º).

Asimismo, la Sentencia de la AN de 6 de junio de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 941/1999) considera relevante la documentación aportada por el profesional arquitecto (libro de gastos e ingresos, copias del libro de órdenes y asistencias, expedido por el Colegio de Arquitectos, certificaciones de la existencia coetánea de otros vehículos, etc.), pues de la misma se desprende que el vehículo turismo adquirido por aquél está afecto a la actividad, de modo que permite la deducción de las cuotas de *leasing* y los gastos de reparación del mismo (fundamentos de derecho 3.º y 4.º).

También la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 2211 de 4 de octubre de 2005 (recurso contencioso-administrativo 853/1999) explica, en el fundamento de derecho 3.º, que la Sala considera que el recurrente ha desplegado suficiente actividad probatoria tendente a demostrar que el vehículo estaba afecto a la actividad profesional que ejercía. Y a este respecto, se deben poner de relieve los siguientes extremos:

“a) en primer lugar, que el recurrente ha acreditado que una parte importante o principal de los ingresos corresponde a la actividad de perito tasador, cuyo ejercicio exige de ordinario realizar continuos desplazamientos para visitar los inmuebles a peritar (no se discute de forma expresa); b) en segundo término, que el otro concepto por el que percibe ingresos, cual es el de la dirección de obras, también exige la necesidad de realizar desplazamientos a las obras ubicadas fuera de la ciudad de Salamanca; c) el tercer extremo que interesa reseñar es que el recurrente aportó relación de tasaciones efectuadas, de las que se deducía cierta concordancia entre los kilómetros de los desplazamientos con los que marcaba el vehículo; d) por último, señalamos que el recurrente acreditó a la inspección que era propietario de varios vehículos, la mayor parte de los cuales estaban afectos al uso privado, salvo aquel cuyas cuotas para adquisición se pretenden deducir.

Con estas premisas ha de concluirse que, al menos, por la vía de las presunciones, el recurrente ha acreditado la necesidad de efectuar los desplazamientos y que éstos eran realizados con el vehículo cuyas cuotas de arrendamiento financiero se pretenden deducir, sin que el hecho de que en

algún supuesto aislado se haya constatado que se efectuaron dos visitas para una localidad y en un mismo día, sea suficiente para enervar la anterior conclusión, ya que tal dato por se carece de relevancia suficiente para determinar que la afectación del vehículo no estaba destinado en exclusiva al ejercicio de la actividad”.

Al no tratarse, por tanto, de uno de los vehículos eximidos de la carga de la prueba de la afectación a la actividad por el artículo 22.4 del RIRPF, el Tribunal entiende que el sujeto pasivo, profesional en este caso, prueba, suficientemente, que el vehículo turismo, cuyas cuotas de arrendamiento financiero pretende deducir como gasto, está afecto exclusivamente al ejercicio de la actividad.

En la Sentencia núm. 16 del TSJ de Castilla-La Mancha de 10 de enero de 2005, se consideró que era indicio suficiente de la afectación exclusiva el hecho de que, demostrada la afectación de un vehículo a la actividad profesional, el actor poseyese dos vehículos, respecto de los que aparecía en la documentación del seguro como conductor habitual.

Esta manifestación evidente de la existencia de pronunciamientos dispares no hace sino confirmar que nos movemos en terreno pantanoso, pues si bien la Administración y algunos tribunales tienden a aplicar la ley en sus justos términos, requiriendo una prueba absoluta y fehaciente del uso exclusivo del vehículo automóvil en la actividad, otros tribunales interpretan la necesidad de prueba de forma más laxa y, por tanto, más favorable a los intereses de los contribuyentes.

Esta disparidad de criterio no hace sino sembrar discordia en un tema en el que probablemente sea muy complicado llegar a una solución única, válida para todos los empresarios y profesionales que adquieren bien en propiedad, bien vía *leasing* o *renting*, vehículos para afectarlos a su actividad, ya que o bien son capaces de demostrar que el vehículo se encuentra afecto en exclusiva a la actividad o bien el tribunal de turno interpreta la norma de forma no rigorista, permitiendo cierto margen de maniobra al contribuyente.

5.2.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales relacionadas con vehículos

5.2.4.1. La venta de vehículos por particulares

La adquisición de un vehículo por un particular es una operación de consumo de renta que no tiene repercusión en el IRPF, como tampoco la tiene el posterior uso del vehículo y los gastos que de él pudieran derivarse.

La venta de dicho vehículo por el particular, como la de cualquier otro elemento patrimonial, podría ocasionar una ganancia o una pérdida patrimonial. No obstante, la ganancia patrimonial está prácticamente descartada, ya que el precio de venta de un vehículo, como regla general, es inferior al de compra, pues su depreciación es muy rápida.

Se genera, por tanto, una pérdida patrimonial, pero tampoco se va a computar como tal en el IRPF, compensándose con posibles ganancias patrimoniales, porque según el artículo 33.5.b) de la LIRPF no se computan como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo.

No obstante, como indican GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ, aunque en la mayoría de ocasiones la depreciación del vehículo será consecuencia directa del consumo, existen casos en que no es así y procedería computar la pérdida en el IRPF¹⁴³. En esta línea, la consulta núm. 2157 de la DGT de 5 de diciembre de 2001 establece la forma de cálculo de la ganancia o pérdida en el supuesto de venta de vehículo para desguace como consecuencia de un accidente de tráfico:

“(…) deberá minorar el precio de adquisición del vehículo en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso por tratarse de un bien de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado del automóvil en el momento del accidente. Por otra parte, el valor de transmisión estará formado por la indemnización que, en su caso, pueda percibir de la compañía de seguros y el precio obtenido por el desguace”.

La eventualidad del robo del vehículo ha sido contemplada en la consulta núm. 447 de la DGT de 6 de marzo de 2000, en la que se advierte que el consultante podrá computar una disminución de patrimonio, en la medida que el automóvil robado no se hubiera recuperado con posterioridad a su sustracción. A efectos del cómputo de dicha disminución patrimonial, no podrá computar el valor de adquisición del vehículo, dado que en ningún caso cabe aplicar una disminución patrimonial por el consumo, por lo que habrá de tenerse en cuenta el valor, inferior al de adquisición, que tuviese el vehículo en el momento de su sustracción.

En la consulta núm. 593 de la DGT de 20 de marzo de 2001 se analizó el caso de un vehículo entregado en depósito a una empresa para su reventa, sin que la empresa liquidara su importe, habiendo desaparecido con posterioridad. Según el centro directivo hay que relacionar la disminución patrimonial con la pérdida definitiva del

¹⁴³ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, pág. 158.

vehículo, fijando la imputación temporal por referencia a la fecha en que se dicte la resolución judicial correspondiente en base a la denuncia por apropiación indebida. Como en los casos anteriores habrá de atenderse al valor de mercado del vehículo en el momento de la pérdida.

5.2.4.2. Las entregas de vehículos como premios en especie

La entrega de un vehículo como premio de un concurso, sorteo o juego es una ganancia de patrimonio en especie sometida a gravamen, que, con el resto de rendimientos, deberá ser incluida en la base imponible general del IRPF de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o lo haya ganado directamente¹⁴⁴ (artículo 11.5 LIRPF).

El artículo 37.1.I) de la LIRPF establece que en las incorporaciones de bienes o derechos que no derivan de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos. Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ este valor es el precio por el que el sujeto pasivo –premiado- podría vender el vehículo en el mercado, poniendo la diligencia exigible a un buen padre de familia. En la práctica, el sujeto pasivo declarará el valor que entienda adecuado, la Administración podrá comprobarlo y en última instancia podrá promoverse tasación pericial contradictoria para dar contenido a dicho valor¹⁴⁵.

5.2.4.3. Las indemnizaciones vinculadas a accidentes de tráfico

Tras un accidente de tráfico, por regla general, se ha de indemnizar los daños personales o materiales que se hayan ocasionado. Dejando a un lado los daños personales, por lo que se refiere a los daños materiales, la consulta núm. 99 de la DGT de 26 de enero de 2000 sienta lo siguiente:

“En la medida que esta indemnización viene a cubrir exclusivamente los gastos de reparación del vehículo, consecuencia de los daños ocasionados por el accidente, su obtención no constituirá renta alguna, ya que el patrimonio del consultante permanece invariable, produciéndose, únicamente, una reposición del mismo al estado anterior al accidente”.

¹⁴⁴ La Sentencia del TSJ de Valencia núm. 1465 de 8 de noviembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 2033/1999) dictamina que el premio del coche se ha de incluir en la declaración del IRPF de la persona que participó en el concurso, con independencia de que en la declaración de IP, el vehículo deba atribuirse por mitades a ambos.

Si el premio está vinculado a un producto bancario cuya titularidad es ganancial, el incremento de patrimonio también se imputará por mitades.

¹⁴⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, pág. 162.

5.2.5. Ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF

Como un punto caliente de lucha contra el fraude fiscal, la adquisición de automóviles de alta gama conlleva un desembolso patrimonial significativo que, en caso de no corresponderse con las rentas y el patrimonio declarados por el contribuyente, puede dar lugar al presupuesto de hecho regulado en el artículo 39.1 de la LIRPF¹⁴⁶. Las consecuencias son la integración de dichas ganancias en la base liquidable general del contribuyente, en relación al período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción¹⁴⁷.

La inclusión en la base liquidable general, aplicándose la tarifa en los tramos más altos, amén de las posibles sanciones, acarreará consecuencias perjudiciales para el contribuyente por la deuda tributaria resultante.

6. LOS VEHÍCULOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

6.1. La afectación de los vehículos a la actividad y el cómputo de los gastos deducibles

El IS es el tributo de nuestro sistema que grava los beneficios obtenidos por las sociedades mercantiles a lo largo del período impositivo.

Su regulación se encuentra en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de

¹⁴⁶ El BOE de 1 de marzo publicó la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012. Las directrices del Plan son la *comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero*, promoviendo la obtención de distintos tipos de información, como la relativa a los signos externos de riqueza para detectar rentas y patrimonios no declarados, poniéndose particular énfasis en las actuaciones dirigidas a acreditar que la titularidad de bienes de alto valor corresponde realmente a las personas físicas que los utilizan.

¹⁴⁷ La SAN de 19 de diciembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 393/2000) tuvo en cuenta el desembolso efectuado para el pago de un automóvil para establecer la existencia de un incremento no justificado de patrimonio.

En la misma línea se pueden consultar, entre otras, las Sentencias del TSJ de Andalucía de 20 de julio de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 965/1998), del TSJ de Baleares núm. 544 de 22 de mayo de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 1772/1998) y la Resolución del TEAC de 9 de marzo de 2001.

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 28 de julio de 2000 consideró que el incremento no justificado de patrimonio no se refería al importe total del vehículo de lujo adquirido, al haberse entregado otro vehículo usado, también de lujo, en la operación.

julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tras el análisis de esta específica normativa podemos afirmar, sin ningún género de dudas, que no existe una norma expresa que contenga un régimen fiscal específico para los vehículos, por lo que tales elementos recibirán, como regla general, el mismo tratamiento que otros elementos del inmovilizado material de la empresa.

Partiendo de esta premisa solo nos interesa resaltar que la adquisición de un vehículo por parte de una empresa para afectarlo a su actividad es un acto que puede derivar en la correspondiente deducción de un gasto por amortización, además de la detracción de los costes derivados de dicha afectación, como son los de mantenimiento, reparación, aparcamiento y suministros, siempre y cuando figuren debidamente contabilizados y estén suficientemente justificados mediante factura o documento sustitutivo¹⁴⁸.

La deducción de los gastos de amortización y demás ocasionados por el vehículo estará condicionada, por consiguiente, a que el vehículo tenga la condición de inmovilizado afecto a la actividad, lo cual deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho¹⁴⁹.

¹⁴⁸ El artículo 133.1 del TRLIS advierte que los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. Por su parte, el artículo 29 de la LGT, en sus letras d) y e) contempla como obligaciones tributarias formales las siguientes: - La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas; - La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Asimismo el artículo 106.4 de la LGT establece que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

¹⁴⁹ Al respecto, léanse las consultas vinculantes de la DGT núm. 394 de 27 de febrero de 2005 y núm. 145 de 28 de enero de 2008.

Los vehículos de los concesionarios que tienen como destino su posterior venta no son una partida del inmovilizado, que está integrado por los elementos que permanecen en el activo de forma duradera y no están destinados a la venta. Así se recoge en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 460/2005), de 2 de junio de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 691/2002) y de 18 de septiembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 924/1999).

Como señalan GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ las restricciones del IRPF explicables desde la perspectiva del doble uso del automóvil, profesional y particular, no son trasladables al IS, pues la consideración de sus activos como afectos no necesita prueba específica, ya que se presume que los activos de la empresa que figuren en su contabilidad están afectos a la misma¹⁵⁰.

Concretamente, el artículo 11.1 del TRLIS señala que:

“Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”.

En este sentido, según los criterios del Plan General Contable, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se atribuye la condición de elementos del inmovilizado a aquéllos destinados a servir de forma duradera a la empresa. En el caso de los bienes muebles la consideración de elementos afectos a la actividad de una persona jurídica se vincula a su permanencia en funcionamiento al menos 3 años, o bien toda su vida útil, si éste fuera menor. De este modo, un vehículo, sea turismo o no, que forme parte del inmovilizado material, debería estar en funcionamiento, como mínimo, dicho período de tiempo¹⁵¹.

La inversión en un vehículo por parte de una empresa se habrá de amortizar aplicando cualquiera de los métodos de amortización que alberga el artículo 11 del TRLIS, antes citado, desarrollado por el artículo 1 del RIS¹⁵².

¹⁵⁰ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, págs. 169-170.

¹⁵¹ ÁLVAREZ PÉREZ, M. B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las operaciones con inmovilizado material en el Plan General Contable de 2007 y su fiscalidad”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12, 2009, BIB 2009\681.

¹⁵² Sobre amortizaciones, véanse, entre otras, las siguientes obras: ANDRÉS AUCEJO, E.: *La amortización del inmovilizado material. Régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000; BAS SORIA, J.: *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “La amortización del inmovilizado material”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998, págs. 401-422; GALAPERO FLORES, R. M.: “La amortización en la nueva Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, tomo 1, 1996, págs. 1268-1280; LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: “Reforma contable- Impuesto sobre Sociedades”, en AAVV (Coord. M. VILLAR EZCURRA, A. MARTÍNEZ LAFUENTE, C. ALBIÑANA CILVETI, P. M. HERRERA MOLINA), *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 2195-226; ORTIZ CALLE, E.: *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Madrid, 2001; y SUÁREZ MOSQUERA, E.: *Aspectos principales de nuevo Plan de Contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, al contrario de lo que sucede en el IRPF, la Administración ha admitido la afectación parcial del vehículo, entendiéndola limitada a la parte del mismo que efectivamente se emplee en la misma, a pesar del carácter indivisible del vehículo.

Es cierto que la confluencia en la misma persona de un patrimonio empresarial o profesional y de un patrimonio particular, resulta habitual en aquellos empresarios o profesionales que son personas físicas. En las personas jurídicas y, muy especialmente en aquéllas que tienen naturaleza mercantil, dicha confluencia tiene un carácter, sin duda, excepcional, aunque no inexistente. Por tanto, en los casos de utilización mixta para fines empresariales y particulares, por ejemplo, por uso privado del vehículo por parte de los socios o por utilización para fines privados de los trabajadores, la parte proporcional de la amortización y demás gastos correspondientes a este uso no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible de la entidad consultante. Criterio este recogido en la consulta vinculante de la DGT núm. 145 de 28 de enero de 2008, según la cual:

“(…) la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción”.

Idéntico parecer se plasma en las consultas vinculantes de la DGT núm. 236 de 8 de febrero de 2007 y núm. 199 de 4 de febrero de 2008. En la primera se analiza el supuesto de una empresa, sujeto pasivo de IS, que pretende adquirir un vehículo turismo por la modalidad de *renting*, para ponerlo a disposición de los empleados, de forma que sea utilizado tanto para fines privados de los trabajadores como para fines profesionales. Según el centro directivo:

“La empresa se deducirá las cuotas de «renting», siempre que se cumplan los requisitos de los arts. 14 y 19.3 TRLIS, pero la parte correspondiente al uso privado de los empleados se considerará retribución en especie a éstos. De este modo, la amortización del vehículo turismo se realizará sólo en la medida en que esté realmente afecto (una amortización parcial correspondiente al tiempo que el vehículo se usa para fines de la empresa), y la parte proporcional de la cuota técnica de amortización correspondiente al uso privado que hacen los empleados del vehículo tendrá la consideración de retribución en especie del trabajador, todo ello sin ignorar el carácter fiscal de este tipo de retribuciones y su valoración”.

En la segunda, se establece que cuando concorra un uso mixto: empresarial y profesional:

“(…) la utilización empresarial será aplicada según el quebrado antes propuesto, pero a razón de 8 horas diarias durante 5 días a la semana y la utilización personal será en razón de la disponibilidad, es decir, del resto de horas”.

Según estos criterios administrativos, podríamos plantearnos si en realidad cuando existe un uso mixto del vehículo, la amortización y demás gastos vinculados al vehículo son deducibles íntegramente o parcialmente. Entendemos que, generalmente, cuando un vehículo sea utilizado tanto para fines empresariales como para fines particulares, no será deducible la parte de la amortización ni de los demás gastos que correspondan a esa utilización personal a efectos del cómputo de la base imponible. Pero cuando dicha utilización sea objeto de la correspondiente retribución en especie al trabajador los gastos reseñados serán completamente deducibles, puesto que se mantiene un equilibrio entre el ingreso que declara una de las partes y el gasto que simultáneamente declara el otro sujeto implicado en la relación.

6.2. Las desaparecidas deducciones relacionadas con vehículos

Sobre la cuota íntegra del impuesto, el artículo 38.4 del TRLIS establecía una deducción para inversiones en sistemas de navegación en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. Asimismo el artículo 38.5 del citado Texto Refundido contemplaba una deducción para inversiones relacionadas con la adecuación de vehículos de transporte público de viajeros por carretera a situaciones de minusvalía física. Por su parte, el artículo 39.2, desarrollado por los artículos 33 y 34 del RIS, permitía aplicar una deducción para los supuestos de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.

Escribimos en pasado porque la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, deroga dichos preceptos con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

Esta nueva redacción que brota de una norma aprobada en tiempos de crisis económica y financiera pone al descubierto la necesidad de recortar beneficios fiscales para procurar una mayor recaudación. Los números mandan y las deducciones fiscales, como las apuntadas, parecen pensadas y creadas solo para tiempos de bonanza.

7. LA ADQUISICIÓN LUCRATIVA *INTER VIVOS* O *MORTIS CAUSA* DE VEHÍCULOS

7.1. Un brevísimo recorrido por el impuesto

La adquisición lucrativa *inter vivos* o *mortis causa* de un vehículo constituye el hecho imponible del ISD que se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, amén de la normativa autonómica que se apruebe, teniendo en cuenta su carácter de impuesto cedido a los entes autonómicos [artículos 4.1.c) y 11.d) LOFCA y artículos 32 y 48 Ley 22/2009].

Efectivamente, el ISD grava las transmisiones patrimoniales lucrativas que se produzcan tanto *inter vivos* como *mortis causa*, siendo sujeto pasivo la persona física beneficiada por dicha transmisión (artículo 3 LISD).

Así pues, a través del ISD pueden someterse a gravamen, entre otras, las adquisiciones de vehículos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y las adquisiciones de vehículos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito e *inter vivos*.

Considerando que solo pueden ser contribuyentes las personas físicas (artículo 5 LISD), será sujeto pasivo en la adquisición sucesoria, el causahabiente y en la adquisición gratuita *inter vivos*, el donatario o adquirente.

Hemos de tener en cuenta que en caso de que el sujeto pasivo quede sometido al impuesto por obligación personal, por tener su residencia habitual en España o por residir en el extranjero debido a su cargo o empleo público, se procederá a gravar la adquisición con independencia del lugar donde se encuentre el bien¹⁵³ (artículo 6 LISD).

En cuanto al devengo, el mismo tendrá lugar en las transmisiones *mortis causa* el día del fallecimiento del causante, y en las transmisiones *inter vivos* el día en que se formalice el acto o contrato.

7.2. Las presunciones de transmisiones gratuitas de vehículos entre familiares

¹⁵³ Los puntos de conexión, a efectos de determinar la Comunidad Autónoma competente para recaudar, se detallan para este impuesto en el artículo 32 de la Ley 22/2009, de forma que para las adquisiciones *mortis causa* se fija en el lugar de residencia habitual del causante y para las adquisiciones *inter vivos*, dado que no se trata de inmuebles, en el lugar de residencia habitual del donatario.

La LISD contempla algunas normas cuyo objetivo es prevenir la realización de determinados actos por los contribuyentes con la finalidad de eludir el pago del impuesto. De entre ellas destacamos las normas que regulan las presunciones de transmisiones lucrativas entre familiares. Según el artículo 4.1 de la LISD:

“Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obran en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios”.

En la Sentencia núm. 90 del TSJ de Galicia de 13 de febrero de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 8540/1995) se analizó la posible aplicación de esta presunción por transferencia de un vehículo de un padre a un hijo. De forma razonable, en el fundamento de derecho 3.º, el Tribunal señala que:

“La actividad probatoria desplegada en el expediente administrativo induce a pensar que no hubo tal incremento de patrimonio, pues el hijo no se beneficia del automóvil, ni realiza ninguno de los actos típicos del dueño o usuario del mismo, y la mera inclusión en el Registro de la Jefatura Provincial de Tráfico no puede constituir una prueba de la transmisión que se pretende realizada, pues el artículo 244 del vigente Código de la Circulación, aprobado por Decreto 25 septiembre 1934, afirma que «los registros a que se refieren los párrafos I y II anteriores (de las Jefaturas Provinciales) tendrán carácter puramente administrativo, serán públicos para los interesados legítimos y terceros mediante simples notas informativas o certificaciones, y los datos que figuren en ellos no prejuzgaran las cuestiones de propiedad, cumplimiento de contratos y, en general, cuantas de naturaleza civil puedan suscitarse respecto a los vehículos”.

El Tribunal distingue entre la titularidad administrativa del vehículo y la existencia de una transmisión gratuita del mismo, considerando que no se produce la misma, puesto que las donaciones no justifican siempre todos aquellos supuestos en que determinados bienes se ponen a nombre de los hijos.

En otro orden de cosas, el artículo 4.2 de la LISD establece:

“En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de estos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin”.

La Sentencia núm. 275 del TSJ de Galicia de 22 de marzo de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 7745/1996) admite la

liquidación del ISD, aplicando literalmente esta presunción legal. Según el fundamento de derecho 3.º:

“(…) si la recurrente no contestó o hizo caso omiso al cumplimiento de lo requerido por la Inspección respecto a las facturas ni aportó prueba alguna sobre el modo de adquisición de la titularidad del vehículo, que según el Registro de Vehículos figuraba a su nombre es evidente que ha de presumirse la existencia de una transmisión lucrativa cuando un ascendiente facilita los medios económicos para su adquisición sin que por otra parte en su condición de estudiante acredite la fuente de ingresos para que pudiera comprarlo, o en otro caso presentar documento de reconocimiento de deuda, pues no basta con simples afirmaciones gratuitas del padre de la recurrente quien manifiesta que los cambios en la titularidad en el vehículo son debidos a su situación personal, ni que tampoco alegue que lo usa y disfruta exclusivamente, cuando precisamente la titularidad fiscal la ostentaba su hija, por lo que no procede la presunción de inocencia o inversión de la prueba cuando la Administración ha probado lo contrario después de haber dado oportunidad para aportar acreditación suficiente para desvirtuar los hechos que se le imputan y su calificación jurídica de infracción tributaria”.

Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ, en la literalidad de la Ley todo lo que exceda de la obligación legal de alimentos de padre a hijos es una donación sujeta al impuesto. Así, cuando un abuelo da una propina a un nieto se devenga el impuesto, como también cuando se hace un regalo de cumpleaños. Y claro está cuando un padre o el abuelo cede el coche a un hijo también hay donación y si además se produce una transferencia en los registros públicos, entraría en juego la presunción de donación del artículo 4.1 de la LISD. Urge, por tanto, un profundo replanteamiento del impuesto no solo para liberarlo de normas antifraude anacrónicas, sino también para que se excluyan de tributación relaciones patrimoniales entre familiares directos cuyo sometimiento al impuesto materialmente no existe, como, por ejemplo, en los regalos de boda, y que debieran desaparecer definitivamente del texto de la ley¹⁵⁴.

A nuestro juicio, la eliminación sin más de estas normas antifraude podría derivar en la realización efectiva de adquisiciones y transmisiones gratuitas entre familiares que escaparían del control del impuesto. Las presunciones del artículo 4 de la LISD no son *iuris et de iure* sino *iuris tantum*, por lo que siempre podrá probar el contribuyente la no realización del hecho imponible que se le imputa. En este sentido, el apartado 3 señala que las presunciones se pondrán en conocimiento de los interesados para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes, por lo que no podemos entender que exista una situación de desamparo para el obligado tributario y aunque resulte complicado, hay que poner alguna traba al fraude.

¹⁵⁴ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El automóvil en la imposición directa”, *op. cit.*, págs. 181-182.

7.3. El valor de los vehículos heredados o donados

La base imponible del ISD se determina, como regla general, por estimación directa y subsidiariamente por estimación indirecta (artículo 10 LISD).

De conformidad con el artículo 9, apartados a) y b), de la ley reguladora de este impuesto, la base imponible se cuantifica según cuál sea el hecho imponible que se realice. De esta forma, en las transmisiones *mortis causa* es igual al valor neto de la adquisición individual de cada sujeto pasivo, también denominada hijuela. En cambio en las transmisiones gratuitas *inter vivos* coincide con el valor neto de los bienes y derechos adquiridos.

El cálculo del valor neto de la hijuela implica recorrer un largo camino que comienza con la formación del caudal relicto íntegro, procediendo al inventario de los bienes del patrimonio del causante y dándoles un valor. Los bienes se deben valorar, concretamente, por el valor real (artículo 18.2 LISD). Seguidamente se procederá a descontar el importe de las cargas que disminuyan el valor de los bienes y las deudas acreditadas, pública o privadamente, obteniendo como resultado el caudal relicto líquido. Por último, la fijación de la hijuela se hará conforme a las normas civiles (artículos 11 a 15 LISD).

Por tanto, los vehículos se han de valorar por su valor real, del cual descontaremos posibles deudas contraídas por el causante que se justifiquen debidamente y se paguen por los herederos, como las de carácter tributario, aunque se trate de liquidaciones giradas después del fallecimiento (artículo 13.2 LISD). Así las deudas pendientes por liquidaciones del IVTM serían deducibles.

La cuantificación de la base imponible de las transmisiones gratuitas *inter vivos* es más simple, pues el artículo 9.b) de la LISD entiende como valor neto el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Las cargas deducibles, tanto en uno como en otro supuesto, son de naturaleza perpetua, temporal o redimibles y aparecen directamente establecidas sobre los bienes y disminuyen realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas. Por tales motivos, no entendemos que puedan deducirse cargas del valor real de los vehículos, puesto que son conceptos ligados a los bienes inmuebles que puedan incluirse en la herencia o en la donación.

En este sentido, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones de interpretación", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 130, 2006, págs. 255-278; y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: *El valor real tributario: estudio en el Impuesto sobre*

La Administración podrá comprobar en todo caso por los medios establecidos en el artículo 57 de la LGT el valor de los bienes y derechos transmitidos lucrativamente. No obstante, si el valor real es superior al comprobado prevalecerá sobre este último. Y si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, podrán éstos impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta los nuevos valores, haciendo otra vez acto de aparición la regla del mayor valor. El valor real será, por tanto, o el declarado o el comprobado, dependerá de cuál de los dos sea más elevado¹⁵⁶ (artículos 18.1 LISD y 40.4 RISD).

La única diferencia con respecto al ITPAJD, dónde el parámetro elegido para valorar los bienes es asimismo el valor real (artículo 10.1 LITPAJD), es que la LISD no nos indica cómo dotar de contenido a este valor.

El apartado 3 del artículo 18 se limita a señalar que:

“Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho impuesto por la anualidad corriente y las siguientes”.

Por nuevo valor así obtenido se ha de entender, a nuestro criterio, el resultante de la comprobación de valores, que si resulta superior al que derivase de la regla correspondiente del IP surtirá efecto en las liquidaciones a practicar por el heredero o donatario por dicho impuesto por la anualidad corriente y las siguientes, produciéndose un trasvase de valores de un impuesto a otro. Esta norma se reproduce con idéntico contenido en el artículo 40.6 RISD. En cualquier caso, nos remitimos a los comentarios hechos sobre esta cuestión en el punto 3.3 de este capítulo.

Debe tenerse en cuenta que no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado, cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el IP (artículos 18.4 LISD y 40.7 RISD).

Sucesiones y Donaciones y de sus relaciones con otros valores tributarios, Aranzadi, Pamplona, 2000.

¹⁵⁶ GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La comprobación de valores: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2012, BIB 2012\3069.

Ya hemos constatado en apartados anteriores que los automóviles y otros vehículos se han de valorar, según el artículo 18 de la LIP, por su valor de mercado, pudiendo acudirse a las tablas de precios medios para dotar de contenido a dicho valor.

Así pues, el mensaje subliminal de estas normas es que los sujetos pasivos han de declarar los valores según las instrucciones o reglas del IP, aunque la regla general en este impuesto sea el valor de mercado y no el valor real. Hubiese resultado, por tanto, más simple efectuar una remisión directa a la LIP

Por último, no nos resistimos a comentar el contenido del artículo 41 del RISD, según el cual:

“La Administración pública tendrá derecho a adquirir para si cualquiera de los bienes y derechos que hayan sido transmitidos siempre que su valor comprobado exceda en más del 50 % del declarado y éste sea inferior al que resulte de la aplicación de la regla de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. El derecho de adquisición por la Administración solo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que hubiese ganado firmeza la liquidación del impuesto y requerirá que, antes de la ocupación del bien o derecho de que se trate, se abone al interesado la cantidad que hubiese asignado como valor real al mismo en la declaración que está obligado a presentar.

Cuando la Administración ejercite el derecho de adquisición y el interesado hubiese ingresado el importe de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se devolverá a aquél la porción de cuota tributaria que corresponda, según lo establecido en el presente Reglamento, con el interés de demora que proceda”.

Se trata de una llamada evidente de atención a los contribuyentes, con un claro objetivo: persuadirles para que no declaren los bienes que han adquirido gratuitamente en base a valores alejados de los que recoge la LIP, pues si así procedieran y el valor declarado resultase inferior al comprobado en más del 50 por 100, la Administración podría adquirir la propiedad del bien, pagando al interesado el importe declarado como valor real, no liquidándose obviamente el impuesto por el bien en cuestión o devolviéndose, en su caso la parte de cuota tributaria que correspondiera si el interesado hubiera ingresado ya su importe.

Es una obviedad que tanto en este impuesto, como en el ITPAJD o en el IP, el valor a declarar para la constitución de la base imponible es una cuestión que focaliza un conflicto arduo y continuo entre la Administración y los contribuyentes, fundamentalmente porque las normas tributarias se apoyan en conceptos jurídicos indeterminados que se construyen a partir de valores administrativos. De esta forma, si la base no se constituye a partir de tales valores, la Administración puede

corregirlos haciendo uso de los medios que la LGT pone a su alcance para efectuar comprobaciones. A renglón seguido se adoptará el valor comprobado si efectivamente es mayor que el declarado, por lo que, aunque al sujeto pasivo le queda el recurso de la tasación pericial contradictoria, estos trámites conllevan una pérdida evidente de tiempo y de dinero, por lo que hay una lucha en la que las fuerzas no están igualadas.

8. OTROS IMPUESTOS RELACIONADOS TANGENCIALMENTE CON LOS VEHÍCULOS

8.1 El Impuesto sobre las Primas de Seguros

8.1.1. El seguro obligatorio de vehículos

Dada la trascendencia social y económica del riesgo de la circulación, los poderes públicos consolidaron la obligatoriedad del seguro de automóviles, en la modalidad denominada responsabilidad civil de suscripción obligatoria, que cubre los daños y perjuicios por hechos de la circulación en los que intervenga el vehículo asegurado. Se trata de un supuesto de responsabilidad extracontractual aquiliana, así denominada por haberse regido en Roma por la *Lex Aquilia*, y que responde a la idea de *alterum non laedere*, pues se ha producido un daño a otra persona sin que exista una previa relación jurídica entre el autor del mismo y la persona que ha sufrido el referido daño o lesión (artículos 1902 a 1910 Código Civil).

Así pues, todo propietario de vehículo a motor que tenga su estacionamiento habitual en España está obligado a suscribir y mantener un contrato de seguro por cada vehículo de que sea titular, que cubra, hasta los límites de aseguramiento obligatorio, la responsabilidad del conductor por los daños causados a las personas o en los bienes con motivo de la circulación.

La Ley 21/2007, de 11 de julio, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, ha introducido importantes modificaciones en la configuración de la responsabilidad civil derivada de la circulación de vehículos a motor y en la del seguro que obligatoriamente la cubre.

La mayor parte de las modificaciones introducidas son consecuencia de la transposición de la Directiva 2005/14/CE del

Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de mayo de 2005, por la que se modifican las Directivas 72/166/CEE, 84/5/CEE, 88/357/CEE y 90/232/CEE del Consejo y la Directiva 2000/26/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativas al seguro de responsabilidad civil derivada de la circulación de vehículos automóviles (Quinta Directiva del seguro de automóviles), aunque la Ley incorpora también cambios relevantes al margen de la transposición, con una finalidad claramente reforzadora de la protección a los perjudicados en accidentes de circulación.

El papel que los vehículos a motor tienen en nuestra sociedad y la dimensión del problema de los accidentes de tráfico han justificado tanto la iniciativa comunitaria de armonización normativa en este campo, como las reformas de impulso nacional más allá de esa armonización.

En este contexto se aprueba el Real Decreto 1507/2008, de 12 de septiembre, que contiene el Reglamento del seguro obligatorio de responsabilidad civil en la circulación de vehículos a motor.

Con las modificaciones introducidas por la ya mencionada Ley 21/2007, de 11 de julio, el vigente Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, recoge de forma unitaria toda la normativa sobre esta parte del sistema de responsabilidad civil, de manera que el ámbito reglamentario queda constreñido al desarrollo de determinados aspectos del seguro obligatorio que garantizan la responsabilidad civil derivada de la circulación de vehículos a motor.

De esta forma, con el nuevo Reglamento se consigue mejorar la protección económica de los perjudicados en un accidente de circulación y simplificar la tramitación de los siniestros, así como los aspectos referidos al pago de las indemnizaciones. Entre las principales novedades destacan las siguientes:

- Se mejora la definición de los vehículos a motor obligados a suscribir el seguro obligatorio, considerándose vehículos a motor todos aquellos que requieran una autorización administrativa para circular. Se exceptúan los remolques, semirremolques y máquinas remolcadas especiales con masa máxima autorizada que no exceda de 750 kgs, así como los vehículos dados de baja con carácter temporal o definitivo en Tráfico.

- A efectos de cobertura se consideran hechos de la circulación los derivados del riesgo creado por la conducción de vehículos a motor tanto por garajes y aparcamientos, como por vías y terrenos públicos y

privados aptos para la circulación, urbanos o interurbanos, así como por vías o terrenos que sin tener tal aptitud sean de uso común.

- No se consideran hechos de circulación la celebración de pruebas deportivas, la realización de tareas industriales o agrícolas, así como los desplazamientos realizados por los recintos de los puertos y aeropuertos. Tampoco tendrá la consideración de hechos de circulación la utilización de un vehículo a motor como instrumento de la comisión de delitos dolosos contra las personas y los bienes.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que en el mercado existen pólizas de todo tipo siendo posible contratar, a partir del seguro obligatorio, tantas coberturas complementarias como se necesiten.

8.1.2. El impuesto sobre la prima del seguro de vehículos

Una vez asegurado el vehículo, teniendo en cuenta que la responsabilidad civil es de suscripción obligatoria, la prima del seguro será el importe que abone el tomador como pago por las coberturas que le ofrece la aseguradora. Es importante destacar que la prima, por definición, es anual, aunque su pago se pueda fraccionar.

En el recibo del seguro pueden aparecer desglosados los siguientes conceptos:

- Prima neta: Es la prima real que percibe la compañía por asegurar el riesgo.

- IPS: El Impuesto sobre Primas de Seguro es el impuesto que se repercute al tomador del seguro

- Tasa de Consorcio: El Consorcio de Compensación de Seguros es un organismo público que da cobertura a determinados riesgos y acontecimientos que no cubren las compañías aseguradoras, como accidentes provocados por vehículos sin seguro o por vehículos que han sido robados, indemnizaciones por hechos de la naturaleza -terremotos, huracanes, etc-, y similares. El Consorcio, además de tener asignada una partida propia en los Presupuestos Generales del Estado, se financia con pequeños porcentajes que pagan los asegurados en sus recibos.

- Recargo por fraccionamiento. Si la forma de pago del seguro es fraccionada (semestral, trimestral o mensual) la compañía aplica un porcentaje de incremento sobre la prima neta.

De todos estos conceptos, solo vamos a detenernos en el IPS. Dicho tributo se creó, con efectos desde el 1 de enero de 1997, por el

artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que grava, con carácter general, las operaciones de seguro y capitalización. Según el artículo 12.Dos de la citada Ley 13/1996 estará sujeta al impuesto la realización de las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial, a las que se refiere el artículo 3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis de este artículo, se entiendan realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicio.

De acuerdo con el apartado Seis del artículo 12, se entenderán realizadas en territorio español las operaciones de seguro y capitalización en las que España sea el Estado de localización del riesgo o del compromiso, de acuerdo con las reglas previstas en las letras d) y e) del artículo 1.3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con el apartado anterior, se entienden realizadas en territorio español las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

A estos efectos, se consideran empresarios o profesionales los determinados de acuerdo con la normativa reguladora del IVA.

El impuesto se devenga en el momento en que se satisfagan las primas relativas a las operaciones gravadas, si bien en caso de fraccionamiento de las primas, el impuesto se devengará en el momento en que se realicen cada uno de los pagos fraccionados.

Por su parte, de acuerdo con el apartado Ocho del artículo 12, la base del impuesto está constituida por el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero. A estos efectos, se entenderá por prima o cuota el importe total de las cantidades satisfechas como contraprestación por las operaciones sujetas a este impuesto, cualquiera que sea la causa u origen que las motiva y el lugar y forma de cobro, con excepción de los recargos establecidos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros y de la Comisión

Liquidadora de Entidades Aseguradoras y de los demás tributos que recaigan directamente sobre la prima.

Como sujetos pasivos del impuesto la ley configura a las entidades aseguradoras cuando realicen las operaciones gravadas por el impuesto, estimándose entidades aseguradoras las que señalan las letras a) a d) del apartado Nueve.1 del artículo 12.

No obstante, el IPS deberá ser repercutido íntegramente por las entidades aseguradoras sobre las personas que contraten los seguros objeto de gravamen, ateniéndose la repercusión a lo establecido por la normativa reguladora del IVA.

Por último, en cuanto al tipo de gravamen, el impuesto se exigirá al tipo del 6 por ciento, según el apartado Once del referido precepto 12, que también advierte en el número 2 de este apartado que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo del impuesto.

Así pues, todos aquellos que contraten un seguro para cubrir los riesgos de su vehículo con una compañía aseguradora que opere en territorio español, deberán soportar la repercusión por parte de ésta del IPS, al tipo impositivo señalado en el párrafo anterior, aplicado sobre el importe de la prima satisfecha¹⁵⁷.

8.1.3. La sujeción pero exención de IVA de las operaciones de seguro

Afirmada la sujeción de los contratos de seguro al IPS, la LIVA declara en su artículo 20.Uno.16 la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, extendiendo asimismo el beneficio fiscal a los servicios de mediación y captación de clientes, con el objetivo de celebrar el contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, independientemente de la condición del empresario o profesional que los preste. Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas también las modalidades de previsión¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Sobre el IPS, véanse, entre otros, CRUZ PARDIAL, I.: "Algunas consideraciones en torno al Impuesto sobre las Primas de Seguros", *Tribuna Fiscal*, núm. 89, 1998, págs. 65-69; FALCÓN Y TELLA, R.: "El nuevo Impuesto sobre Primas de Seguros", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 167, 1997, págs. 3-10; HERNANDO POLO, B. E.: "Impuesto sobre las Primas de Seguros", *Crónica Tributaria*, núm. 82, 1997, págs. 83-94; MARTÍN DÉGANO, I.: "El Impuesto sobre las Primas de Seguros", *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 29-54; y MATA SIERRA, M. T.: "El impuesto sobre primas de seguros a la luz de la doctrina administrativa", *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2006, págs. 67-112.

¹⁵⁸ El artículo 77 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, define el reaseguro como el contrato por el cual el reasegurador se obliga a reparar, dentro de los límites

De esta forma se evita que una misma operación quede gravada por dos impuestos distintos (IPS e IVA), borrando la posibilidad de una sobrecarga tributaria sobre el contribuyente, aunque en realidad no pudiera afirmarse la existencia de una doble imposición que, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no existiría porque no hay coincidencia en los hechos imponible de los impuestos reseñados. Señalamos como hito la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, que se analizará con más profundidad en el capítulo dedicado al IVTM.

En todo caso, se trata de un supuesto de sujeción, pero con exención limitada, como los demás que reúne el artículo 20, lo que implica que los empresarios o profesionales que presten tales servicios no van a repercutir IVA, pero tampoco podrán deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que se presten relacionados con la actividad, por lo que el IVA se computará como un mayor gasto de la misma, de forma que se les obliga a trasladar a los precios de los productos o servicios que entregan o prestan esas cuotas soportadas y no deducidas. Sin duda, el mecanismo de liquidación del IVA implica que estas exenciones jueguen un papel distorsionador debido a la interrupción de las deducciones en la correspondiente cadena de producción-comercialización de bienes o servicios.

establecidos en la Ley y en el contrato, la deuda que nace en el patrimonio del reasegurado a consecuencia de la obligación por éste asumida como asegurador en un contrato de seguro.

Por su parte, la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, en sus artículos 1 y 2, dispone que dicha Ley tiene por objeto regular las condiciones en las que deben ordenarse y desarrollarse las actividades mercantiles de mediación de seguros y reaseguros privados, estableciendo las normas sobre el acceso y ejercicio por parte de las personas físicas y jurídicas que las realicen y el régimen de supervisión y disciplina administrativa que les resulte de aplicación.

Dichas actividades comprenderán la mediación entre los tomadores de seguros o de reaseguros y asegurados, de una parte, y las entidades aseguradoras o reaseguradoras autorizadas para ejercer la actividad aseguradora o reaseguradora privadas, de otra. A tales efectos, se entenderá por mediación aquellas actividades consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración de un contrato de seguro o de reaseguro, o de celebración de estos contratos, así como la asistencia en la gestión y ejecución de dichos contratos, en particular en caso de siniestro.

Igualmente, quedan sometidas a esta Ley, en aquello que les sea de aplicación, las actividades mercantiles de distribución de seguros que las entidades aseguradoras realicen a través de otros canales distintos de los mediadores de seguros.

Las consultas vinculantes de la DGT núm. 860 de 5 de mayo de 2006, núm. 1309 de 30 de junio de 2006, núm. 2313 de 30 de octubre de 2007, núm. 1013 de 8 de mayo de 2009 y núm. 1637 de 27 de junio de 2011, afirman la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y de los servicios de mediación en operaciones de seguro.

Véanse asimismo BARCIELA PÉREZ, J. A.: "La exención de las operaciones de seguro en el IVA", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2012, BIB 2012\113; y ZOZAYA MIGUÉLEZ, E.: "Compañías de seguros: Lo qué es operación de seguro y lo qué no a efectos del IVA", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2009, BIB 2009\573.

8.2. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

8.2.1. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Es una obviedad el advertir que los vehículos automóviles necesitan hidrocarburos para poder circular y ser utilizados.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su artículo 2 considera, entre otros, como un impuesto especial de fabricación al IEH. Dicho impuesto grava la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la UE (artículo 5).

El artículo 11.f) de la LOFCA, en la redacción dada al mismo por el artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, contempla su cesión a las CCAA con el límite máximo del 58 por 100, siendo los artículos 40 y 52 de la Ley 22/2009 los que definen el alcance de dicha cesión y los puntos de conexión, así como las competencias normativas que pueden ser ejercidas por los entes autonómicos.

Los obligados tributarios serán las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la ley impone el cumplimiento de determinadas obligaciones, detallándose los sujetos pasivos contribuyentes en el apartado 2 del artículo 8 de la LIIEE.

En cualquier caso, los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.

La regulación específica del IEH se encuentra en los artículos 46 a 55 de la LIIEE, a la cual nos remitimos¹⁵⁹.

¹⁵⁹ En relación al IEH, CALVO VÉRGEZ, J.: “El Impuesto especial sobre Hidrocarburos: obligaciones formales, régimen sancionador y mecanismos de gestión aplicable”, *Actum Fiscal*, núm. 56, 2011, págs. 30 y ss; FALCÓN Y TELLA, R.: “La técnica de los Impuestos Especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12, 2011, BIB 2011\925; GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “STJCE 27.11.2003. Comisión contra República de Finlandia. Asunto C-185/00. Tipo del impuesto especial sobre hidrocarburos. Control fiscal. Utilización del gasóleo como carburante”, *Crónica Tributaria*, núm. 119, 2006, págs. 189-194; GONZÁLEZ JARABA, M.: *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, La Ley, Madrid, 2005; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Conjunción del IVA con otros impuestos: problemas pendientes”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 2012, BIB 2012\630; y RODRÍGUEZ LUENGO, J.: “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, *Documentos, IEF*, núm. 6, 2004, págs. 1-47.

8.2.2. El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

8.2.2.1. Antecedentes: Informe sobre la reforma del sistema financiación autonómica y consultas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea

En el Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 (en adelante, la Comisión), se planteaba en la pregunta 6.^a la posible creación de nuevas figuras de la imposición indirecta que abrieran nuevas perspectivas a la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas¹⁶⁰.

Descartada por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea la posibilidad de crear impuestos que graven la adquisición por el consumidor final de alcoholes y tabaco, por cuestiones en las que no vamos a detenernos, solo quedaba estudiar el establecimiento de un impuesto que gravara el consumo de hidrocarburos en la fase minorista, planteándose la Comisión su compatibilidad con el IVA y con los IIEE.

En relación al IVA, el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, en la versión de la Directiva 91/680/CEE del Consejo de 16 de diciembre de 1991, señalaba lo siguiente¹⁶¹:

“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”.

¹⁶⁰ AAVV *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 55-62.

¹⁶¹ La Sexta Directiva ha sido derogada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido.

Según la Comisión dicho artículo no se oponía al establecimiento o mantenimiento de un tributo distinto al IVA, siempre que no revistiera las características de éste que, según la STJCE de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, asunto C-252/86, se pueden resumir en las siguientes:

a) El IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

b) Es proporcional al valor de tales bienes o servicios, con independencia del número de transacciones efectuadas.

c) Se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución.

d) Se aplica sobre el valor añadido en cada una de las fases de producción y distribución de los bienes y servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el abonado en la transacción precedente.

Así pues, aplicando los razonamientos de la Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 2000, *Evangelischer*, asunto C-437/97, al Impuesto sobre el consumo de hidrocarburos, la Comisión concluyó que no constituía un impuesto general, “puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata”.

En cuanto a su compatibilidad con los IIEE, la Comisión analizó el contenido 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 Especiales¹⁶², conforme al cual:

“1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas: - los hidrocarburos; - el alcohol y las bebidas alcohólicas; - las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el

¹⁶² Esta Directiva ha sido derogada por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales.

carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales”.

Estudiado el artículo la Comisión extrajo básicamente dos conclusiones:

a) Que el Impuesto sobre el consumo de hidrocarburos tendría que contar con una finalidad específica, por lo que debería servir para financiar determinados servicios de competencia autonómica, como la sanidad o el medio ambiente, de tal modo que se configurara como un tributo afectado en el sentido del artículo 27 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (actual artículo 2 de la Ley 58/2003).

b) Que su régimen jurídico debía diseñarse de tal forma que no interfiriera en el funcionamiento del IVA o de los IIEE.

Consultada al respecto la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, ésta consideró que:

“España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre...hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta en consumo”.

Para LASARTE ÁLVAREZ el primer requisito hacía referencia a la *finalidad específica* exigida por las normas comunitarias citadas. Pretendía que tales tributos no tuvieran solo una intención recaudatoria, sino que, además, se utilizasen con fines extrafiscales, al servicio de objetivos económicos o sociales que correspondía definir a cada Estado miembro con respeto de los tratados de la UE. En cuanto al segundo requisito solo pretendía garantizar que se tratase efectivamente de gravámenes sobre el consumo y que su técnica de gestión no incidiera sobre la exigencia del IVA ni de los Impuestos Especiales armonizados. Ello suponía entender que “el momento de la puesta al consumo” se refería a la transmisión del bien al consumidor final por parte del comerciante minorista, vinculando a esa operación el devengo y la exigibilidad del tributo y designándose sujetos pasivos a los comerciantes al por menor, si bien con obligación legal de repercutir el gravamen al consumidor final, lo que evitaba cualquier interferencia en la circulación intracomunitaria¹⁶³.

Quedaba, no obstante, una cuestión fundamental que resolver: ¿permitían las directivas comunitarias que las CCAA pudieran fijar tipos de gravamen distintos si se les otorgaba esta competencia normativa?

¹⁶³ LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos estudios*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Comares, Granada, 2004, págs. 52 y 53.

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, en respuesta a la pregunta formulada, consideró que la repetida *finalidad específica* era la misma para todo el territorio nacional, por lo que si el tributo era un instrumento al servicio de la política fiscal del Estado debía ser igual para todo ese territorio, a no ser, se señalaba literalmente, que se “pueda acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspira a resolver”. No se respetaría la legislación comunitaria con la existencia de tipos de gravamen diferentes en las CCAA, a no ser que esa diferencia viniera fundamentada en “criterios objetivos fijados en el ámbito nacional¹⁶⁴”.

Como advertía LASARTE ÁLVAREZ si los tipos impositivos eran distintos y los problemas eran los mismos, lo único que pretenderían los gravámenes más elevados sería la obtención de mayores ingresos, por lo que la creación del tributo no respetaría el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE. Es cierto que la normativa europea admite la existencia de tipos específicos en el ámbito de los productos gravados por los Impuestos Especiales armonizados, pero siempre que haya razones que justifiquen la disparidad de la carga fiscal. De ahí los *criterios objetivos* exigidos por la Dirección de Política Fiscal. Esta doctrina, en todo caso, parecía acertada en cuanto buscaba un equilibrio entre directivas armonizadoras y libertad de imposición de los Estados miembros, solucionando de forma constructiva la difícil convivencia entre los Impuestos Especiales armonizados y tributos específicos sobre los mismos productos¹⁶⁵.

El Informe de la Comisión que estudió la reforma también asumió esta interpretación, y dada la necesidad de engarzar el impuesto con el Derecho comunitario, se mostró partidaria de configurarlo como un tributo propio autonómico, para evitar divergencias de difícil encaje en la normativa europea, inclinándose por su cesión a las CCAA, a las que habría que dotar de competencias normativas en materia de exenciones y tipos de gravamen, dentro de unos parámetros máximos y mínimos. Habida cuenta de las dudas que suscitaba la posibilidad anterior a las instituciones comunitarias, las diferencias regionales de estos impuestos debían hacerse depender de circunstancias objetivas fijadas a nivel

¹⁶⁴ Véase Anexo B del *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* en el que se recogen las cuestiones planteadas por el Presidente de la Comisión al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea y la contestación del Director de Política Fiscal de la Comisión Europea, *op. cit.*, págs. 193 y ss.

¹⁶⁵ LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos estudios*, *op. cit.*, págs. 57-60.

nacional. No obstante, éstas debían definirse de forma amplia, de manera que se permitiera a las CCAA cierto margen de actuación¹⁶⁶.

8.2.2.2. La propuesta aprobada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera

En la sesión del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 se formalizó la propuesta de que un grupo de trabajo analizara la posible creación de este tributo. En la sesión del Consejo de 16 de noviembre de 2001 el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda presentó las conclusiones de ese grupo de trabajo, de las que destacamos el siguiente párrafo:

“Se propone por parte de la representación que se atribuya a las Comunidades Autónomas capacidad normativa sobre tipos de gravamen en la forma que a continuación se dirá y cuyos recursos, con objeto de dar cumplimiento a la normativa de la Unión Europea, deberán quedar afectos, en virtud de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional, a sanidad en su cien por cien, en cuanto a la recaudación derivada de los tipos de gravamen fijados por el Estado, y en cuanto a la recaudación derivada de los tipos de gravamen autonómicos a sanidad y, excepcionalmente, a medio ambiente¹⁶⁷”.

Se delimitaba una banda de tipos mínimos y máximos para los diferentes productos dentro de la cual las CCAA podían decidir los tipos aplicables en su territorio, haciéndose una breve referencia a la estructura del impuesto.

La propuesta no se aprobó, pues los consejeros autonómicos formularon unas observaciones críticas que hicieron al Consejo decidir que no era un proyecto maduro, por lo que se retiró del orden del día sin proceder a su votación. No obstante, tardó poco en madurar, puesto que el 22 de noviembre tuvo lugar una nueva sesión del Consejo en la que se aprobó por mayoría la propuesta.

El nuevo tributo debía gravar las ventas minoristas de hidrocarburos, las CCAA podrían fijar los tipos impositivos dentro de la horquilla fijada en la ley estatal, y se cedería a las Haciendas autonómicas la gestión y la totalidad de sus rendimientos, que quedarían afectos a sanidad y medio ambiente¹⁶⁸.

¹⁶⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas”, en AAVV (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Estudios Jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, págs. 247-259.

¹⁶⁷ Véase el Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por el que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

¹⁶⁸ LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos estudios*, op. cit., págs. 60-62.

8.2.2.3. La creación del impuesto: algunas cuestiones puntuales

El IVMDH, al que dio vida el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se articulaba como un impuesto indirecto que incidía sobre la energía al sujetar a gravamen las ventas minoristas de ciertos hidrocarburos (gasolinas, gasóleos, querosenos, etc.,) (apartado Uno.1).

El texto legal entendía por ventas minoristas las entregas, importaciones o adquisiciones intracomunitarias destinadas al consumo de los adquirentes. Su devengo se identificaba con el momento de esa operación de venta, de modo que no coincidía con el del IEH armonizado, puesto que no tenía lugar en el momento en que los productos abandonaban el último depósito fiscal, según el artículo 7 de la LIIEE, sino en una fase posterior, como ya se ha indicado.

Se designaba sujeto pasivo al transmitente de dichos productos en cuanto propietario de los mismos, identificado en el comerciante minorista con un establecimiento de venta al por menor, aunque con la obligación de repercutir las cuotas devengadas sobre los adquirentes, los cuales no debían cumplir ninguna obligación formal, dado que correspondía a los sujetos pasivos presentar las pertinentes declaraciones y autoliquidaciones.

La deuda tributaria del mismo se cuantificaba aplicando al volumen de producto vendido un tipo de gravamen estatal y, en caso de así decidirlo el ente autonómico, un tipo impositivo autonómico. La recaudación del primero se afectaba supuestamente a la cobertura de los gastos sanitarios autonómicos, de ahí que se le bautizara como “céntimo sanitario”, en tanto que la recaudación del segundo se podía vincular tanto a la financiación de actuaciones sanitarias como a otros compromisos medioambientales. En cualquier caso, el producto total del impuesto se cedía a las CCAA en función de la ubicación de los establecimientos de venta al público al por menor o del importador o adquirente intracomunitario que los destinase directamente al consumo.

Aunque la Ley 24/2001 no hacía referencia al fin que se pretendía alcanzar con este tributo, desde el momento en que se declaraba que sus rendimientos quedaban totalmente afectos a la financiación de gastos sanitarios y de actuaciones medioambientales se presumía dicha finalidad, más allá de la intención recaudatoria, lo que debía presuponer el cumplimiento del requisito de la *finalidad específica* exigido por la Directiva 92/12/CEE.

Conviene señalar que la Ley 24/2001 creó el tributo “con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas”. El artículo 11.j) de la LOFCA, en la redacción dada por el artículo único, apartado cuatro, de la Ley Orgánica 3/2009, lo incluía entre los impuestos cedibles a las CCAA. Y el artículo 19.g) de la LOFCA, en la redacción dada por el artículo único, apartado ocho de la Ley Orgánica 3/2009, señalaba que los entes autonómicos en relación a este impuesto podrían ejercer competencias normativas en materia de tipos de gravamen y de aplicación de los tributos.

La Ley 22/2009 hacía lo propio en el artículo 25.1.o), fijando el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el artículo 44.

La facultad de las CCAA consistía en decidir si, además de los tipos estatales, se aplicaban a esas ventas minoristas tipos autonómicos. Si no adoptaban esta decisión se llegaba al resultado descrito en el artículo 9.Diez.3: “(...) el tipo de gravamen del impuesto sólo será el estatal”. De ser así todos sus rendimientos se afectaban a sanidad, ya que la posibilidad de aplicarlos también a gastos medioambientales solo estaba prevista para lo recaudado por aplicación de tipos autonómicos.

Finalmente, debemos señalar que el artículo 54.1.f) de la Ley 22/2009 permitía que la Comunidad Autónoma se hiciera cargo, por delegación del Estado, de la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en el IVMDH¹⁶⁹.

¹⁶⁹ En relación al régimen jurídico del IVMDH, véanse entre otros, ÁLVAREZ GARCÍA, S.: *Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20, 2007, págs. 1-34; ÁLVAREZ GARCÍA, S., GARCÍA INÉS, M. J. y ROMERO JORDÁN, D.: “El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007, págs. 353-364; ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA INÉS, M. J.: “Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs. 29-53; CAAMAÑO ANIDO, M. A.: “Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 227, 2002, págs. 157-174; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2010; LÓPEZ DIAZ, A.: “Reflexiones sobre el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2008, BIP 2008\905; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Consideraciones acerca del establecimiento del IVMDH ante la política fiscal comunitaria”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2002, págs. 89-111, “El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como nuevo impuesto cedido”, en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. D. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares, Granada, 2003, págs. 567-580 y “Los impuestos de titularidad estatal creados específicamente para ser cedidos a las Comunidades Autónomas: el ejemplo del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 7, 2006, págs. 91-108; LUCHENA MOZO, G. M^a: “Fiscalidad de la energía”, *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003, pág. 68; ROMERO JORDÁN, D. y SANZ SANZ J. F.: “El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 164, 2003, págs. 49-74; ROMERO JORDÁN, D. ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: *El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: un análisis de sus efectos económicos por*

8.2.2.4. Controversias del impuesto desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea

Desde que el IVMDH vio la luz, las instituciones comunitarias se mostraron reticentes a admitir su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, ya que se vislumbraba que el mismo no se ajustaba a los parámetros apuntados en su día por la Comisión y la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, y que han sido anteriormente expuestos y comentados, de ahí que en el 2003 comenzara a escribirse un capítulo aún inacabado.

El primer escrito de requerimiento de la Comisión Europea a España sobre el “céntimo sanitario” llega pronto, pues tiene fecha de 16 de julio de 2003. El 23 de octubre del mismo año se envía desde España una carta de contestación manifestando desacuerdo. En 2006 se envía un nuevo escrito de requerimiento a las autoridades españolas por parte de la Comisión Europea, que se contesta el 23 de octubre de 2006, manifestando igualmente desacuerdo.

Tras esta fase previa, la Comisión Europea remitió a España el 6 de mayo de 2008 un Dictamen motivado ES 2002/2315, como segundo paso del procedimiento de infracción previsto en el artículo 226 del Tratado de la Comunidad Europea (actual artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). A juicio de la Comisión: “El devengo del Impuesto no se ajusta al del impuesto especial armonizado, puesto que no tiene lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal sino en una fase posterior, cuando los productos en cuestión se venden al comprador en la gasolinera”.

En definitiva, a su juicio la ordenación del devengo del IVMDH no se ajustaba a la del Impuesto Especial armonizado, al no tener lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal, sino en una fase posterior, cuando los hidrocarburos se venden a un comprador en la gasolinera, no siendo además el objetivo principal del IVMDH el cumplimiento de una finalidad específica como pueda ser la financiación de la sanidad, sino el fortalecimiento de la autonomía de las regiones, proporcionándoles los medios necesarios para generar ingresos fiscales.

Comunidades Autónomas, XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales, 2007; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2004, BIP 2004\1658; y SERNA RODRÍGUEZ, A. y RODRÍGUEZ OLIVARES, R.: “El IVMDH desde una perspectiva comunitaria” en AAVV (Coord. R. FALCÓN Y TELLA), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 93-106.

Parafraseando a SIMÓN ACOSTA, “la Comisión Europea ha sacado tarjeta roja al IVMDH¹⁷⁰.” Por lo que en esta línea, al no considerarse ajustada al Derecho comunitario la disposición nacional cuestionada (artículo 9 de la Ley 24/2001), se traslada el asunto al Tribunal de Justicia de Luxemburgo, dando paso al correspondiente procedimiento judicial contra el Reino de España, que en la actualidad permanece abierto.

LÓPEZ DÍAZ, elucubrando sobre una sentencia futura acerca del impuesto español y de su compatibilidad con la Directiva comunitaria de Impuestos Especiales, señala que no cabrá argumentar que el gobierno español pudo estimar que el mismo se adecuaba a la normativa comunitaria por dos razones:

- La primera, porque en el momento de su creación ya era conocida y pública la Sentencia de 9 de marzo de 2000 del TJCE, *Evangelisher*, asunto C-437/97, en la que el Tribunal se pronunció sobre un impuesto austriaco que recaía, entre otros elementos, sobre bebidas alcohólicas, el cual correspondía a los ayuntamientos, señalando que el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituía un objetivo puramente presupuestario, que no podía, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE. Por tanto, había que entender que la mayor financiación y la corresponsabilidad de las CCAA, razón última del impuesto, no podían considerarse sin más como finalidad específica justificativa del mismo.

- La segunda, por cuanto, también con anterioridad a la aprobación de la Ley 24/2001, se conoció la opinión expresa del Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, quien manifestó el parecer de dicha Comisión sobre la necesidad de condicionar el proyecto mencionado al cumplimiento del requisito de la finalidad específica, al tiempo que consideraba que la introducción de tipos diferentes en las CCAA no respetaba la legislación comunitaria¹⁷¹.

En la valoración de los efectos de una hipotética sentencia que declarase la incompatibilidad de dicho impuesto con el Derecho comunitario, tampoco debe resultar despreciable el hecho de que se trata de un tributo que, si bien considera como sujeto pasivo, con carácter general y para el supuesto más común, a quien realiza las ventas minoristas, obliga a su repercusión a los adquirentes, lo que haría

¹⁷⁰ SIMÓN ACOSTA, E., “Tarjeta roja al céntimo sanitario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 757, 2008, BIP 2008\1319.

¹⁷¹ LÓPEZ DIAZ, A.: “Reflexiones sobre el impuesto...”, *op. cit.*, BIP 2008\905.

materialmente imposible que las cuantías a devolver pudiesen llegar a quienes lo soportaron efectivamente, tanto por el número de éstos, como por el hecho de no disponer de los documentos acreditativos pertinentes (facturas). De ahí que SIMÓN ACOSTA ironice con el tema, al comentar que si los consumidores finales se tomaran la molestia de guardar las facturas de compra de hidrocarburos, quizás a medio plazo consigan que Hacienda les devuelva los céntimos de euros que correspondan por litro consumido, ya que a partir de la Ley General Tributaria 58/2003, la devolución de ingresos indebidos puede ser solicitada no solo por quienes pagaron, sino también por quienes soportaron el impuesto vía repercusión¹⁷². “Mejor esto que sumar puntos en una tarjeta de plástico que la mayoría no sabemos si realmente sirve para algo.” Eso sí la devolución de lo cobrado, en los últimos cuatro años, pondría en jaque a las Haciendas autonómicas.

Habrá que estar atentos al pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, acerca de la compatibilidad o no del impuesto con el ordenamiento comunitario y de su posible carácter retroactivo.

8.2.2.5. *Excusatio non petita, accusatio manifesta*

Antes de conocer el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, España ha negociado con la Comisión Europea la derogación del IVMDH, integrando su carga fiscal en el Impuesto sobre Hidrocarburos armonizado, manteniendo las diferencias de gravamen por CCAA que se encuentran vigentes en el IVMDH. España se comprometió a cumplir su parte del acuerdo cuando la Comisión Europea presentara una propuesta de directiva de modificación de la fiscalidad sobre la energía. El 13 de abril de 2011 se hizo pública esta propuesta de directiva de modificación de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en la que se contiene una disposición específica que permite que la legislación española establezca la posibilidad de que se incremente hasta un 15 por 100 la tributación por cada Comunidad Autónoma sobre el nivel de tributación nacional¹⁷³.

¹⁷² SIMÓN ACOSTA, E.: “Tarjeta roja al céntimo sanitario”, *op. cit.*, BIP 2008\1319.

¹⁷³ Véase el Acuerdo 3/2012, de 17 de enero, del Consejo de Política Fiscal y Financiera para la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos, de conformidad con lo previsto en el apartado 4.4.7 del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera para la Reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Asimismo sobre el presente y el futuro del IVMDH, consúltense BORRERO MORO, C.: “La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico”, *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010, pág. 91; CALVO VÉRGEZ, J.: “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 22, 2012, BIB

Publicada en el DOUE de 29 de junio de 2011 la propuesta de Directiva, tocaba a España mover ficha para dar cumplimiento al compromiso asumido con la Comisión Europea. En esta línea, tras los trabajos del grupo del Consejo Superior para Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de la AEAT creado al efecto, la disposición final cuarta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, añade una disposición adicional séptima a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, con la siguiente redacción:

“Disposición adicional séptima. *Integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.*

Como consecuencia de la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos, según el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 3/2012, de 17 de enero, el tramo estatal de aquel impuesto queda 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.

Todas las referencias normativas al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se entenderán realizadas al tipo estatal especial y al tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos”.

Como consecuencia de la integración a partir del año 2013 del IVMDH en el Impuesto sobre Hidrocarburos:

- El tramo estatal del IVMDH queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos; y
- El tramo autonómico del IVMDH queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos¹⁷⁴.

2012\3460; TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: presente y futuro incierto”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012, págs. 127-137.

¹⁷⁴ El tipo impositivo autonómico será el de la Comunidad Autónoma en la que se produzca el consumo final, es decir, cuando sean recibidos en: a) Establecimientos de venta al público autorizados; b) Establecimiento de consumos propios autorizados; c) Cualquier otro establecimiento distinto de una fábrica o un depósito fiscal.

Durante 2013 los tipos autonómicos del IVMDH seguirán subsistiendo como tipos autonómicos del IEH.

En el apartado II de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario, se reconoce que la derogación del IVMDH y su integración en el IEH ha requerido una modificación de la estructura de este último, referida fundamentalmente a la diferenciación de los tipos impositivos del impuesto, y a la creación de la figura del reexpedidor, como responsable de la regularización del tipo autonómico, en relación con determinados suministros

Dada esta integración de la imposición sobre hidrocarburos el legislador se ha visto obligado a modificar el régimen de tributos susceptibles de cesión a las CCAA, por lo que a partir de 2013, el producto del Impuesto sobre Hidrocarburos corresponderá a las CCAA en los siguientes porcentajes, según lo dispuesto en el artículo 11.f) y j) de la LOFCA en la redacción dada por la disposición final cuarta, apartados uno y dos de la Ley Orgánica 2/2012:

- El 58 % del rendimiento derivado del tipo estatal general.
- El 100 % del rendimiento derivado del tipo estatal especial.
- El 100% del rendimiento derivado del tipo autonómico.

Además las CCAA tendrán competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los productos siguientes dentro de la banda que se indica en cada caso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.dos.g) de la LOFCA, en la redacción dada por la disposición final cuarta, apartado cuatro de la Ley Orgánica 2/2012, y en el artículo 52 de la Ley 22/2009:

- Gasolinas: 0 a 48 € por cada 1.000 litros.
- Gasóleos:
 - Uso como carburante (excepto “gasóleo agrícola”): 0 a 48 € por cada 1.000 litros.
 - Uso como combustible de calefacción y para usos especiales (carburante de tractores, maquinaria agrícola, otros motores no aptos para circular x vías y terrenos públicos ni utilizados en la propulsión de buques ni embarcaciones de recreo): 0 a 12 € por cada 1.000 litros.
- Biodiesel y Biometanol:
 - Uso combustible de calefacción: 0 a 12 € por cada 1.000 litros (biocombustibles).
 - Uso como carburante: 0 a 48 € por cada 1.000 litros (biocarburante).
- Bioetanol (biocarburante): 0 a 48 € por cada 1.000 litros.
- Fuelóleo: 0 a 2 € por cada tonelada.
- Queroseno para uso como carburante: 0 a 48 € por cada 1.000 litros.

El límite superior de la banda podrá ser actualizado, en todo caso, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

de productos energéticos sujetos a este tipo impositivo.

El referido real decreto procede al desarrollo reglamentario que precisan estas modificaciones y se centra fundamentalmente en regular la figura del reexpedidor y las obligaciones que le corresponden en relación con la inscripción, liquidación y pago del tipo autonómico, u otras establecidas en la normativa del impuesto.

8.2.2.6. La pluriimposición sobre los hidrocarburos en territorio español

Podríamos afirmar, sin temor a equivocarnos, que el consumo de hidrocarburos en España es un acto penalizado fiscalmente, aunque no más que en otros Estados miembros, como podemos comprobar en el cuadro siguiente:

Precio en euros de la consumición de productos petrolíferos impuestos incluidos en los Estados miembros de la UE (Actualizados a 4/2/2013)				
	Euro-súper 95	Orden de países según el precio final	Gasoil automoción	Orden de países según el precio final
	1000L		1000L	
Alemania	1.625,00	7. ^o	1.463,00	8. ^o
Austria	1.419,00	18. ^o	1.380,00	18. ^o
Bélgica	1.614,80	9. ^o	1.434,00	10. ^o
Bulgaria	1.310,97	26. ^o	1.308,49	25. ^o
Chipre	1.383,91	22. ^o	1.425,44	11. ^o
Dinamarca	1.713,16	5. ^o	1.471,87	7. ^o
Eslovaquia	1.496,00	14. ^o	1.420,00	14. ^o
Eslovenia	1.516,00	13. ^o	1.407,00	15. ^o
España	1.453,07	17. ^o	1.378,31	20. ^o
Estonia	1.352,00	24. ^o	1.365,00	22. ^o
Finlandia	1.637,00	6. ^o	1.548,00	5. ^o
Francia	1.586,70	11. ^o	1.390,80	17. ^o
Grecia	1.730,00	3. ^o	1.421,00	13. ^o
Holanda	1.765,00	1. ^o	1.462,00	9. ^o
Hungría	1.464,51	16. ^o	1.474,36	6. ^o
Irlanda	1.607,19	10. ^o	1.553,59	4. ^o
Italia	1.764,56	2. ^o	1.694,41	1. ^o
Letonia	1.396,54	19. ^o	1.368,34	21. ^o
Lituania	1.392,71	21. ^o	1.353,98	24. ^o
Luxemburgo	1.371,93	23. ^o	1.240,95	27. ^o
Malta	1.470,00	15. ^o	1.380,00	19. ^o
Polonia	1.301,91	27. ^o	1.307,57	26. ^o
Portugal	1.617,00	8. ^o	1.425,00	12. ^o
Reino Unido	1.559,13	12. ^o	1.646,48	3. ^o
República Checa	1.395,46	20. ^o	1.402,28	16. ^o
Rumania	1.314,02	25. ^o	1.359,94	23. ^o
Suecia	1.723,90	4. ^o	1.687,31	2. ^o

Tabla elaborada a partir de los datos suministrados por la Comisión Europea en la página [web](#)

Según los datos de esta tabla en la que se recogen los precios en euros, incluidos impuestos, de la gasolina y del gasoil para automoción en los distintos Estados miembros de la Unión Europea, España a fecha de 4 de febrero de 2013 ocupa el puesto número 17 si atendemos a la columna de la gasolina Euro-súper 95, por lo que en dieciséis países los precios de la misma son más caros y en diez de ellos más barata (Austria, Bulgaria, Chipre, Estonia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Polonia, República Checa y Rumanía). Si nos fijamos en la columna del gasoil para automoción, España se sitúa en el puesto 20, por lo que tenemos por delante 19 países europeos, con precios más elevados, y solo por detrás, con precios más bajos, a Bulgaria, Chipre, Estonia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Polonia y Rumanía. A pesar de ello nos enrocamos en nuestra posición y mantenemos que el precio de los carburantes en territorio español es elevado.

La situación de crisis que nos envuelve propicia que las Administraciones estén ávidas de recursos y España ha optado, entre otras medidas, por sobrecargar en el plano fiscal a los carburantes que, por efectos de la inelasticidad de la demanda, son productos de consumo necesario a los que no se puede renunciar. Evidentemente, la intención primigenia es incrementar la recaudación, amén de otros confesados fines extrafiscales, como el cuidado del medio ambiente, que se nos antojan secundarios.

Es más los datos que escupe la tabla pueden ser un acicate para que nuestro gobierno vuelva a elevar la imposición sobre los hidrocarburos, hasta situarnos en niveles próximos a la media de la UE, y hasta pueden servir de justificación para el alza de los precios en una comparativa con los existentes en otros Estados miembros.

Sin embargo, ¿es posible realmente esta comparativa? ¿se adquiere el petróleo a los mismos precios en todos los Estados miembros? ¿Es la misma la situación económica por la que atraviesan dichos Estados? ¿El poder adquisitivo de los consumidores, según su residencia en uno u otro Estado, es homónimo? ¿Todos estos países han inclinado la balanza hacia la imposición sobre el consumo?

La respuesta generalizada para todas estas preguntas debe ser no, de ahí que las posiciones 17 y 20, conforme a los números de la tabla, no deben llevarnos por inercia a afirmar que el consumo de carburantes en España es barato. Es cierto que es más barato que en otros Estados miembros, lo que a la vez no excluye que resulte elevado dentro del territorio español para los consumidores de tales productos, pues son muchas las variables en juego, como hemos advertido.

Además debe tenerse en cuenta que si bien en España se ha pisado el acelerador, procediendo a la subida de la imposición indirecta sobre el consumo, en el caso que nos afecta del IVA y del IEH, no se ha pisado el freno en lo que respecta al gravamen de la renta y el patrimonio, por lo que la presión fiscal acucia al contribuyente.

En España el consumo de hidrocarburos se encuentra gravado por dos impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, como son el IVA y el IEH, y desde 2002 hasta 2012 por uno más no armonizado, cual es el IVMDH. Todos impuestos indirectos sobre el consumo, lo que no ayuda a dotar de progresividad al sistema.

El tipo de IVA a aplicar en el caso que nos ocupa es el general que, de sobra es conocido, se elevó al 21 por 100 con efectos desde 1 de septiembre de 2012, según establece el 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. De la base imponible del IVA forman parte tanto el IEH como el IVMDH, por lo que cualquier subida de estos tributos provocará un incremento de la cuota devengada por el impuesto sobre el consumo por antonomasia. Efectivamente, los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos se incrementaron, ante la necesidad de mayores ingresos públicos en esta coyuntura de crisis económica que nos azota, por el Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio. Sin ningún disimulo en el quinto párrafo del apartado II del Preámbulo de este Real Decreto-ley se señala que “la imposición sobre hidrocarburos constituye una fuente relevante de ingresos tributarios para las Haciendas Territoriales españolas”, destacándose a continuación de lo anterior que “siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente”.

En cuanto al IVMDH no albergamos duda de que el mismo surgió con la intención de aumentar la bolsa impositiva de las CCAA con una nueva figura que, por los productos de consumo habitual que gravaba, era un importante canal de ingresos para las mismas. Al margen del tipo estatal, fueron varias las CCAA que establecieron tipos autonómicos propios, en un intento de proveer a las haciendas regionales de nuevas fuentes de financiación que contribuyeran a sufragar el gasto de los servicios de atención sanitaria, después de la transferencia de los mismos a dichos territorios.

De ser declarado el impuesto contrario a la legislación comunitaria, el descalabro vendría dado por las posibles devoluciones que tendrían que afrontar, y no ya por la pérdida recaudatoria, dada su supresión a

partir de 1 de enero de 2013, pasando a integrarse, como hemos señalado, en el IEH.

Ante este panorama queremos traer a colación la siguiente reflexión de LÓPEZ ESPADAFOR¹⁷⁵:

“Bajo pretendidas justificaciones extrafiscales, en los casos en que se necesitan mayores ingresos públicos una salida habitual del legislador tributario es recurrir a cargar fiscalmente aquellos tipos de bienes o productos de los que no se puede prescindir en el modo de vida actual, con lo cual, por mucho que se carguen fiscalmente no desaparecen como fuente de riqueza o de ingresos públicos. Pero esta forma de actuar no se centra en la búsqueda del «sistema tributario justo» que pretende el artículo 31.1 de nuestra Constitución, sino todo lo contrario: ni se alcanza una justicia tributaria, ni se consigue un verdadero sistema, sino una mera acumulación de impuestos en ciertas ocasiones, que puede desembocar en situaciones irracionales”.

El mismo autor, en un trabajo posterior, utiliza la misma línea argumental, señalando que¹⁷⁶:

“No es correcto justificarlo todo en base al expediente de la extrafiscalidad pues, la actuación de ésta no puede vaciar de contenido los principios materiales de justicia tributaria, máxime cuando se puede probar que una desorbitada presión fiscal sobre ciertos productos no ha conseguido limitar su consumo”.

Los hidrocarburos, ya los hemos constatado, soportan una presión fiscal excesiva, en la línea de otros Estados miembros de la UE, y la aparición en el terreno de juego del IVMDH fue entendida como una elevación impositiva más sobre los distintos tipos de carburantes. Su función ha sido siempre fiscal o contributiva: la consecución de fondos con los que poder financiar la total transferencia de las competencias en materia de sanidad a las regiones españolas. La posible financiación de actuaciones en defensa del medioambiente solo se mencionaba en el reparto como artista invitada. El papel principal de la obra lo interpretaba la finalidad fiscal o recaudatoria.

9. VALORACIÓN GENERAL

Ante el abigarrado panorama que acabamos de bosquejar podemos hacer nuestra la afirmación de YEBRA MARTUL-ORTEGA,

¹⁷⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal”, *op. cit.*, BIP 2010\192.

¹⁷⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, 2010, BIP 2010\2010.

quien en un completo estudio acerca del régimen jurídico del IEDMT sienta la siguiente conclusión¹⁷⁷:

“En definitiva, el automóvil como bien patrimonial o bien de consumo ofrece a los ojos del fisco todas las capacidades contributivas posibles servidas a la carta de las necesidades del momento.”

En suma, la Hacienda Pública ha encontrado en los vehículos de motor un auténtico filón que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales explotan extrayendo de forma estable un volumen ingente de ingresos públicos, a través de impuestos propios o cedidos por la Hacienda estatal. Se trata de un fenómeno similar a lo que acontece con los bienes inmuebles, que también son objeto de diversas modalidades de imposición en las diversas fases de su proceso de urbanización, construcción, rehabilitación, adquisición y transmisión.

En relación a los vehículos, la adquisición o la transmisión, ya sea onerosa o *inter vivos*, su necesaria matriculación, el disfrute o uso de los mismos, la entrega como pago de renta, el arrendamiento, la contratación de un seguro que cubra los posibles riesgos derivados de su utilización y el consumo de hidrocarburos son hechos que, según el legislador tributario, ponen al descubierto una capacidad económica por parte de sus propietarios o titulares que debe ser sometida a gravamen.

En cualquier caso, conviene tener presente que la mayoría de vehículos no evidencia una riqueza de su titular que motive el exceso de carga tributaria. Con toda probabilidad habrá otros bienes, que no sean de consumo, como las joyas, que pongan de manifiesto la misma o superior capacidad económica, sin embargo, si no están registrados, como los vehículos, o los inmuebles, escapan al control de la Administración tributaria.

En este capítulo introductorio hemos trazado una hoja de ruta que nos ha permitido detenernos y analizar, con más o menos profundidad, aquellos tributos de nuestro sistema que guardan una relación directa o tangencial con los vehículos automóviles. De todos los que han sido objeto de estudio vamos a tratar de esbozar unas pinceladas que sirvan de resumen y comentario crítico, en su caso.

9.1. Imposición indirecta

Si nos centramos, en primer lugar, en la imposición indirecta, es de sobra conocido que el IVA tiene en la misma enorme relevancia. De la

¹⁷⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Revista de Española Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág. 606.

relación de este impuesto con los vehículos convendría sin duda destacar que se trata de una carga fiscal que puede llegar a obstaculizar las operaciones interiores e intracomunitarias de compra de vehículos, así como las importaciones de los mismos, máxime desde la subida del tipo general del impuesto desde el 1 de septiembre de 2012, situándose actualmente en el 21 por 100. Algún supuesto de tipo de IVA superreducido (4 por 100) se contempla en la LIVA, si bien queda circunscrito a operaciones vinculadas *grosso modo* a la discapacidad del consumidor final o del usuario del vehículo.

No obstante, el prisma cambia y la carga se diluye o, al menos, se difumina cuando los vehículos adquiridos se afectan al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, ya que la normativa del IVA alberga en primera instancia el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, según el vehículo o su grado de afectación a la actividad, con el fin de mantener la neutralidad del impuesto. A renglón seguido, siempre queda a la Administración la posibilidad de demostrar que la afectación presumida del vehículo a la actividad, cuantificada en un 100 por 100 o en un 50 por 100, no es tal, ante lo cual podrá actuar también en su defensa el sujeto pasivo. La polémica al respecto está servida, siendo recurrentes los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, los cuales se nos antojan inevitables por tratarse de una cuestión probatoria en la que las partes medirán sus fuerzas, alegando lo que a sus intereses convenga, enarbolando eso sí a buen seguro la bandera de la propagandística neutralidad del IVA.

Sin movernos de la imposición indirecta, el ITPAJD, al menos en lo que respecta a los vehículos, interpreta un papel secundario, porque solo saldrá a escena en los supuestos de transmisión de vehículos por particulares o por empresarios o profesionales que no actúan como tales. Los adquirentes de tales bienes muebles deberán abonar a la Hacienda autonómica que corresponda el tipo subsidiario estatal del 4 por 100 o el que haya aprobado, en su caso, la administración autonómica competente.

No se nos escapa, por tanto, que dada la diferencia entre el tipo general del IVA, 21 por 100, y el tipo del 4 por 100 del ITPAJD, aplicado eso sí en defecto de normativa autonómica, la factura fiscal es menor cuando se adquiere un vehículo usado a un particular que a un empresario o profesional, los cuales se encuentran impelidos a repercutir el IVA reseñado. No obstante, existe una segunda lectura, pues no podemos obviar que el ITP no es deducible directamente como el IVA, sino que se añadirá al valor de compra del vehículo, recuperándose vía amortización, lo que puede conllevar que para un empresario o un profesional la elección más ventajosa sea la de adquirir un vehículo de esta naturaleza a otro empresario o profesional para poder ejercer el

derecho a la deducción del IVA soportado, siempre y cuando evidentemente el bien se afecte a la actividad. Los particulares, que en ningún caso pueden recuperar el coste del vehículo adquirido, pueden reducir la carga fiscal si optan por la compra del vehículo a otro particular.

El IEH y el derogado IVMDH pretenden gravar una manifestación de capacidad económica indirectamente relacionada con los vehículos, cual es el consumo de hidrocarburos, elemento energético indispensable para la puesta en marcha de los mismos y su circulación.

A pesar de las aireadas proclamas medioambientales y sanitarias, publicitadas en las exposiciones de motivos de sus leyes reguladoras, consideramos que el ánimo que ha estado latente al exigir estos impuestos ha sido primordialmente recaudatorio. De hecho, la derogación del IVMDH con efecto desde 1 de enero de 2013, propiciada por exigencias comunitarias, no es en realidad sino una integración del referido tributo en el IEH, lo que denota que el legislador ha buscado la forma de no perder un ápice de recaudación.

Nada obsta que se utilicen los impuestos con objetivos extrafiscales, ya lo reconoció el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 13.º de la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, pero al final éstos terminan relegados a un segundo plano, porque el fin contributivo es tan evidente que no se puede ocultar a los ojos de los contribuyentes ni se puede engañar al bolsillo de los mismos.

Por último, en lo que a impuestos indirectos se refiere, ha quedado patente que el IPS grava ciertas operaciones de seguro, entre las que se incluye el seguro obligatorio de automóviles con el que se pretende dar cobertura a la responsabilidad del conductor por los daños que se puedan ocasionar a las personas o los bienes con motivo de la circulación.

El impuesto grava la prima del seguro o importe que abone el tomador como pago por las coberturas que le ofrece la entidad aseguradora, si bien debe tenerse en cuenta que, para evitar la sobreimposición que pudiera producirse, estas operaciones de seguro se declaran sujetas, pero exentas de IVA, lo que significa que el cliente de la compañía de seguros solo paga un impuesto: el de primas de seguro.

9.2. Imposición directa

Dejamos a un lado la imposición indirecta para pasar a la tributación directa en cuyo banquillo se sientan asimismo otras figuras que guardan una relación más o menos estrecha con los vehículos.

Así, el resucitado para 2011 y 2012 y prorrogado para 2013 IP sujeta a gravamen la titularidad de un patrimonio neto por parte del sujeto pasivo, del cual pueden ser elementos integrantes los vehículos, que se computarán, como regla general, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, con las consabidas implicaciones que el recurso por parte del legislador a conceptos jurídicos indeterminados acarrea y que ya han sido oportunamente expuestas.

En cualquier caso, subrayamos, como medida proteccionista del patrimonio empresarial y profesional, que la Ley reguladora del IP declara sujetos, pero exentos, entre otros, los bienes y derechos afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, como los vehículos, por lo que su aplicación al ejercicio de una actividad económica los mantiene a salvo de tributación en la imposición patrimonial.

En el IRPF, eje vertebral de la imposición directa, encontramos todo un ramillete de apartados en los que los vehículos pueden encontrar acomodo. Desde el punto de vista de las rentas positivas, tales bienes pueden, por su uso o entrega, originar el devengo de rendimientos íntegros del trabajo, dinerarios o en especie, o de ganancias de patrimonio, monetarias o en especie. Dichas partidas se integrarán, como regla general, en la base imponible general y tributarán a escala progresiva, por lo que dada su trascendencia para el cómputo de la deuda tributaria final, no será una cuestión baladí la calificación y cuantificación de estas rentas a partir del valor que se atribuya a los vehículos.

En el terreno de los gastos deducibles, en principio habría que afirmar que la adquisición de un vehículo por una persona física se califica como consumo de renta, por lo que para la generalidad de los contribuyentes no tiene repercusión alguna en la autoliquidación del IRPF. No obstante, cuando el que adquiere el vehículo es un empresario o un profesional que lo afecta a su actividad, la adquisición de este inmovilizado material se torna gasto amortizable y por ende todos los gastos derivados del uso del vehículo pueden ser deducibles.

Estos gastos van a minorar el rendimiento íntegro derivado de las actividades económicas, procurando un menor rendimiento neto, cuyo importe también se considera parte integrante de la base imponible general, por lo que todas las actuaciones dirigidas a reducir dicha base redundarán finalmente en una menor deuda. Sin embargo, como se ha advertido expresamente con anterioridad, salvo para determinados vehículos, el legislador del IRPF exige exclusividad en la afectación, lo que se traduce en una total deducción de los gastos o en una ausencia

total de deducción, es decir, todo o nada, lo que además de no casar con lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA, deriva en una cuestión de prueba “casi” imposible y provoca múltiples conflictos con la Administración, que aplica con rigidez la norma.

El IS, igualmente un tributo personal sobre la renta, somete a imposición las rentas de las entidades mercantiles a partir de las normas contables debidamente ajustadas a los criterios fiscales.

En este tributo la mención a los vehículos debe hacerse desde su consideración como elementos del inmovilizado material vinculados al desarrollo de la actividad empresarial, que han de estar debidamente contabilizados para que se pueda recuperar su coste a través de los procesos de amortización contemplados en la norma.

Paralelamente se permite la deducción de otros gastos derivados de la referida afectación del vehículo a la actividad, siempre y cuando se encuentren debidamente contabilizados y puedan ser justificados. De esta forma, la contabilización del gasto se convierte en requisito imprescindible para su deducción desde el punto de vista fiscal. Es un *prior tempore* a la aplicación de las normas fiscales.

Conviene asimismo resaltar, como ya se ha puesto de manifiesto, que la Administración, en una interpretación favorable a los intereses de los sujetos pasivos del IS, ha admitido la afectación parcial de los vehículos, ignorando el carácter indivisible de los mismos. De esta forma, si el vehículo tuviera un doble uso, empresarial y particular, solo se computarían como deducibles la parte de la amortización y demás gastos correspondientes al uso empresarial, no resultando deducibles la parte de los gastos vinculada al uso privado o particular a efectos del cómputo de la base imponible.

A nuestro juicio, la Administración hace una interpretación acorde con la realidad palpable en el devenir de las entidades mercantiles, pues esta doble finalidad en elementos como los que estamos analizando no es la excepción, sino la regla general.

El que habita alejado de la realidad es el legislador del IRPF que juega al todo o nada en materia de afectación de los vehículos a una actividad empresarial o profesional, haciendo de peor condición a la persona natural que desarrolla una actividad económica, pues la misma se verá compelida a demostrar la dedicación exclusiva del vehículo a la actividad si pretende rebajar su rendimiento íntegro en los gastos derivados de la adquisición y utilización del vehículo.

Así pues, echamos en falta una mayor coordinación normativa en materias tan relevantes como la expuesta.

Llama la atención asimismo cómo con efectos desde 1 de enero de 2011 el legislador ha borrado de un plumazo todas las deducciones sobre la cuota íntegra del impuesto relacionadas con los vehículos (instalación de sistemas de navegación, adquisición de nuevos vehículos industriales de transporte por carretera...). Si se rehabilitarán o no cuando el erario público llegue a mejor fortuna es un misterio, pero lo que es evidente es que el legislador no puede normar a impulsos. Si las arcas están repletas, brotan y florecen los beneficios fiscales, pero cuando están prácticamente vacías deshacemos lo andando y borramos cualquier huella. Es evidente que la situación de crisis apremia y que los beneficios fiscales restan recaudación, por lo que se han derogado *sine die*.

En último lugar, nos referiremos brevemente al ISD que puede gravar entre otros hechos las adquisiciones lucrativas *inter vivos* o *mortis causa* de vehículos por parte de personas físicas. La inclusión de tales bienes en la base imponible se hará por su valor real que, puede deducirse de lo dispuesto en la normativa del impuesto, es el que resulte de la aplicación de las reglas del IP, aunque, como ya resaltamos anteriormente, en este impuesto la regla general de valoración es el valor de mercado y no el real.

Mención aparte merecen las presunciones de transmisiones gratuitas de vehículos entre familiares, pues dada su condición de presunciones que admiten prueba en contrario no entendemos que vulneren los derechos de los contribuyentes ni que atenten contra los principios de justicia del artículo 31 de la Constitución.

El círculo familiar es un ambiente propicio para la realización de determinadas operaciones no siempre respetuosas con la ley, por lo que el contenido de estas presunciones puede actuar como freno al fraude. Evidentemente, si no se atisba ánimo de fraude y el negocio jurídico, acto o contrato celebrado entre familiares se ajusta a la legalidad, siempre podrán las partes destruir tales presunciones, sin tener que liquidar el impuesto.

9.3. Objeto de estudio: el IEDMT y el IVTM

Aún nos faltan dos piezas para completar este complicado puzzle: el IEDMT y el IVTM. A estos dos tributos, el primero indirecto, el segundo directo, dedicaremos sendos capítulos, ya que en ellos se configura específicamente como objeto de gravamen a tales elementos

patrimoniales, sujetando a imposición la matriculación de los mismos y su titularidad, respectivamente.

Ambos comparten en la actualidad la condición de instrumentos al servicio de la financiación de las Haciendas territoriales, habiendo recibido desde diversos ámbitos propuestas de modificación de su régimen jurídico, que en el caso del IEDMT veremos que apuntan a su total supresión a medio plazo.

CAPÍTULO 2

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

1. RÉGIMEN JURÍDICO

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte vio la luz por primera vez en nuestro sistema tributario en el Título II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, encontrándose el desarrollo reglamentario en el Título II del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante, RIIEE).

Los preceptos de ambos títulos han sido objeto de distintas modificaciones, tanto por leyes de presupuestos, como por leyes de acompañamiento, así como por otras normas posteriores en el tiempo que serán objeto del pertinente análisis.

La delimitación del régimen jurídico nos obliga además a analizar la actual normativa de financiación de las CCAA. En este sentido, debemos advertir que si bien la redacción original de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, no incluía al IEDMT entre los tributos que podían ser cedidos por el Estado a las CCAA, tras la reforma de la misma por el artículo primero de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, pasó a incluirse en el artículo 11 entre los impuestos susceptibles de cesión. La Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, da nueva redacción al artículo 11 citado, si bien el nuevo dictado no afecta al apartado correspondiente al IEDMT.

La comentada cesión se materializó por la Ley 21/2001, de 27 de 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, y las posteriores leyes de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma. Esta ley ha sido, no obstante, derogada por la 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. El Título III de esta ley establece el alcance y condiciones de la cesión de cada uno de los tributos a las CCAA.

2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS

El IEDMT, que se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto Económico vasco y en el Convenio Económico navarro (art. 65.4 LIIEE), es un impuesto indirecto que se regula en la LIIEE junto a otros impuestos sobre consumos específicos (art. 1 LIIEE). Su hecho imponible no se relaciona con el gasto en sí, sino con la utilización del medio de transporte en que se ha materializado dicho gasto¹⁷⁸. Es decir, se intenta justificar su exacción en la capacidad contributiva que exterioriza quien adquiere y utiliza el referido bien mueble, por lo que la riqueza que se pretende gravar no es otra que la puesta de manifiesto con ocasión de la adquisición del vehículo. Esta interpretación implica considerar la matriculación del vehículo como una prolongación, exigida por normas de carácter administrativo, de la adquisición de determinados medios de transporte.

Le acompañan también como características definitorias las siguientes:

- **Especial**, si bien con una regulación muy distinta al resto de impuestos especiales de fabricación, regulados en la misma ley, en los que son sujetos pasivos los fabricantes, elaboradores o importadores de los bienes sujetos a gravamen que deben repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes objeto del impuesto, quienes, a su vez, están obligados a soportarlas¹⁷⁹.

- **No armonizado en la Unión Europea**, a diferencia de los impuestos especiales de fabricación y sobre el carbón, cuya imposición responde además a exigencias comunitarias¹⁸⁰.

¹⁷⁸ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. y LÓPEZ ESPADADOR, C. M.: *Ley de Impuestos Especiales*, Edersa, Madrid, 2001, págs. 31-34, refiriéndose a los IIEE en general, señalan que todas sus notas distintivas los llevan a una calificación de impuestos indirectos, ya que gravan una manifestación indirecta de riqueza, como es un consumo específico, sujetan a gravamen una disposición dineraria, se clasifican así en las leyes de presupuestos y casi todos son repercutibles.

¹⁷⁹ Para RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "El Impuesto de Matriculación", en AAVV (Dir. M. VILLAR EZCURRA), *Estudios jurídicos en memoria Don César Albiñana García-Quintana*, Volumen III, IEF, Madrid, 2008, pág. 3372, da la sensación de que en el artificial proceso de creación del impuesto no se sabía muy bien dónde encuadrarlo o cómo tipificarlo, contentándose el legislador con la atribución del calificativo de "Especial", cuando curiosamente los auténticos IIEE no incluyen este epíteto en su denominación.

¹⁸⁰ En las Sentencias del TJCE de 21 de marzo de 2002, asunto *Cura Anlagen GmbH contra Auto Service Leasing GmbH*, C-451/99, apartado 40, y de 15 de septiembre de 2005, Comisión

Ante la disparidad interestatal que presenta esta parcela de la fiscalidad, la Comisión intentó reaccionar presentando una *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final]. Como tendremos ocasión de comprobar más adelante, este intento de armonización se traducía en la supresión del impuesto en un determinado horizonte temporal. Ya con anterioridad, la propia Comisión Europea había formulado ciertas consideraciones sobre la conveniencia de armonizar este ámbito de la fiscalidad en una comunicación de 23 de mayo de 2001 dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, titulada *Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años* [COM (2001) 260 final].

- **Extrafiscal**, tal y como se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, dirigido a compensar los costes sociales en materia de sanidad, circulación viaria, infraestructuras y medioambiente que provoca o puede provocar el uso de medios de transporte. La finalidad extrafiscal típica de los IIEE ha sido siempre reducir o desincentivar el consumo de los bienes que gravan, pero, aunque solo sea por motivos recaudatorios, no creemos en absoluto que el legislador la pretendiera respecto del vehículo automóvil, puesto que, como se analizará en un próximo apartado, este tributo vino a sustituir al IVA incrementado que se aplicaba en los supuestos de entregas de determinados bienes como los vehículos, por lo que consideramos evidente que el legislador no quiso perder recaudación y le atribuyó, para intentar justificarlo de alguna forma, objetivos extrafiscales.

Es cierto, no obstante, que en los últimos años se ha intentado introducir un componente medioambiental, graduando los tipos impositivos en función de las emisiones de CO₂, pero a pesar de ello estamos lejos de poder calificarlo como un tributo medioambiental, tal y como lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁸¹.

versus Dinamarca, asunto C-464/02, apartado 74, se reconoce que con excepción de los vehículos que se hallen en situación específica de importación temporal en el interior de la Comunidad y de los vehículos de motor destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera y que tengan un peso total de carga autorizado igual o superior a doce toneladas, la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada y difiere en gran medida de un Estado miembro a otro. Por tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho comunitario. Pueden repartir entre ellos esta competencia tributaria sobre la base de criterios tales como el territorio en el que el vehículo se utiliza realmente o la residencia del conductor, que son diversos componentes del principio de territorialidad, y celebrar entre ellos acuerdos que garanticen que un vehículo solo sea objeto de tributación indirecta en uno de los Estados contratantes.

¹⁸¹ Esta conceptualización aparece en la jurisprudencia constitucional a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al impuesto de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Se alegó vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, que prohíbe a las Comunidades Autónomas

- **Cedido totalmente a las CCAA** que siempre se mostraron predispuestas a convertirse en destinatarias de la recaudación total de este impuesto, invocando argumentos como su alto potencial recaudatorio, como se desprende de los documentos presentados por las CCAA en 1996 con motivo de los estudios llevados a cabo en relación con el modelo de financiación autonómica para 1997-2001 y de los materiales manejados en la reunión del grupo de trabajo sobre cesión de Impuestos Especiales de 15 de abril de 1997, así como de otros documentos posteriores. Del mismo modo, había consenso en cuanto a la conveniencia de la cesión también de su gestión y de cierta capacidad normativa, sujeta a cautelas adicionales para impedir la competencia fiscal a la baja entre regiones, en un intento por lograr un incremento de la autonomía financiera y de la corresponsabilidad fiscal de los entes autonómicos¹⁸². En esta línea, el artículo 43.1 y 2 de la Ley 22/2009, que reemplaza al artículo 35.1 y 2 de la Ley 21/2001, cede a las CCAA el rendimiento del impuesto producido en su territorio, considerándose producido en el territorio autonómico el rendimiento del impuesto cuando se encuentre en el mismo el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la condición de sujeto pasivo del tributo. Más adelante, el artículo 51 de esta Ley 22/2009 les atribuye capacidad normativa en cuanto al establecimiento de tipos autonómicos, contemplando el artículo 54.1.e) la posible asunción por delegación del Estado de la gestión, inspección, liquidación, recaudación y revisión del tributo, si así lo solicitan¹⁸³.

establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, salvo expresa autorización de dicha legislación. Para su enjuiciamiento el Tribunal define el tributo ambiental conforme a la capacidad económica gravada, como manifestación externa de la actividad contaminante. Es decir, restringe la definición de este tipo de tributos conforme a la materia imponible que ha de ser objeto de los mismos. En este sentido, concluye que el impuesto balear no grava la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones, sino la mera titularidad de tales bienes inmuebles, por lo que al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, resulta inconstitucional y nulo. *Vid.* HERMOSILLA MARTÍN, R. y RUBIO ESCOBAR, P. M.: “La tributación medioambiental y los medios de transporte”, en AAVV (Coord. F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ), *Tratado de tributación medioambiental*, Aranzadi, Madrid, Vol. 1, 2008, págs. 735-769. Sobre la modificación medioambiental del impuesto nos remitimos al trabajo de RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, *op. cit.*, págs. 3387-3390.

¹⁸² Véase LASARTE LÓPEZ, R.: “Opiniones de las comunidades autónomas sobre la cesión del IVA y de los impuestos especiales 1996-2001”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, Volumen extraordinario, mayo-agosto 2003, págs. 227-250.

¹⁸³ La disposición transitoria primera de las distintas leyes por las que se regula el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, todas de 16 de julio de 2010, determina expresamente que: “Las funciones inherentes a la gestión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos continuarán siendo ejercidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria hasta tanto no se haya procedido, a instancia de la Comunidad Autónoma, al traspaso de los servicios adscritos a dichos tributos”. Hasta el momento ninguna Comunidad Autónoma ha solicitado la

- **Real**, en cuanto se somete a gravamen una manifestación de riqueza sin que se tenga en cuenta el elemento subjetivo en la configuración del hecho imponible. Esta adjetivación del impuesto nos conduce a afirmar, igualmente, su exigencia conforme al principio de territorialidad, por lo que la matriculación o, en defecto de ésta por falta de solicitud en plazo, la circulación o utilización efectiva ha de verificarse dentro del territorio español¹⁸⁴ (disposición adicional primera LIIIE).

- **Objetivo**, dado que no van a tenerse en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente en el cálculo de la cuota tributaria. Efectivamente, esta es la caracterización de un impuesto objetivo, pero entendemos que tal apelativo no casa bien con la regulación actual del IEDMT, ya que, aunque sean objeto de un estudio posterior, como norma delimitadora del hecho imponible vamos a encontrar una norma de exención tributaria para los supuestos de matriculación definitiva de vehículos a nombre de personas discapacitadas, amén de contemplarse una reducción de la base de imposición para los casos de matriculaciones de vehículos automóviles que se destinen al uso exclusivo de familias numerosas. La protección de los discapacitados y la de la familia son dos de los principios rectores de la política social y económica reconocidos en los artículos 49 y 39, respectivamente, de nuestra CE.

- **Instantáneo** por cuanto su hecho imponible se agota, una vez realizado, sin solución de continuidad.

- **Proporcional**, puesto que, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, los tipos de gravamen no van a aumentar o a disminuir en función de la base, sino en función del tipo de vehículo (turismos, motocicletas, embarcaciones, aeronaves, etc.), de sus características técnicas (potencia neta, masa en orden de marcha, etc.) y fundamentalmente de las emisiones oficiales de dióxido de carbono (en adelante, CO₂). Esta conjunción de elementos harán ingresar al medio de transporte en alguno de los nueve epígrafes que contempla el artículo 70.1 de la LIIIE, por lo que a aquellos vehículos que compartan epígrafe, cuando se matriculen, se les aplicará un tipo de gravamen invariable, con independencia del valor de la base.

delegación de tales competencias, por lo que las mismas permanecen bajo la titularidad estatal, siendo ejercidas por la AEAT.

¹⁸⁴ El artículo 11 de la LGT dispone que los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. Con carácter subsidiario, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulta más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

- **No afectado**, ya que su recaudación se destina con carácter general a financiar gastos públicos, sin perjuicio de su extrafiscalidad. La no afectación debilita su naturaleza extrafiscal, aunque no la excluye, si bien sobre el particular insistiremos en otros apartados.

- **Monofásico**, al gravar en fase única la matriculación de determinados medios de transporte, nuevos o usados.

- **De recaudación asegurada**, sin riesgo de morosidad, dado que para matricular definitivamente el medio de transporte, requisito indispensable para que pueda circular por la vía pública, debe acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención que corresponda.

- **Autoliquidable**, tal y como señala el artículo 71.1 de la LIIEE, el cual obliga a su autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda¹⁸⁵.

2.1. Una mención especial a la cesión a las Comunidades Autónomas

A partir de la previsión constitucional sobre la cesión de tributos estatales [art. 157.1.a)], el artículo 11.1 de la LOFCA en su redacción original establecía lo siguiente:

“Pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas en las condiciones que establece la presente Ley los tributos relativos a las siguientes materias:

(...)

e) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales”.

En los *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ consideraron que dicho precepto debía referirse a los IIEE, que en aquel momento estaban regulados, básicamente, por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, la cual estuvo vigente hasta su derogación por la Ley 45/1985, que fue el siguiente texto sobre los IIEE, hasta su derogación por la vigente Ley 38/1992, de 28 de diciembre, la cual incluye como figuras especiales diversos impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las

¹⁸⁵ Si bien pretendemos seguir los dictados de la LIIEE que se refiere al Ministerio de Economía y Hacienda y al Ministro de Economía y Hacienda, el acceso al Gobierno del Grupo Parlamentario del Partido Popular tras las elecciones del 20 de noviembre de 2011, ha provocada una remodelación de las carteras ministeriales, de forma que en la actualidad deberíamos referirnos al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y a su correspondiente Ministro.

Labores del Tabaco, el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte¹⁸⁶.

No obstante, la LOFCA hablaba de cesión de impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, por lo que solo cabía referir esa previsión normativa a aquellos Impuestos Especiales recaudados en dicha fase o en los que conforme a su estructura fuera posible la distinción o delimitación de la misma.

Dada, por tanto, la caracterización legal del impuesto de matriculación como especial y la formulación jurídica de su hecho imponible, exigiéndose por la “primera matriculación definitiva en España” podía entenderse que se estaba ante un impuesto sobre un consumo específico en fase minorista. LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ razonan que dicha figura se comporta como un impuesto sobre consumos específicos, que tiene la misma base imponible que el IVA, según se deduce de los artículos 65, 67 y 69 de la Ley 38/1992 y que la justificación de su creación es compensar la disminución del IVA, según consta en la Exposición de Motivos, partiendo del hecho de que la matriculación de un medio de transporte es una actuación obligada del adquirente del mismo. Todo ello daría fundamento a la afirmación del artículo 1.1 de la LIIEE cuando sienta que los IIEE son tributos indirectos que recaen sobre consumos específicos. De esta forma, concluyen los autores citados, su cesión a las CCAA podría ampararse en el artículo 11 de la LOFCA, si bien planteando una modificación del precepto de manera que la cesión a los entes autonómicos quede inequívocamente comprendida en dicha norma, bien introduciendo una referencia general a los IIEE o bien citando expresamente el tributo¹⁸⁷.

¹⁸⁶ LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “Cesión de los Impuestos Especiales a las Comunidades Autónomas”, en AAVV (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ) *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, págs. 208-209

¹⁸⁷ LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “Cesión de los Impuestos Especiales...”, *op. cit.*, págs. 208-209.

La doctrina ya se había mostrado partidaria de la posible cesión de la recaudación del IEDMT y de la delegación de su gestión a las Administraciones autonómicas. Entre los autores que se mostraron a favor de que este impuesto pasara a engrosar las filas de los impuestos cedidos por el Estado a las CCAA podemos citar a LINARES MARTÍN DE ROSALES, L.: “Corresponsabilización fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *CAE*, 2.^a época, vol. 3, núm. 1, 1993, pág. 70, que lo define como “especie de impuesto de lujo superpuesto al IVA” que reúne las características idóneas para convertirse en cedido, tal y como lo fuera en su momento el suprimido Impuesto sobre el Lujo recaudado en destino; SOLANA VILLAMOR, F.: “Aspectos técnicos de la regionalización de los Impuestos Especiales”, *Carta Tributaria*, Monografía, núm. 287, 1998, pág. 12, pronosticó que, realizando algunos cambios sustanciales en su estructura, la regionalización del mismo “mejoraría su gestión y su utilidad como instrumento de política económica y medioambiental”; PEDRAJA CHAPARRO, F.: “Corresponsabilidad fiscal, solidaridad y participaciones territorializadas en el IRPF”, *CIE*, núm. 79, 1993, pág. 72; BECKER ZUAZUA, F.: “Novedades de la corresponsabilidad fiscal: una valoración”, *Economistas*, núm. 60, Extraordinario, 1994, pág. 268; ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares,

Según el artículo 4.1 de la LOFCA, en la redacción dada por el artículo único, apartado dos, de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 157.1 de la CE los recursos de las CCAA estarán constituidos, entre otros, por los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado, entendiendo por tributo cedido aquel establecido y regulado por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma (artículo 10.1 LOFCA).

Al hilo de lo señalado, procede indicar que una de las principales características del IEDMT es su cesión total a las CCAA, apareciendo expresamente citado en el artículo 11 de la LOFCA, en la redacción dada al mismo por el artículo único, apartado cuatro, de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, entre los tributos susceptibles de cesión.

En efecto, la 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, en su artículo 43.1 contempla la cesión íntegra a los entes autonómicos del rendimiento del impuesto producido en su territorio, considerándose a tales efectos producido en el territorio autonómico el rendimiento del impuesto cuando se localice en el mismo el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la condición de

Granada, 1996; y UTRILLA DE LA HOZ, A.: "Los Impuestos Especiales sobre el automóvil y la financiación autonómica", *PEE*, núm. 87, 2001, págs.. 192-193.

Otros autores llegaron a proponer su conversión en impuesto propio de las CCAA, en este sentido, véase GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, 1994.

La Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 en el *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pág. 53, también valoró positivamente la cesión de la totalidad o parte de la recaudación de este tributo, disponiendo lo siguiente: "En relación con el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, la Comisión valora positivamente la cesión de la totalidad o parte de la recaudación de este tributo y la cesión de competencias de gestión, aunque deberá tenerse en cuenta que la matriculación de vehículos es actualmente una competencia de la Administración Central. Y por lo que respecta a la cesión de facultades normativas, la Comisión no encuentra especiales obstáculos ni en nuestro ordenamiento interno ni en las disposiciones de la UE para que se haga efectiva dicha cesión con ciertos límites, aunque convendría de todos modos tener presentes las consideraciones formuladas por la Comisión Europea sobre la conveniencia de armonizar este ámbito de la fiscalidad en una comunicación de 23 de mayo de 2001 dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, titulada *Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años* [COM (2001) 260 final]".

sujeto pasivo del mismo¹⁸⁸. Se enriquece de esta forma el sistema de financiación con un volumen adicional de ingresos que, sobre todo en los momentos actuales, no conviene menospreciar. Ya en los *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ dejaban claro que al hablar de la posible cesión del impuesto, se estaban refiriendo a la atribución de la recaudación a la Comunidad Autónoma correspondiente¹⁸⁹.

Además, tal y como dispone el artículo 10.3 de la LOFCA la cesión puede ser completada con la atribución de competencias normativas, de forma que el artículo 51 de la Ley 22/2009, en su cumplimiento, les atribuye dichas competencias para incrementar los tipos de gravamen de los epígrafes del artículo 70.1 de la LIIEE en un 15 por 100 como máximo.

RAMOS PRIETO se había mostrado partidario de la cesión del impuesto de matriculación antes de que la misma se materializara, si bien señaló lo siguiente respecto a la asunción de competencias normativas por parte de los entes autonómicos¹⁹⁰:

“(...) la posibilidad de que las Comunidades cesionarias regulen los tipos de gravamen o deducciones en la cuota resulta algo más problemática. Al recaer el impuesto sobre unos bienes de consumo duradero, caracterizados por su elevado coste económico y por ser utilizables durante un período de tiempo prolongado, ello facilitaría la proliferación de fenómenos de deslocalización, competencia y exportación fiscal”.

Por su parte, como ya se ha reflejado, la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 en el *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* no encontró especiales obstáculos ni en nuestro ordenamiento interno ni en las disposiciones de la UE para que se cedieran facultades normativas con ciertos límites¹⁹¹. En el mismo sentido, se pronunciaron LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ en los Estudios Jurídicos ya mencionados, si bien la decisión de ceder facultades normativas, que es sustancialmente política, no debería adoptarse al margen de las reglas de atribución de las cantidades recaudadas, con el fin de evitar distorsiones en esa atribución derivadas de la conducta de los contribuyentes que intentaran beneficiarse de los

¹⁸⁸ Como indica el artículo 10.3 de la LOFCA: “La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate”.

¹⁸⁹ LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “ Cesión de los Impuestos Especiales...”, *op. cit.*, pág. 233.

¹⁹⁰ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, págs. 375-377.

¹⁹¹ Véase *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, *op. cit.*, pág. 53.

tipos impositivos más bajos. Claro que el problema de las deslocalizaciones no es exclusivo de este tributo¹⁹².

Una posible solución para evitar las deslocalizaciones por intereses estrictamente fiscales, inspirada en el artículo 33.3 del Concierto Económico con el País Vasco y en el artículo 35.2 del Convenio Económico con Navarra, consiste en atribuir la exacción del impuesto a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se realice la matriculación definitiva del medio de transporte. Paralelamente, se obliga a las personas, tanto naturales como jurídicas, a efectuar dicha matriculación en la provincia y, en consecuencia, en la Comunidad Autónoma, donde se localice su domicilio fiscal; solución que impera en la normativa actual que rige el impuesto.

Por último, el artículo 54.1 de la Ley 22/2009 señala que las Autonomías se harán cargo por delegación del Estado de las funciones de aplicación del tributo (gestión, liquidación, recaudación e inspección), así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma. En la actualidad es cierto que ninguna Comunidad Autónoma ha solicitado tal delegación, no obstante, lo trascendental es la atribución de este privilegio singular que no se contempla para el resto de IIEE, puesto que, con carácter general, para los mismos únicamente está cedida, parcial o totalmente, la recaudación.

La Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 se había mostrado partidaria de atribuir las competencias de gestión a las entidades autonómicas, sin embargo, LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ no se plantearon su cesión, ya que la actividad administrativa que configura su hecho imponible, esto es, la matriculación de determinados medios de transporte, es una competencia estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 149.1.21.^a de la Constitución, atribuyendo además el artículo 5 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 de Motor y Seguridad Vial, dichas competencias al Ministerio del Interior. No obstante, se recuerda que, como consecuencia de las especialidades del régimen foral, la exacción corresponde al País Vasco y a Navarra según lo dispuesto en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, respectivamente¹⁹³.

¹⁹² LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “ Cesión de los Impuestos Especiales...”, *op. cit.*, pág. 234

¹⁹³ Véase *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, *op. cit.*, pág. 53 y LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “ Cesión de los Impuestos Especiales...”, *op. cit.*, pág. 234.

2.2. Regímenes tributarios forales

Si bien en el caso de las CCAA de régimen común el IEDMT tiene el carácter de impuesto cedido en un 100 por 100, hay cuatro territorios en el país (Navarra y las tres provincias vascas) con derechos históricos reconocidos en los cuales el impuesto se comporta como un tributo foral.

2.2.1. Régimen tributario foral navarro

El artículo 35.2 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción dada por el artículo único de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, establece que el IEDMT se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio navarro. La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal. Llama la atención, sin embargo, la falta de referencia a las personas jurídicas, aunque entendemos que también se les debe aplicar el mismo punto de conexión.

En cuanto a la normativa aplicable, el artículo 35.4 del Convenio establece que la Comunidad Foral aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en el territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La normativa reguladora del IEDMT en Navarra está constituida por la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, la cual dedica su Título II (artículos 42 a 49) a la regulación del IEDMT. El contenido de dichos artículos coincide sustancialmente con el contenido de los preceptos de la LIIEE sobre el IEDMT, con los ajustes necesarios para la adecuación de las peculiaridades territoriales, normativas (remisiones, por ejemplo, a la Ley Foral del IVA) e institucionales (referencia al Departamento de Economía y Hacienda) del ámbito de aplicación¹⁹⁴.

¹⁹⁴ Véase PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte”, en AAVV (Coord. A. PLAZA VÁZQUEZ) *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2005, pág. 24.

2.2.2. País Vasco

El artículo 33.1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción dada por el artículo único de la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, determina que los IIEE tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Una norma muy similar al artículo 35 del Convenio Económico con Navarra.

Según el apartado 3 del artículo 33 el IEDMT se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco. La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual. Esta norma en realidad dice lo mismo que la norma foral navarra, pero con otra redacción, ya que en el caso de las personas naturales el domicilio fiscal coincide con la residencia habitual, como regla general, sin embargo, al igual que sucede con la normal foral navarra antes citada no se hace alusión a las personas jurídicas, por lo que no se establece para ellas expresamente un punto de conexión.

En Guipúzcoa la normativa reguladora del IEDMT se condensa en los artículos 70 a 78 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del territorio histórico de Guipúzcoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Este Decreto Foral ha ido incorporando las diversas modificaciones incorporadas en la normativa estatal del IEDMT.

En Álava la normativa aplicable se encuentra en los artículos 70 a 78 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 20 de enero, que generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, e introduce modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido; Especiales; sobre la Renta de no Residentes, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Primas de Seguros, el cual se ha ido

modificando por otros Decretos Normativos de Urgencia Fiscal anualmente.

En Vizcaya la Norma Foral 2/2003, de 3 de febrero, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya al nuevo Concierto Económico, ha dispuesto que la normativa en materia de IIEE esté establecida o se establezca para el territorio de régimen común, será aplicable en el territorio histórico de Vizcaya, con los mismos efectos y entrada en vigor, en tanto no se proceda a su regulación específica por parte de las Instituciones competentes del mismo. La normativa estatal se aplicará teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 33 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, insiste en esta remisión, aunque en la actualidad no se ha aprobado una norma foral específica sobre la materia.

3. LA PRETENDIDA JUSTIFICACIÓN DEL IEDMT

Una vez analizadas las principales características de esta figura impositiva, hay que subrayar que su inserción en nuestro sistema fiscal ha sido siempre una cuestión bastante controvertida. No en vano, la polémica surgió durante las discusiones habidas con motivo de la tramitación en las Cortes Generales del proyecto de ley. Ya entonces algún grupo parlamentario del Congreso de los Diputados y del Senado solicitó una rebaja en los tipos e incluso la desaparición de la figura del futuro texto legal, argumentando que la injustificada fiscalidad específica aplicada al automóvil distorsiona sus condiciones en el mercado y produce una discriminación frente a otros bienes de consumo¹⁹⁵.

De acuerdo con lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la LIIEE, la configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior y la necesidad de lograr una mayor armonización fiscal justificó una profunda modificación de la imposición indirecta que afectó tanto al IVA como a los IIEE, las denominadas accisas sobre consumos

¹⁹⁵ En concreto, el Grupo Parlamentario catalán del Congreso (CIU) formuló una enmienda (núm. 66) en la que proponía suprimir el Título II del Proyecto de Ley, rechazando “la implantación en estos momentos, de un nuevo impuesto de esta naturaleza, atendida la coyuntura actual de la economía”, lo que originaba una distorsión de sus condiciones en el mercado y una discriminación frente a otros bienes de consumo (*Boletín Oficial de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados*, IV Legislatura, serie A, 29 de octubre y 25 de noviembre de 1992, núms. 110-1 y 110-4). Idéntica postura manifestó el Grupo Parlamentario catalán en el Senado de Convergencia y Unión (CIU) a través de la enmienda núm. 20 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales-Senado*, IV Legislatura, serie II, 11 de diciembre de 1992, núm. 101). En cuanto a las discusiones parlamentarias puede consultarse el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, año 1992, núm. 571, de 30 de noviembre de 1992, págs. 17151 y siguientes.

específicos. De estos últimos se predica, amén de una función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc., afirmándose que no responden exclusivamente a esquemas de capacidad contributiva. En cualquier caso, destaca el carácter totalmente diferenciado que tiene la figura que nos ocupa respecto de los impuestos de fabricación, reglados también en la Ley 38/1992, de forma que en lugar de darle normación en solitario se le dio cobijo con el resto de impuestos especiales de fabricación, beneficiándose de paso de la discutida motivación extrafiscal que parece ser les justifica.

El IEDMT hizo su aparición en escena como un gravamen nuevo, exigido con motivo de la primera matriculación de determinados medios de transporte, inicialmente a un tipo impositivo del 13 por 100 según la redacción original del artículo 70.1 de la LIIEE.

El legislador confesó en la Exposición de Motivos ya mencionada que la creación de este tributo obedeció al hecho de que el proceso de armonización comunitaria del IVA conllevó la supresión de los tipos incrementados de IVA hasta entonces existentes¹⁹⁶. La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, dictó una serie de normas sobre armonización de los tipos impositivos del IVA, estableciendo, por una parte, una lista de bienes y servicios a los que podría aplicarse uno o dos tipos reducidos y, por otra parte, un tipo general, igual o superior al 15 por 100. Es más que evidente que el impuesto en cuestión tiene su origen en la eliminación de los tipos incrementados existentes en España hasta el 31 de diciembre de 1992. Buena prueba de ello es que, en los momentos iniciales del proceso legislativo, el impuesto se creaba a través de la disposición adicional segunda del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. El legislador, además, abunda en la idea de que el incremento de la carga tributaria soportada por determinados vehículos y medios de transporte en el IVA no obedecía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la toma en consideración adicional

¹⁹⁶ La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contemplaba en su artículo veintinueve.1 un tipo incrementado de IVA del 33 por 100 para, entre otras, las entregas, arrendamientos o importaciones de vehículos accionados a motor para circular por carretera, con determinadas excepciones.

Esta ley del IVA de 1985 subsumió en un solo hecho imponible los dos comprendidos en el desaparecido Impuesto sobre el Lujo, antecedente lejano del tributo que nos ocupa. En este sentido, hemos de señalar que tanto la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, como el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, establecieron como hechos imponibles distintos las adquisiciones de vehículos y la tenencia y disfrute de los mismos, de acuerdo con el objetivo del impuesto de gravar ambas situaciones tributarias, a las que se dedicaron dos capítulos distintos.

Este Texto Refundido fue derogado por la disposición final del Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, que reemplazaba al anterior, a su vez derogado por el artículo 72 de la Ley 30/1985, sobre el IVA.

de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. Por este motivo se consideró necesario mantener la presión fiscal sobre estos elementos patrimoniales a un nivel similar al hasta entonces existente. Resulta revelador que el legislador se acuerde de los vehículos y no de otros bienes (joyas o pieles lujosas) a la hora de configurar un nuevo impuesto y lo haga cuando el IVA obligatoriamente se rebaja algunos puntos porcentuales¹⁹⁷. La falta de coherencia y la injusticia de la medida saltan a la vista. DE ROSSELLÓ MORENO señala que el tributo se creó por razones exclusivamente recaudatorias al igual que el resto de IIEE, caracterizados por un alto potencial de generación de ingresos. Según este autor¹⁹⁸:

“(…) resulta al menos *sospechoso* que el legislador sólo se acuerde de los vehículos y no de los otros bienes a la hora de configurar un nuevo impuesto especial y lo haga en el preciso momento –1 de enero de 1993– en que el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido se reduce en trece puntos”.

Por tal motivo YEBRA MARTUL-ORTEGA se formuló muy pronto una pregunta inevitable: “¿hasta qué punto no estamos en el IEDMT ante un IVA enmascarado sustituto del anterior IVA incrementado?”¹⁹⁹.

Años antes LLAVE DE LARRA ya se había hecho eco de la consideración que se tuvo al elaborar la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de establecer un impuesto especial sobre el automóvil conforme a los antecedentes de países como Dinamarca y el Reino Unido²⁰⁰.

Otros muchos autores han recalcado el propósito recaudatorio que presidió la decisión del legislador, por mucho que se aferrase a la noción de extrafiscalidad en un intento por apuntalar su legitimidad. Para HERRERA MOLINA este impuesto²⁰¹:

“(…) se estableció para evitar una pérdida de recaudación al eliminarse el tipo incrementado del IVA. No obstante, la Exposición de Motivos de la Ley

¹⁹⁷ Véase AAVV (Dir. A. CAYÓN GALIARDO), *Los Impuestos en España*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 689 y RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, *op. cit.*, págs. 3368-3370.

¹⁹⁸ DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil: Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002, págs. 171-172.

¹⁹⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Revista de Española Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág. 607.

²⁰⁰ LLAVE DE LARRA, R.: *El Sistema Fiscal Europeo*, Trivium, Madrid, 1986, pág. 170.

²⁰¹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 325.

38/1992 pretende justificarlo en los costes sociales específicos que provoca el uso de los vehículos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras y el medio ambiente”.

La exaltación de los motivos extrafiscales no fue bien acogida y se tildó, incluso, de innecesaria, considerando el alto potencial recaudatorio de dicho tributo²⁰². Es más el principio de equivalencia recaudatoria estuvo presente desde los primeros momentos de génesis del impuesto, tal y como manifiesta RUIZ-BEATO BRAVO, con el siguiente discurso²⁰³:

- a) El Ministro de Economía y Hacienda (en adelante, MEH) expresó la intención de lograr con el IEDMT “exactamente el mismo efecto fiscal” que con el IVA (Diario de Sesiones del Congreso, núm. 207, página 10.102).
- b) La Exposición de Motivos de la Ley de creación recoge claramente la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias “para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales”.
- c) El preámbulo de la Orden de 29 de diciembre de 1992 de aprobación del modelo de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, subrayó, con la concreción propia de las normas reglamentarias: “(...) trata de compensar la pérdida de recaudación que lleva consigo la supresión del tipo impositivo incrementado en el IVA (...)”.

La doctrina mayoritaria ha tenido siempre la impresión de que el legislador se sintió empujado al establecimiento de este tributo con el ánimo exclusivo de compensar el descenso de recaudación que la Administración tributaria iba a experimentar, al ordenarse la sujeción al 15 por 100 tipo general del IVA respecto de las entregas de vehículos²⁰⁴. En esta línea afirma DE ROSSELLÓ MORENO lo siguiente²⁰⁵:

“El tipo impositivo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no se aplica sobre el precio pagado por el consumidor que incluya el Impuesto sobre el Valor Añadido, precio más repercusión de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino sobre una misma base imponible, o común para los dos impuestos: Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto Especial sobre Determinados de Transporte, 15 por 100 por un lado y 13 por ciento por otro, lo que viene a confirmar una vez más que estamos ante un Impuesto sobre el Valor Añadido partido ficticiamente para satisfacer las

²⁰² Véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *op. cit.*, pág. 40.

²⁰³ Véase RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, *op. cit.*, pág. 3370.

²⁰⁴ Véase la redacción original del artículo 90.Uno de la LIVA.

²⁰⁵ DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil...*, *op. cit.*, pág. 172.

exigencias armonizadoras por un lado y no perder recaudación al mismo tiempo. Corrobora esta tesis el hecho de que la modificación sufrida por el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido, se incrementó un punto, determinó la correlativa disminución en idéntico porcentaje del tipo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”.

También para MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA este tributo, al margen de ciertas características ambientales que lo acompañan, “está diseñado con un carácter exclusivamente recaudatorio²⁰⁶”.

Este tributo es, por tanto, una rama escindida de aquel IVA incrementado que se aplicaba en la compra de artículos considerados de lujo como los vehículos a motor aptos par circular por carretera. En realidad, en un primer momento el objetivo estuvo perfectamente definido: había que mantener la misma carga tributaria, si bien disfrazada con otros ropajes jurídicos, de tal modo que aquel 28 por 100 de tipo de IVA incrementado se convirtió en un IVA general del 15 por 100 por la adquisición del medio o vehículo y en un tipo proporcional del 13 por 100 por la matriculación del mismo, al margen de la evolución posterior de los tipos impositivos de una y otra figura. Una solución esta que, obviamente, conseguía esquivar las consecuencias provocadas por el respeto al Derecho comunitario que impedía la aplicación de un tipo de gravamen incrementado. Máxime, teniendo en cuenta, que el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, sostiene la posibilidad de exigir otros impuestos que no incidan sobre el volumen de negocios.

En la jurisprudencia española se ha analizado también la problemática del IEDMT. En la Sentencia núm. 672/2000 del TSJ de Castilla y León, Sala de Valladolid de 5 de abril de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 2781/1995), que hemos tomado como ejemplo, el Tribunal recuerda las múltiples críticas doctrinales a la forma de implantación del impuesto y al propio impuesto en sí:

“Han sido innumerables las críticas que, desde su implantación, ha dedicado la doctrina científica al «modus operandi» recién descrito y al propio impuesto de referencia, cuya aparición coyuntural no casa bien con la naturaleza de impuesto especial y extrafiscal que se le pretende atribuir, siendo indiscutible su finalidad primordialmente recaudatoria, si no exclusivamente recaudatoria, así como su desvinculación del proceso de armonización comunitaria de la imposición indirecta. Ello no obstante, la doctrina señala también que España no es el único Estado comunitario que ha decidido establecer un impuesto como éste sobre determinados medios de transporte, que es identificable en Dinamarca, Grecia, Holanda, Gran Bretaña y Portugal. La adopción por los Estados miembros de impuestos que graven el consumo, aparte del IVA, se admite por la Sexta Directiva siempre que dichos tributos no recaigan sobre el volumen de negocios. Esa misma disposición, se afirma,

²⁰⁶ MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.: *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004, pág. 30.

sirve de fundamento para afirmar la compatibilidad entre el IVA y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, al menos mientras se carezca de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que establezca lo contrario. La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de julio de 1989 considera compatible el impuesto holandés sobre los vehículos de turismo con el IVA, compatibilidad que cabe fundamentar en que el impuesto especial sobre matriculación de vehículos no grava el volumen de negocios y no atenta, por tanto, contra las prohibiciones contenidas en la Sexta Directiva”.

En la jurisprudencia comunitaria es reveladora la Sentencia del Pleno del TJCE de 17 de junio de 2003, caso *Danske Bilimportorer contra org Skattestyrelsen*, asunto C-383/2001, en cuyo apartado 11 encontramos la siguiente afirmación:

“De los autos se desprende que el objeto principal del impuesto de matriculación consiste en nutrir los recursos fiscales, aunque su percepción puede obedecer también a otras consideraciones, como la protección del medio ambiente y la seguridad en carretera”.

Como reconoce el Tribunal el fin primordial es conseguir un incremento de la recaudación, otras cuestiones al margen, como la defensa del medio ambiente o la seguridad vial, se perfilan como eternas secundarias. Entendemos, por tanto, que si se hubiera afectado, habría sido más fácil justificar su creación y, por ende, su recaudación.

4. EL IVA Y EL IEDMT

La entrega, adquisición o importación de medios de transporte puede ocasionar en nuestro sistema tributario el devengo de dos de las principales figuras de la imposición indirecta: el IVA y el IEDMT. El primero, en cuanto al objeto que nos interesa, grava las entregas, importaciones o adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto (artículo 4 LIVA). El segundo somete a gravamen la primera matriculación definitiva de determinados medios de transporte (artículo 65 LIIEE). Es evidente que no hay interconexión alguna entre los hechos imponibles de ambos tributos, pues sus elementos distan mucho de guardar alguna semejanza, no obstante, la yuxtaposición de ambos en determinadas operaciones sobre medios de transporte obligó a justificar su devengo y exigibilidad, como antes se ha comentado, ya que no se produce una duplicidad de hechos imponibles, pero sí que se produce una sobreimposición.

4.1. Primeros ajustes normativos

La disposición transitoria séptima de la LIIEE sienta las normas para el necesario encaje entre el IVA y el IEDMT, que va a jugar un

destacado papel en el eje de los impuestos indirectos a partir de 1 de enero de 1993, fecha de entrada en vigor de la LIIEE²⁰⁷.

El apartado 1 de la norma transitoria dispone lo siguiente:

“La primera matriculación de medios de transporte no estará sujeta al Impuesto Especial cuando el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a su entrega o importación se haya producido antes del día 1 de enero de 1993.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, estará sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera transmisión que tenga lugar durante 1993 y 1994 de medios de transporte matriculados entre los días 23 de octubre de 1992 y 31 de diciembre de 1992, ambos inclusive, cuando el transmitente de dichos medios, habiendo soportado con ocasión de su adquisición el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado, tuviera derecho a la deducción de las cuotas de éste. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación a los medios de transporte en los que, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 y 66 de esta Ley, concurra algún supuesto de no sujeción o de exención, ni a aquellos medios de transporte que se envíen fuera del territorio nacional o se exporten y que no se reintroduzcan en el territorio nacional o se reimporten antes del 31 de diciembre de 1994”.

Como paso previo al entendimiento del contenido aquí transcrito hemos de exponer de forma muy escueta el discurrir de dos períodos encadenados:

- El primero abarcaría desde el 1 de enero de 1986 hasta el 31 de diciembre de 1992, período de vigencia de la primera ley del IVA: la Ley 30/1985, de 2 de agosto, cuyo artículo 29.1.1.º aplicaba un tipo incrementado de IVA a las entregas, arrendamientos o importaciones de los vehículos accionados a motor para circular por carretera, con ciertas salvedades. Este tipo incrementado, inicialmente fijado en el 33 por 100, pasó a ser de un 28 por 100 con efectos desde 1 de enero hasta 31 de diciembre de 1992.

- El segundo comprendería desde el 1 de enero de 1993 hasta la actualidad, período de vigencia de la Ley 37/1992, sucesora de la anterior. Norma que, en aras de lograr la anhelada y enarbolada armonización fiscal, prescinde de los tipos incrementados del IVA, imponiendo su artículo 90.Uno la sujeción, originariamente, al 15 por 100 de las entregas de vehículos. Todo ello aderezado por el gravamen simultáneo de la matriculación de los citados vehículos vía IEDMT.

Con tales antecedentes podemos constatar cómo la redacción del segundo párrafo del apartado 1 de esta disposición transitoria se introdujo, vía enmienda parlamentaria, como medida cautelar para evitar que los sujetos pasivos del IVA que tuvieran derecho a deducirse las

²⁰⁷ Véase la disposición final primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de un medio de transporte, matricularan entre los días 23 de octubre de 1992 (fecha de aprobación del proyecto de ley por el Consejo de Ministros) y 31 de diciembre de 1992 dicho medio, de forma que la transmisión posterior supusiera que el adquirente soportara un IVA al 15 por 100, sin liquidación ni ingreso del IEDMT al no producirse el hecho imponible.

No obstante, en el caso de que el medio de transporte se hubiera adquirido o importado en 1992 y no se hubiera matriculado entre esas concretas fechas, sino en 1993, el IEDMT no se hubiese podido exigir al producirse el devengo del IVA en 1992. Así pues, el sujeto pasivo que soportó un IVA al 28 por 100 por la adquisición o importación de un medio de transporte, pudiendo deducirse el mismo, pudo también enajenar dicho bien, repercutiendo únicamente el 15 por 100 de IVA, sin que el adquirente tuviera que satisfacer el IEDMT al estar realizada ya la matriculación definitiva del vehículo.

Si, por el contrario, el sujeto pasivo que soportó el IVA al 28 por 100 en 1992, deduciéndose el mismo, hubiese transmitido el vehículo en 1993 sin haberlo matriculado, el adquirente, además de soportar el IVA al 15 por 100, debió satisfacer el impuesto especial, ya que aunque la entrega o importación se produjera en 1992, devengándose el IVA al tipo incrementado del 28 por 100, posteriormente volvió a realizarse una entrega en 1993, devengándose el IVA al 15 por 100 sin que el vehículo se hubiera matriculado, debiendo el adquirente satisfacer el IEDMT al no ser de aplicación el primer párrafo de la disposición transitoria comentada²⁰⁸.

4.2. La consagrada compatibilidad

La adopción por los Estados miembros de la Comunidad Europea del sistema común de IVA impide el establecimientos por éstos de impuestos sobre el volumen de negocios distintos del propio IVA²⁰⁹. Según el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los

²⁰⁸ Véase PELLÍN RIVAS, F.: "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 249, 1993, págs. 52-53.

El TSJ de Valencia, en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia núm. 1087 de 19 de julio de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 610/2000), confirma que ante la compra de unos vehículos para destinarlos a la venta posterior, que ya han soportado el IVA pero con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, permite la aplicación a las operaciones realizadas por la sociedad actora de la disposición transitoria séptima de la Ley 38/1992, procediendo en consecuencia a liquidar el IEDMT (al tipo establecido del 13%), por encontrarnos ante una operación de primera transmisión en 1993 de unos vehículos turismo matriculados entre el 23 de octubre y el 31 de diciembre de 1992.

²⁰⁹ Véase FALCÓN Y TELLA, R.: "La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos", *Impuestos*, núm. 1, 1992, págs. 1135 y siguientes.

Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (en adelante, Sexta Directiva):

“Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”.

En la misma línea el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que reemplaza a la anterior, establece:

“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”.

Así pues, los Estados miembros pueden establecer con carácter independiente impuestos indirectos distintos del propio IVA, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. El TJCE, en la parte dispositiva de su Sentencia de 8 de julio de 1986, *Kerrutt versus Finanzamt Monchengladbach-Mitte*, asunto 73/85, advierte que: “Ninguna disposición de derecho comunitario se opone a que un Estado miembro grave una operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido en aplicación de la sexta Directiva, con otros tributos sobre los intercambios y transacciones, como es el caso del «Grunderwerbsteuer», con tal de que estos últimos tributos no tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”. Los Estados miembros pueden establecer tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios incluso cuando su percepción pueda conducir a que se produzca una acumulación con el IVA para una misma operación²¹⁰.

²¹⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas”, en AAVV (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 248, señala que según reiterada jurisprudencia del TJCE (SSTJCE de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, asunto 295/84; 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, asunto C-347/90; y 17 de septiembre de 1997, *Solisnos-Estaleiros Navais*, asunto C-130/96) ha de considerarse como impuesto sobre volumen de negocios cualquier tributo que presente las características esenciales del IVA, aunque no sea idéntico a éste en todos los extremos. Tales características son las siguientes: a) EL IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; b) Es proporcional a estos bienes y de estos servicios; c) Se percibe

Según CASANA MERINO no existe contraposición alguna entre la normativa comunitaria y el IEDMT²¹¹. En cualquier caso, resulta esencial para determinar la compatibilidad del impuesto con el IVA el análisis de los elementos que han de utilizarse para la cuantificación de la prestación. En este sentido, el TJCE, en su Sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink & CO BV y Abemij BV y Hart Nibbrig en Greeve BV y otros contra Staatssecretaris van financiën*, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, considera compatible con el IVA un impuesto holandés sobre vehículos de turismo (*bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's*), que se percibe una sola vez en el momento de la entrega por el fabricante o de la importación, estableciéndose en el índice de la Sentencia lo siguiente:

“El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios, que deja libertad a los Estados miembros para mantener o establecer determinados impuestos indirectos a condición de que no se trate de impuestos "que tengan (...) carácter del Impuesto sobre el Volumen de Negocios", tiene como fin impedir que el funcionamiento del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido se vea comprometido mediante medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido. El alcance particular que reviste en el ámbito del artículo 33 el concepto de "Impuestos sobre el Volumen de Negocios" debe determinarse a la luz de dicho objetivo.

Un impuesto extraordinario sobre el consumo del tipo de la *Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's* recaudado en los Países Bajos, que se percibe, además del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto por las

en cada una de las fases del proceso de producción y distribución; d) Se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el importe abonado en la transacción precedente. Por tanto el artículo 33 de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE) no se opone al mantenimiento o establecimiento de un tributo, siempre que no reúna alguna de estas características.

Para SOBRINO HEREDIA, J. M.: “Algunas reflexiones en torno a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA por el TSJCE”, *Impuestos*, núm. 1, 1989, págs. 1160 y siguientes, la competencia de los Estados para el establecimiento de impuestos indirectos distintos del impuesto sobre el volumen de negocios, cabe en la medida en que no se contraviene con las disposiciones comunitarias al respecto. En el mismo sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “EL IVA comunitario y su compatibilidad con otros impuestos indirectos”, *Noticias CEE*, núm. 22, 1986, págs. 99 y siguientes.

²¹¹ CASANA MERINO, F.: “La compatibilidad entre el IVA y el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1996, BIB 1996\1290. En contra de esta opinión se manifestó YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 121 y siguientes, quien consideraba dudoso que el IEDMT pudiera incluirse en el ámbito de esos otros impuestos indirectos distintos de la imposición sobre el volumen de negocios, pronosticando su desaparición a más tardar el 1 de enero de 1997 con la implantación del gravamen de la imposición indirecta en origen. Sobra decir que el pronóstico de dicho autor no fue acertado, ya que el IEDMT sigue vigente, a pesar de la existencia de alguna propuesta comunitaria dirigida a su supresión y continúa además, en el ámbito de la imposición indirecta, tributándose en destino.

Directivas comunitarias, sobre los vehículos de turismo y las motocicletas, bien a su entrega, o bien en el momento de la importación, no presenta las características de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido de dicha disposición y ello a la vista de los datos siguientes:

- Dicho impuesto, si bien constituye un impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional al precio de las mercancías, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados.

- No grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación, y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición.

- Si bien el impuesto pagado no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo y los vehículos usados que no hayan sido importados ya no se le someten.

- La base imponible es el precio de catálogo del vehículo sin Impuesto sobre el Valor Añadido y, cuando éste se devenga, se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluido el impuesto extraordinario.

- Por otra parte, el impuesto extraordinario no compromete el funcionamiento del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se percibe paralelamente a dicho Impuesto y no en sustitución total o parcial del mismo²¹².

En efecto, las Sentencias del TJCE de 10 de abril de 1984 y de 4 de febrero de 1988 declaran que en ningún caso la base imponible del IVA puede tener como límite mínimo el precio del catálogo notificado a la Administración, pues tal situación no permitiría tener en cuenta los descuentos y bonificaciones que sí han de considerarse para el cálculo de la base imponible del IVA. En la primera de ellas, Comisión de las Comunidades Europeas *versus* Reino de Bélgica, asunto 324/82, el TJCE se plantea la compatibilidad con la Sexta Directiva de la normativa belga en materia de IVA, que estableció una base imponible mínima para los automóviles igual al precio de un catálogo notificado por el fabricante a la Administración. Tal norma suponía la inaplicación del artículo 11 de la Sexta Directiva, según la cual la base está constituida por el importe total de la contraprestación, teniendo en cuenta las rebajas y bonificaciones en el precio. Según el artículo 27 de la Sexta Directiva tales medidas derogatorias no pueden conllevar una modificación de la base imponible del IVA más que en la medida estrictamente necesaria para evitar fraudes fiscales, de tal modo que el Tribunal estima que la normativa belga se extralimita en relación con el fin perseguido: evitar el fraude, considerando la medida contraria al artículo 11 de la Sexta Directiva.

²¹² Véase CHECA GONZÁLEZ, C.: "Impuesto extraordinario sobre el consumo de vehículos de turismo: Su compatibilidad con el sistema común del IVA", *Noticias CEE*, núm. 70, 1990, págs. 129-132.

En la Sentencia de 4 de febrero de 1988, Comisión de las Comunidades Europeas *versus* Reino de Bélgica, asunto 391/85, el Tribunal se plantea la compatibilidad de la normativa comunitaria con un impuesto belga sobre matriculación de vehículos, cuya base imponible era el precio de catálogo notificado a la Administración. El Estado belga para evitar la aplicación conjunta del Impuesto de Matriculación y del IVA declaraba exenta del primero toda matriculación que supusiera una adquisición gravada por el IVA. Sin embargo, la exención únicamente era de naturaleza parcial, ya que solo alcanzaba a la parte del precio de catálogo gravada por el IVA, sometiéndose el resto al Impuesto de Matriculación. El TJCE concluye, en los apartados 25 y 28, que ambas figuras conforman un conjunto indisoluble, por lo que el vínculo directo establecido entre las mismas para la cuantificación de la prestación hace desaparecer la diferencia conceptual entre ellos. Se declara, por consiguiente, en el apartado 29 que el Reino de Bélgica, al mantener en su Ley de 31 de julio de 1984 el precio de catálogo como base para la imposición de los vehículos automóviles nuevos y de los vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984, incumpliendo las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado y del artículo 11 de la Sexta Directiva.

En el caso del IEDMT español, CASANA MERINO afirma que el carácter independiente del IVA resulta claro: la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación satisfecha y no se establece ninguna relación entre las prestaciones de ambos impuestos, conservando ambos su independencia²¹³. El IEDMT no es general, no incide sobre las transacciones comerciales de manera comparable al IVA, ya que se paga una sola vez, y no es deducible en una fase posterior, pasando a forma parte del precio del medio de transporte.

Además, debe tenerse siempre presente que el IEDMT no grava el consumo, sino la matriculación de determinados medios de transporte, por lo que dicho tributo no se incluye en la base imponible del IVA. Al respecto, recordamos que el artículo 78.Uno de la LIVA establece, expresamente, que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación, entre otras partidas, según el punto Dos.4 del citado precepto: “Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los

²¹³ CASANA MERINO, F.: “La compatibilidad entre el IVA...”, *op. cit.*, BIB 1996\1290.

bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte”.

5. LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IEDMT

5.1. El hecho imponible: un primer acercamiento

Como comentamos en líneas anteriores, en el Título II de la LIIEE se condensa la regulación del IEDMT. El primero de los preceptos de dicho Título, el artículo 65, se ocupa de la definición del hecho imponible, de tal modo que una rápida lectura del mismo nos hace afirmar que están sujetas al impuesto las primeras matriculaciones de ciertos medios de transporte o la utilización de los mismos en territorio español.

Un estudio más detallado de la materia nos lleva a estructurar el artículo citado, distinguiendo la primera matriculación o utilización en España de vehículos provistos de motor para su propulsión, de las primeras matriculaciones o del uso de embarcaciones, buques, aviones, avionetas o aeronaves, ya que estos medios de transporte quedan al margen de nuestro estudio.

En esta línea, podemos advertir cómo en su redacción primigenia el artículo 65.1.a) de la LIIEE declaraba la sujeción al impuesto de “la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles, nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de...”.

El TEAC, en las Resoluciones de 29 de mayo y 12 de junio de 1997 y 28 de abril de 1999, concretó que este apartado no podía interpretarse “en el sentido de que impone la circulación del vehículo como requisito conjunto y acumulativo de la matriculación en la configuración del hecho imponible”. Criterio administrativo confirmado por la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.^a, en sus Sentencias de 15 de febrero y 20 de marzo de 2000 y 29 de enero y 12 de marzo de 2001 (recursos contencioso-administrativos núms. 386/1999, 517/1999, 632/1999 y 727/2000, respectivamente), en las que sienta con rotundidad que el hecho imponible lo constituye la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, sin que pueda considerarse condición de exigibilidad el que el vehículo circule por vías y terrenos públicos españoles. Reafirma su postura la AN en el tenor literal del artículo 68.1, según el cual el IEDMT se devenga en el momento en que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, no exigiéndose la efectiva circulación del mismo²¹⁴. La posible circulación del vehículo cede

²¹⁴ En la misma línea se pronunció el TSJ de las Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección única, en los fundamentos de derecho 4.^o y 5.^o de su

su paso a la obligatoria matriculación del mismo, única desencadenante de la obligación de pago del tributo por entenderse perfeccionado el hecho imponible con tal acto administrativo.

Tras tomar buena cuenta de la postura administrativa y de la línea jurisprudencial, el legislador cambia en 2007 el discurso del artículo 65, quedando redactado con el tenor literal siguiente:

“1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación: (...)”²¹⁵.

Así pues, el hecho imponible se apoya en dos conceptos fundamentales: matriculación definitiva y vehículos, revestidos del boato que les da el legislador en el párrafo transcrito.

5.1.1. La primera matriculación definitiva de vehículos

5.1.1.1. Interpretación doctrinal del concepto matriculación

La sujeción al impuesto se vincula ineludiblemente por el legislador a la matriculación definitiva del vehículo, tal y como ha quedado reflejado en el apartado transcrito, lo que nos obliga a detenernos en el análisis de dicho concepto, más propio de una tasa, en cuanto tributo causal devengado por la realización de una actividad en régimen de Derecho público (artículo 2 LGT), que de un impuesto. No en vano, el artículo 13.a) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, recoge como primera modalidad del hecho imponible de las tasas la “tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas”²¹⁶.

Sentencia núm. 916 de 17 de octubre de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 2134/1998).

²¹⁵ La disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, con efectos a partir de 1 de enero de 2008 y vigencia indefinida, da nueva redacción al apartado primero de la disposición adicional octava de Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, reestructurándose el contenido del apartado 1 del artículo 65 de la LIIIE en el sentido indicado.

²¹⁶ De hecho, con motivo de la matriculación ordinaria de vehículos, las Jefaturas Provinciales de Tráfico exigen una tasa de 90 euros (25 euros en caso de ciclomotores), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre tasas de la Jefatura Central de Tráfico, en la redacción dada por el artículo 76 de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. Ni la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) para 2010, ni la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de PGE para 2011, contienen previsión alguna al respecto. Esta Ley ha sido prorrogada a partir de 1 de enero de 2012, según consta en el preámbulo del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

Insiste ALONSO GONZÁLEZ en aproximar este tributo más al concepto de tasa que al de impuesto²¹⁷:

“(…) en la medida en que, pese a que no se deduzca con claridad de su hecho imponible (art. 65), la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte supone su devengo, de acuerdo con el artículo 69. Posiblemente, el legislador ha rehuido el término “solicitud de matriculación” u otro similar en la configuración del tributo para evitar que se le emparente con una tasa por expedición de alguna autorización administrativa, similitud que no deja, sin embargo, de flotar en el ambiente”.

YEBRA MARTUL-ORTEGA critica asimismo, desde otro punto de vista, la referencia al concepto de matriculación dentro del hecho imponible de este tributo, puesto que entiende que su verdadero objeto imponible es el consumo, careciendo de sentido la elección del referido acto administrativo como presupuesto de hecho dentro de la dogmática tributaria. La matriculación servirá para lograr otros fines del impuesto, como pueden ser el control o la simplificación, pero el objeto material del hecho imponible, según este autor, es un bien económico determinado: los vehículos especificados en la LIIEE²¹⁸.

A nuestro juicio, el IEDMT no es un impuesto sobre el consumo. Así lo hemos manifestado anteriormente. Si de esta forma fuese considerado habría que integrarlo en la base imponible del IVA y ya hemos señalado cómo el artículo 78.Dos.4 de la LIVA, en la exposición de las reglas generales para el cálculo de la base imponible del IVA, no considera que forma parte del concepto de contraprestación el IEDMT, a pesar de incluir los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas (a excepción del propio IVA).

Así pues, o bien consideramos que el concepto administrativo “matriculación”, elemento detonante de la realización del hecho imponible, es más propio de la categoría tributaria de las tasas o bien afirmamos que estamos ante un verdadero impuesto, entendido bien como impuesto de nuevo cuño, o bien como una facción del IVA, cuyo hecho imponible gira en torno al concepto de matriculación definitiva²¹⁹.

²¹⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 77, 1993, pág. 25.

²¹⁸ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil en España*, *op.cit.*, págs. 94-97.

²¹⁹ LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “Cesión de los Impuestos Especiales...”, *op. cit.*, pág. 209, entendieron que la formulación jurídica del hecho imponible en el artículo 65 de la LIIEE, sometiéndose a imposición “la primera matriculación definitiva en España”, podría inducir a pensar que no estamos en presencia de un impuesto, sino de una tasa exigida en razón de la actividad administrativa de matriculación. Pero atribuyen a esta interpretación un exceso de formalismo en el análisis de las normas sobre hecho imponible, dado que el legislador califica a esta figura como impuesto y parece, por lo dispuesto en la Exposición de Motivos, que pretende incidir sobre la adquisición y sobre la persona que en virtud de la misma solicita la primera matriculación. Convendría recordar también que la base imponible se fija, como regla general, en el importe de la adquisición o en su valor de mercado, al margen de los

Como ya indicara el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 la elección de tal concepto simplifica en gran medida la gestión del impuesto, dado el carácter de acto indispensable para que el vehículo pueda circular, del que no puede, por tanto, prescindirse so pena de incurrir en irregularidad y para cuyo otorgamiento por el órgano administrativo se hace necesario acreditar la liquidación del impuesto especial²²⁰.

principios de determinación de la cuantía de las tasas, que exigen que el importe de la tasa guarde relación con el coste del servicio (principio de provocación de coste).

LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica. Dos estudios*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Comares, Granada, 2004, pág. 47, insiste en que el impuesto grava la adquisición del bien por el consumidor final que se ve obligado a su matriculación, operando por tanto en fase minorista.

Esta controversia acerca de la naturaleza jurídica también se planteó en relación con la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar regulada por el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero. Como indicó en su momento RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de Impuestos del Estado...*, *op. cit.*, págs. 337-350, era preciso averiguar si por encima de su denominación normativa realmente respondía a la definición de tasa que proporcionaba el artículo 26.1.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. El artículo 3.º Primero del Real Decreto citado fijaba como hecho imponible de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, la autorización, celebración u organización de cualquiera de las modalidades de juego sometidas a gravamen –casinos de juego, juego del bingo, juego mediante boletos y explotación de máquinas o apartaos recreativos o de azar-. Para RAMOS PRIETO lo que origina en realidad el nacimiento de la obligación no es tanto la provocación de un coste por una actividad administrativa –la autorización- desarrollada a solicitud del sujeto pasivo, cuanto la celebración u organización de los juegos gravados. En suma, lo que se somete a tributación es la obtención de ingresos por parte de aquél de los juegos en casinos y mediante máquinas automáticas, o bien la adquisición de cartones y boletos necesarios para la práctica de los juegos del bingo y mediante boletos.

El Tribunal Constitucional entró de lleno en el fondo de este asunto en la Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre. A juicio del supremo intérprete del texto constitucional sería puro nominalismo entender que la designación de tasa conferida al tributo sobre el juego por el artículo 3 del Real Decreto-ley 16/1977 “sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas” (Sentencia 296/1994, fundamento jurídico 4.º). Tras reinterpretar la definición del hecho imponible, el Tribunal concluye que en realidad “es una figura fiscal distinta de la categoría de “tasa”, puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico “impuesto” que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica” (Sentencia 296/1994, fundamento jurídico 4.º).

²²⁰ Esta afirmación es extensible igualmente a otros Estados miembros que también vinculan el devengo de su impuesto a la matriculación del vehículo que corresponda. Sirva de referencia la Sentencia de 1 de junio de 2006 de la Sala Primera del TJCE, caso *De Danske Bilimportører versus Skatteministeriet*, asunto C-98/05, apartado 18, en la que se señala que en el caso de autos, según exponen el Gobierno danés y la Comisión de las Comunidades Europeas, el hecho imponible del impuesto de matriculación danés no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación de éste en territorio danés, tal y como se desprende del Decreto danés núm. 977 de 2 de diciembre de 2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del impuesto de matriculación de dicho Estado miembro (*Lov om registreringspligt af motorkøretøjer*). Para el Tribunal, apartado 21, no puede considerarse que

Esta opción permite además la compatibilidad del IEDMT con el IVA y la no inclusión de aquél en la base impositiva de éste.

5.1.1.2. Las normas administrativas sobre matriculación

La disposición adicional primera de la LIIEE, en la redacción dada a la misma por el artículo 82.Siete de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de PGE para 2011, persevera, en su apartado 1, en la obligación de matriculación definitiva en España de los medios de transporte, nuevos o usados, cuando se destinen a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España. Desde el punto de vista administrativo, el RGV contiene un Título IV denominado “Autorizaciones de Circulación de los Vehículos”, entre las cuales se regula la matriculación, que ocupa el Capítulo I (artículos 25 y 26) de dicho Título.

Para delimitar el concepto de matriculación, que desempeña un papel clave en la configuración del hecho imponible del IEDMT, hemos de acudir a los dictados, en este caso, del Derecho Administrativo.

la relación entre la recaudación de dicho impuesto y la matriculación del vehículo responda tan solo al deseo de las autoridades nacionales de garantizar un control eficaz de la recaudación de un impuesto que, en realidad, está vinculado a la entrega. Por el contrario, dicha relación pone de manifiesto la verdadera naturaleza y el hecho imponible del citado impuesto, que es un impuesto que guarda una relación directa con la matriculación, cuyo devengo depende de la presentación del vehículo para su matriculación con vistas a su utilización en la vía pública en Dinamarca. Además, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c) de la Sexta Directiva, debe reconocerse que un Estado miembro puede crear un impuesto sobre los vehículos automóviles nuevos cuyo hecho imponible sea la primera matriculación en el territorio de dicho Estado y cuyo sujeto pasivo sea el adquirente del vehículo y que, cuando sea abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar el vehículo ya matriculado a nombre del comprador, corresponda al importe avanzado por dicho distribuidor a nombre y por cuenta del citado comprador (apartado 29).

En el mismo sentido, véase la Sentencia del TJCE de 16 de junio de 2005, Comisión *versus* Dinamarca, asunto C-138/04.

De la jurisprudencia española podemos destacar la Sentencia del TSJ de las Islas Canarias de 17 de octubre de 2001, ya referenciada, y la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 942 de 28 de septiembre de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 1343/2002), en cuyos fundamentos de derecho terceros se reconoce que el hecho imponible del impuesto lo constituye la primera matriculación definitiva en España de los vehículos automóviles, sin que sea necesaria la circulación o utilización de los mismos como requisito complementario para la configuración del impuesto.

Según GONZÁLEZ-JARABA, M.: *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 320-321, “el órgano administrativo autorizador de la matriculación ejerce verdaderas funciones de control en paralelo a la Administración tributaria, exigiendo para que pueda efectuarse el registro del medio de transporte de que se trate, la previa liquidación del tributo que nos concierne”.

Según el artículo 25.1 para poner en circulación vehículos de motor, así como remolques y semirremolques de masa máxima autorizada superior a 750 kilogramos, será preciso matricularlos y que lleven las placas de matrícula con los caracteres que se les asigne, del modo que se establece en el anexo XVIII de dicha norma reglamentaria²²¹. En cualquier caso, con carácter previo a la matriculación, los vehículos deben estar dotados del certificado oficial que acredite sus características técnicas esenciales y su aptitud para circular por las vías públicas²²² (artículo 25.2).

El apartado 3 del artículo 25 advierte asimismo que podrá autorizarse la puesta en circulación de determinados vehículos, aunque no estén matriculados, en los supuestos y condiciones del Capítulo VI del Título IV, antes referido, el cual regula las autorizaciones temporales de circulación.

En cuanto a la tipología de matriculaciones, debemos advertir que en el RGV se distingue entre la matriculación ordinaria y las de carácter especial. A la primera dedica el Capítulo II (artículos 27 a 30) del Título IV y a las especiales todo el Capítulo V (artículos 39 a 41), al margen de las autorizaciones temporales para circulación del Capítulo VI (artículos 42 a 48).

Si nos centramos en la **matrícula ordinaria**, el artículo 27.1 del RGV señala que la misma es única para cada vehículo²²³. No obstante, si se cumplen alguno de los condicionantes de los apartados 2 y 3, que a continuación se exponen, podrá concederse una nueva matrícula ordinaria:

- a) Que se solicite simultáneamente una nueva matrícula y el cambio de titularidad por el adquirente de un vehículo en cuya

²²¹ Este anexo XVIII contiene cuatro apartados en los que se condensa el régimen de las placas de matrícula. En el apartado I se detallan los colores e inscripciones de las mismas, en el apartado II las contraseñas, en el número III se especifican el número y la ubicación en el vehículo y en el IV apartado se establecen las dimensiones y las especificaciones de dichos elementos y de sus caracteres.

²²² Este certificado debe ser expedido bien por los órganos competentes de la Administración o entidades delegadas, si son vehículos que corresponden a tipos homologados incompletos, no homologados, matriculados anteriormente en otro país, vehículos usados procedentes de subastas oficiales realizadas en España o vehículos nuevos adquiridos directamente en otro país y que posean un certificado de conformidad CE o bien por el fabricante de la UE o por el importador o por sus representantes respectivos, si es vehículo nuevo correspondiente a tipo homologado según la legislación nacional u homologación CE.

²²³ El apartado A) del anexo XIII del RGV contiene un listado con los documentos que se han de aportar para la matriculación de los distintos vehículos. En los apartados B) y C) se detallan, por su parte, el modelo y el contenido del permiso de circulación de los vehículos objeto de matrícula ordinaria, así como los documentos que deben acompañarse para la expedición de duplicados y renovaciones del permiso de circulación.

matrícula figuren las siglas de la provincia donde se matriculó, siempre que tenga su domicilio en provincia distinta de aquélla. A la solicitud se acompañarán los documentos que se indican en el anexo XIV²²⁴ del RGV.

- b) Que el titular de un vehículo en cuya matrícula figuren siglas provinciales cambie su domicilio a provincia distinta de aquéllas, debiendo presentar la documentación que se establece en el anexo XIII, apartado D) del RGV.
- c) Que se pretenda legalizar la situación de un vehículo matriculado en el extranjero, anteriormente matriculado en España, y en cuya matrícula figuren siglas provinciales. Esta solicitud solo podrá efectuarla el nuevo propietario, siempre que sea distinto del último titular que conste en el Registro de Vehículos, presentando la documentación requerida en el anexo XIII del RGV.
- d) Que lo solicite el titular del vehículo por razones de seguridad personal debidamente acreditadas, con sujeción a las prescripciones del anexo XIII, apartado E) del RGV. Este cambio de matrícula no estará sujeto al pago de la tasa de matriculación.

El resto de preceptos que componen el Capítulo II aluden a los sujetos que deben solicitar la matriculación y la expedición del permiso de circulación de los distintos vehículos, a los modelos que deben utilizarse al efecto y a las autoridades administrativas competentes para resolver tales expedientes.

El Capítulo V del RGV, denominado “Matriculación Especial”, engloba, por su parte, el régimen de los vehículos con matrícula diplomática (artículo 39), con matrícula turística (artículo 40) y el de los vehículos históricos (artículo 41). Siguiendo este discurso, en lo concerniente, en primer lugar, a las placas de **matrícula diplomática** habremos de señalar que podrán obtenerlas, según el apartado 1 del artículo 39, los vehículos propiedad de:

- a) Las Misiones diplomáticas acreditadas en España, con sede permanente en la capital del Reino, y los agentes diplomáticos.

²²⁴ En dicho anexo se recogen en el apartado I las obligaciones del transmitente y del adquirente en las transmisiones ordinarias de vehículos, en las que pueden o no intervenir personas dedicadas a la compraventa de vehículos. Asimismo en el apartado II se perfilan los flecos de la transmisión provisional y de la definitiva por causa de muerte y, por último, en los apartados III y IV se da cobertura a las anotaciones y cancelaciones en el Registro de Vehículos de las transmisiones con limitaciones de disposición (reservas de dominio, hipotecas mobiliarias sobre vehículos, etc.).

- b) Las organizaciones internacionales o supranacionales que hayan suscrito un Acuerdo de Sede con el Estado español y los funcionarios de las mismas con estatuto diplomático.
- c) Las oficinas consulares y los funcionarios consulares de carrera de nacionalidad extranjera.
- d) El personal técnico-administrativo de las Misiones diplomáticas y de las organizaciones internacionales, así como los empleados consulares de las referidas oficinas.

Estos permisos de circulación se expedirán por la Jefatura Provincial de Tráfico de Madrid, a instancia del Ministerio de Asuntos Exteriores, que cursará la petición a través de la Dirección General de Protocolo, Cancillería y Órdenes y los mismos se ajustarán en cuanto a su contenido a lo que se indica en el anexo XVI²²⁵. Dichos permisos, al igual que las matrículas, serán objeto de una revisión anual efectuada por el Ministerio de Asuntos Exteriores (artículo 39.2 RGV).

El anexo XVI, apartado I. A) indica expresamente que para la matriculación de tales vehículos se acompañarán, entre otros documentos, la autoliquidación del IEDMT o bien la declaración de no sujeción o de exención tributaria, salvo si el vehículo tuvo con anterioridad matrícula ordinaria.

En cualquier caso, el régimen para la concesión de la matrícula diplomática y las causas de su finalización se describen en los apartados 3 a 5 del citado artículo 39, advirtiéndose, además, en el número 6 que, al margen de lo dispuesto en dichos apartados, se debe aplicar también la reglamentación del anexo I. En dicho apéndice se establece que la asignación o solicitud de matrícula ordinaria en caso de cese de esta matriculación especial seguirá los dictados del Real Decreto 2140/1985, de 9 de octubre, por el que se dictan normas sobre homologación de tipos de vehículos automóviles, remolques y semirremolques, así como de partes y piezas de dichos vehículos. No obstante, esta norma reglamentaria ha sido derogada por la disposición derogatoria única del Real Decreto 750/2010, de 4 de junio, por el que se regulan los procedimientos de homologación de vehículos de motor y sus remolques, máquinas autopropulsadas o remolcadas, vehículos agrícolas, así como de sistemas, partes y piezas de dichos vehículos. Este Real Decreto se publicó en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) número 153 de 24 de junio de 2010, entrando en vigor al mes de su publicación, por

²²⁵ Aunque el RGV hace referencia al Ministerio de Asuntos Exteriores, con la reestructuración de las carteras ministeriales llevada a cabo en 2011 por el nuevo gobierno del Partido Popular tendríamos que aludir en la actualidad al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

lo que el precedente se encuentra derogado desde el 24 de julio de 2010. Esta situación pasa inadvertida al legislador, en una muestra más de falta de rigor legislativo.

En cuanto a la **matrícula especial turística**, de conformidad con los dictados del artículo 40.1, puede obtenerse de cualquier jefatura de tráfico para amparar la circulación de los automóviles de turismo, caravanas, remolques, motocicletas y otros que se consideren equiparables. La solicitud, en todo caso, deberá presentarse por:

- a) Las personas físicas residentes en el extranjero²²⁶.
- b) Las personas físicas establecidas en el territorio aduanero de la UE que vayan a trasladar su residencia habitual fuera del mismo.
- c) Los corresponsales de prensa de Estados no miembros de la UE acreditados en España y los profesores de liceos o institutos pertenecientes a Estados no miembros de la UE, siempre que no sean nacionales de los Estados miembros ni

²²⁶ El Real Decreto 1571/1993, de 10 de septiembre, por el que se adapta la reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior, cumple los dictados de la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 7/1993, de 21 de mayo, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías. Su artículo 7 establece los requisitos necesarios para que los residentes fuera del territorio aduanero de la Comunidad puedan acogerse al régimen de la matrícula turística, señalando que "podrán utilizar en el territorio español vehículos amparados en matrícula turística, las personas físicas que: a) Tengan su residencia habitual fuera del territorio aduanero de la Comunidad y, en su caso, fuera de los territorios de Ceuta y Melilla; b) No ejerzan actividades lucrativas ni presten servicios personales en el territorio español; y c) Utilicen dichos vehículos para su uso privado y el de su cónyuge, ascendientes y descendientes directos que, asimismo, cumplan esas condiciones". A tales efectos, el artículo 6 del citado Real Decreto establece que el lugar de residencia habitual se acreditará mediante pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

Ya la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, estableció en su artículo 7, titulado "Reglas generales para la determinación de la residencia", que: "1. A los efectos de la presente Directiva, se entiende por "residencia normal" el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil. 2. Los particulares demostrarán su lugar de residencia normal por cualquier medio apropiado, en particular mediante su documento de identidad, o cualquier otro documento válido".

Véase acerca del régimen de matrícula turística y de la posibilidad de probar la residencia por cualquier medio apropiado, las consultas de la DGT núms. 1278 y 1279 de 31 de mayo de 2004. En esta última, la DGT a la vista de lo expresado en los artículos del Real Decreto 1571/1993, considera que los estudiantes procedentes de fuera del territorio aduanero comunitario que cursen estudios en territorio español han de cumplir los requisitos generales del régimen de matrícula turística establecidos en el artículo 7 del Real Decreto.

tengan su residencia habitual en la UE, siempre con sometimiento al principio de reciprocidad.

- d) Los corresponsales de prensa de Estados miembros de la UE acreditados en España y los profesores de liceos o institutos pertenecientes a Estados miembros de la UE, siempre que no sean españoles ni tengan residencia habitual en España.

A la matrícula turística se le otorga obviamente carácter provisional y la matriculación en este régimen no va a quedar sujeta al IEDMT. Así pues, los vehículos que se hallen bajo el paraguas de la matrícula turística se considerarán en régimen de importación temporal y disfrutará de los beneficios fiscales del mismo²²⁷.

El período de validez de la matrícula turística será el que determine el órgano competente de la Administración tributaria que, según lo dispuesto en el artículo 40.3, podrá prorrogar dicho plazo cuando las circunstancias alegadas por el interesado lo justifiquen. Transcurrido este período de tiempo los permisos especiales que acompañan a esta matriculación especial se entenderán caducados²²⁸.

En cualquier caso, las jefaturas de tráfico anularán tales permisos en los casos que se contemplan en la reglamentación del anexo I, que toma cuerpo en el ya citado Real Decreto 1571/1993, de 10 de septiembre. En particular procederá esta anulación:

- a) Cuando sus titulares transfieran los vehículos a otras personas con derecho a utilizar la matrícula turística, en cuyo caso éstos podrán solicitar un nuevo permiso y otro juego de placas.

²²⁷ La disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 7/1993, de 21 de mayo, antes mencionado, declara dicha matrícula no sujeta al IEDMT, dado su carácter provisional, y establece el régimen de beneficios fiscales de que puede disfrutar la misma: a) Exención de los derechos arancelarios y otros tributos que recaigan sobre las importaciones; b) Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido; c) Exención del Impuesto General Indirecto Canario.

²²⁸ El artículo 4 del Real Decreto 1571/1993 establece que: “Los vehículos amparados por matrícula turística podrán ser utilizados por los beneficiarios del régimen por un período, continuado o no, de seis meses por cada período de doce, a partir de su primera utilización. No obstante, cuando las circunstancias alegadas por el interesado lo justifiquen, los órganos competentes de la Administración tributaria podrán prorrogar dicho plazo”. A su vez, el artículo 5 del Real Decreto permite la interrupción del plazo de utilización disponiendo que: “El beneficiario del régimen que desee interrumpir el plazo de utilización del vehículo lo pondrá en conocimiento del órgano competente de la Administración tributaria y observará las medidas que éste adopte”.

En este sentido, la consulta de la DGT núm. 1280 de 31 de mayo de 2004 concluye que la pretensión del consultante de interrumpir el plazo de utilización del vehículo amparado en matrícula turística sin la comunicación preceptiva al órgano competente incumple lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 1571/1993 y, por consiguiente, no ha de surtir efecto interruptivo alguno.

- b) Cuando se proceda a su matriculación ordinaria en España, previo pago de los impuestos que correspondan, con sujeción a los dictados del anexo XVI²²⁹ del RGV.

En relación a los **vehículos históricos**, el artículo 41 del RGV remite en lo relativo a los requisitos que deben cumplir para ser calificados de tal naturaleza, así como para su matriculación y circulación a la reglamentación contenida en el anexo I, que se condensa en el Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos²³⁰ (en adelante, RVH). Según el artículo 1.1 de dicho reglamento se podrán considerar históricos los que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación. Si ésta no se conociera, se tomará como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo se dejó de fabricar. Asimismo pueden compartir dicha naturaleza los vehículos incluidos en el inventario general de bienes muebles del Patrimonio Histórico Español o declarados bienes de interés cultural y los que revistan un interés especial por haber pertenecido a alguna personalidad relevante o intervenido en algún acontecimiento histórico, si así se desprende de los informes acreditativos y asesoramientos pertinentes (artículo 1.2 RVH). Por último se añaden los llamados vehículos de colección, es decir, los que, por sus características, singularidad, escasez manifiesta u otra circunstancia especial muy sobresaliente, merezcan acogerse al régimen de los vehículos históricos (artículo 1.3 RVH).

Todos estos vehículos deben cumplir, no obstante, los requisitos predeterminados por el artículo 2 del RVH, los cuales encadenan una sucesión de fases administrativas conducentes a su matriculación²³¹. Las

²²⁹ El apartado II de dicho anexo relaciona los documentos que se han de acompañar para: - La matriculación de vehículos en régimen de matrícula turística; - Solicitar su prórroga; - Solicitar el pase a la matrícula ordinaria. En último lugar, se pormenorizan los datos y otras formalidades del permiso de circulación.

²³⁰ Véase en relación a la exigencia del cumplimiento de los requisitos del artículo 41 del RGV para la catalogación de un vehículo como histórico, la consulta vinculante de la DGT núm. 995 de 7 de mayo de 2009.

²³¹ El guión a seguir según el artículo 2 del RVH es el siguiente:

❖ Inspección en un laboratorio oficial acreditado por el órgano competente de la Comunidad Autónoma. El laboratorio, una vez examinado el vehículo y la documentación presentada, emitirá un informe sobre la autenticidad del vehículo, sus características técnicas, exenciones y condiciones técnicas que debe cumplir en las inspecciones periódicas, frecuencia de las mismas y posibles limitaciones que deberían imponerse a su circulación. El informe se remitirá, en unión de toda la documentación presentada, al órgano competente de la Comunidad Autónoma, a fin de que dicte la resolución que proceda (artículo 4.2 RVH).

❖ Resolución favorable de catalogación del vehículo como histórico dictada por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, el cual deberá indicar asimismo las limitaciones que, por razones de construcción, se impongan a la circulación del vehículo y las condiciones técnicas que no se exigirán al mismo con motivo de su inspección técnica, cuya periodicidad también se fijará en dicha resolución (artículo 5 RVH).

reglas sobre el número y la placa de matrícula y las normas de circulación que han de cumplir, en principio, las mismas que se aplican a la circulación de vehículos en general, incluyendo la necesidad de un certificado de seguro de responsabilidad civil de suscripción obligatoria, se detallan, por su parte, en los artículos 9 y 10 del RVH.

Interesa, no obstante, destacar que entre las condiciones para la obtención del permiso de circulación como vehículo histórico, el artículo 8.1.i) del RVH establece que el interesado deberá aportar, ante la Jefatura Provincial de Tráfico de su lugar de domicilio, entre otros documentos, la justificación de haber interesado el pago o exención de los impuestos que procedan, entre ellos, el IEDMT.

En último lugar, ya de forma muy escueta, nos vamos a referir a las **autorizaciones temporales de circulación** cuyo objeto es autorizar la circulación provisional del vehículo antes de su matriculación definitiva o mientras se tramita la misma (artículo 43 RGV), bien para que se realicen transportes, pruebas, ensayos de investigación o exhibiciones con personal técnico o con terceras personas interesadas en su adquisición, tal y como se detalla en el artículo 44 del RGV, bien para que se lleven a cabo pruebas o ensayos de investigación extraordinarios con determinados vehículos, según el artículo 47 del RGV o bien para que puedan ser probados por terceras personas interesadas en su adquisición, de conformidad con el artículo 48 de la referida norma reglamentaria. Cuando, previa justificación, la autoridad competente concede un permiso temporal de circulación, es evidente que no se realiza el hecho imponible del IEDMT asociado por el legislador (y la jurisprudencia) a la matriculación definitiva, por lo que no se devenga el impuesto y no surge la obligación de pago²³².

5.1.1.3. Un supuesto asimilado a la primera matriculación definitiva: la reintroducción en España de medios de transporte

El artículo 65.3, último párrafo, de la LIIEE establece lo siguiente:

❖ Inspección técnica, previa a su matriculación, efectuada en una estación de inspección técnica de vehículos de la provincia del domicilio del solicitante. Esta estación, una vez efectuada la inspección, emitirá la tarjeta ITV que contendrá la fecha de fabricación del vehículo, si fuera conocida, remitiéndose, en su caso, a las limitaciones de circulación y a las condiciones técnicas exentas que figuren en la resolución dictada al efecto por el órgano competente de la Comunidad Autónoma (artículo 7.2 RVH).

❖ Matriculación del vehículo como histórico en la Jefatura Provincial de Tráfico del domicilio del interesado.

²³² Las solicitudes de autorizaciones temporales de circulación deben ir acompañadas de la documentación que se desgrana, para cada supuesto concreto, en el anexo XVII del RGV.

“La expedición de un permiso de circulación o utilización por el órgano competente en materia de matriculación para un medio de transporte que se reintroduzca en el territorio de aplicación del impuesto tras haber sido enviado fuera del mismo con carácter definitivo y acogido a lo dispuesto en el párrafo anterior o a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 66 tendrá la consideración de primera matriculación definitiva a efectos de este impuesto”.

Este supuesto asimilado a primera matriculación opera cuando se reintroducen en España medios de transporte por los que no se devengó el impuesto, al estar acogidos a algún supuesto de no sujeción o exención, siendo expedidos fuera del territorio de aplicación del mismo con carácter definitivo o bien cuando se reintroducen medios de transporte expedidos fuera del territorio de aplicación del mismo con carácter definitivo por los profesionales dedicados a la reventa de estos bienes. En ambos casos, el envío con carácter definitivo se habrá de acreditar mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación²³³.

En el primer caso nos encontramos ante vehículos en los que se cumplen los requisitos determinantes para declarar la no sujeción o la exención del impuesto, lo que provoca la no autoliquidación y la consecuente falta de ingreso. El envío del medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo no conlleva una modificación de las circunstancias que determinan la no sujeción o exención, de ahí que la autoliquidación e ingreso no resulten exigibles, tal y como establece el artículo 65.3, párrafo tercero, de la LIIEE en la redacción dada al mismo por el artículo 7 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Por tal motivo cuando se reintroduce el medio de transporte en España, la expedición del permiso de circulación o utilización por la autoridad competente se equipara a primera matriculación y se conmina entonces a la autoliquidación e ingreso del IEDMT.

En el segundo supuesto, el artículo 66.3 de la LIIEE, en la redacción dada por el artículo 82.cinco de la ley 39/2010, de 22 de diciembre, antes citada, señala que los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado, con contrato de venta en firme, definitivamente fuera del territorio de aplicación del impuesto antes del transcurso de cuatro años desde la realización del hecho imponible, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, que no podrá exceder el valor de las tablas de precios medios a que alude el artículo 69.b) de la LIIEE. El tipo de la

²³³ Véase AAVV (Dir. A. CAYÓN GALIARDO), *Los Impuestos en España, op.cit.*, pág. 690.

devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto, sin que la devolución pueda resultar superior al importe de la cuota satisfecha²³⁴.

Dada esta devolución en base al cumplimiento de los requisitos que perfila la ley, cuando tales medios de transporte se vuelven a introducir en territorio español, se asimila igualmente la expedición de su permiso de circulación o utilización a la primera matriculación definitiva, surgiendo a renglón seguido la obligación de autoliquidar e ingresar nuevamente el IEDMT.

5.1.1.4. La circulación o utilización en España de vehículos provistos de motor para su propulsión: circunstancias excepcionales que determinan la sujeción al impuesto

En previsión de supuestos de utilización de vehículos en España, incumpléndose las obligaciones de matriculación, el artículo 65.1.d) de la LIIEE declara sujetas al impuesto la circulación o utilización en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España, conforme a lo previsto en la disposición adicional primera de la LIIEE, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.

De este modo, podemos afirmar que la LIIEE contempla un hecho imponible principal, que se realiza con la primera matriculación definitiva del medio de transporte, y otro de carácter subsidiario, que se realiza cuando, incumpléndose la obligación de matriculación, se utiliza o circula por territorio español un vehículo provisto de motor para su propulsión.

A estos efectos, el inicio de la utilización se fija por referencia a dos supuestos distintos:

- Para aquellos vehículos acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, se considera la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

²³⁴ La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda [artículo 66.3.e) LIIEE]. Sobre la adopción del valor de mercado del medio de transporte como base de la devolución, véase, la consulta vinculante de la DGT núm. 2780/2007, de 27 de diciembre, en la que este centro directivo dictamina que la base de la devolución a que hace referencia el apartado 3 del artículo 66 de la Ley 38/1992 estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración de medios de transporte antes aludidas, vigentes en el momento del envío definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte.

- En el resto de los casos, la fecha de introducción del vehículo en España. Si la misma no constase fehacientemente, se tomará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

- Fecha de adquisición del vehículo.
- Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España, según los dictados del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o titular de un establecimiento en España.

Lo relevante, según esta formulación legal, es la utilización del vehículo por un residente en territorio español, siendo indiferente que su propietario sea o no residente como que la persona que lo utiliza en el territorio español sea o no propietaria del mismo. Dicha afirmación encuentra cobijo legal en el apartado 1 de la disposición adicional primera que regula la matriculación definitiva en España de los medios de transporte, nuevos o usados, a los que alude la ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España²³⁵.

En cualquier caso, también prevé la norma la ampliación del plazo a 60 días cuando los citados vehículos se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 66.1.I) de nuestra ley de referencia, que será objeto de análisis más adelante.

Para YEBRA MARTUL-ORTEGA²³⁶ este apartado *subjetiviza* el impuesto, surgiendo la cuestión de si la residencia constituye también un elemento material determinante del hecho imponible del IEDMT. Según este autor lo que normalmente dentro del elemento subjetivo del hecho imponible va a constituir el punto de conexión para la sujeción del tributo a la legislación nacional se cambia para convertir la mera residencia en objeto material del hecho imponible.

Este proceder nos lleva a plantearnos por qué resulta de peor condición el usuario actual que el de las Directivas 83/182/CEE y 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, sobre franquicias en

²³⁵ Al respecto, véanse las consultas vinculantes de la DGT núms. 492 y 1171 de 24 de marzo de 2006 y 21 de mayo de 2009, respectivamente.

²³⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Cuestiones en torno al Impuesto Especial...”, *op. cit.*, págs. 626-630.

materia de importación temporal y sobre importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, respectivamente. Si consideramos que ambas perdieron su virtualidad el 1 de enero de 1993 por la creación del mercado interior en el ámbito comunitario y la consiguiente desaparición de las barreras interiores (artículo 8A del Acta Única Europea²³⁷), podemos entender que se ha creado una situación de peor condición para aquellos residentes en nuestro país, nacionales o comunitarios, que si bien antes podían acogerse a un régimen de importación personal primado fiscalmente, ahora, bajo un sistema de libre circulación, se ven sujetos a tributación²³⁸.

Otra cuestión a considerar sería la presunta vulneración de la libre circulación de personas materializada en la limitación que supone tener un vehículo. Este principio se menciona expresamente en los artículos 3.c) y 17 del Tratado fundacional de la Comunidad Económica Europea y en el artículo 20.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el que se reconoce que los ciudadanos de la Unión tienen, entre otros, el derecho de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. Si bien es cierto que no se le dota de un contenido preciso, ha experimentado una ampliación de su ámbito de aplicación merced a las aportaciones de la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA que en relación a la Directiva 83/182/CEE, antes citada, consideró que la interpretación precedente debía hacerse a la luz de los objetivos perseguidos para la consecución de la armonización del IVA, especialmente, la promoción de la libre circulación de personas y de mercancías y la prevención de los casos de doble imposición, entendiéndose perturbada esa libre circulación de residentes

²³⁷ El Acta Única Europea, que entró en vigor el 1 de julio de 1987, supone la primera modificación de gran alcance del Tratado de Roma constitutivo de la Comunidad Económica Europea. Su artículo 8A señala que el objetivo fundamental es establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período concluyente el 31 de diciembre de 1992, definiéndose el mismo como “un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado”. En similares términos se define el mercado interior en el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE).

²³⁸ Aquellos vehículos matriculados en otro Estado miembro, utilizados en España por residentes en territorio español, han de matricularse definitivamente en España, sin embargo, si estos mismos vehículos son utilizados en territorio español por personas no residentes no deben ser objeto de matriculación en España, como especifica la consulta vinculante de la DGT núm. 749 de 9 de abril de 2008.

Según CASANA MERINO, F.: “La compatibilidad entre el IVA...”, *op. cit.*, BIB 1996\1290, no cabe oponer objeción alguna al Impuesto español en relación con el artículo 95 del Tratado, pues siendo cierto que los vehículos de segunda mano importados satisfacen el impuesto, cosa que no ocurre con los nacionales, en estos últimos el tributo aparece incorporado económicamente al precio. Tampoco estima dicho autor que el Impuesto español implique el establecimiento de un control fiscal en frontera contrario al artículo 8A del Tratado, según la redacción dada por el artículo 13 del Acta Única, ya que el Impuesto grava los vehículos procedentes de otro país comunitario, pero no en el momento de la importación, sino en el de la matriculación.

comunitarios por los regímenes fiscales aplicados a la importación temporal de ciertos medios de transporte de uso privado o profesional, de forma que la supresión de tales obstáculos se antoja muy necesaria para la constitución de un mercado interior²³⁹.

En la misma línea, hay que hacerse eco de la condena a España por parte del TJCE, el cual, en la Sentencia de 23 de mayo de 1990, caso Comisión de las Comunidades Europeas *versus* España, asunto C-31/89, decide:

“Declarar que, al no conceder la franquicia total del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación definitiva por un particular de vehículos automóviles de uso privado, remolques, motocicletas, embarcaciones de recreo y aviones de turismo procedentes de otro Estado miembro, en contra de lo dispuesto en la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares, procedentes de un Estado miembro, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE”.

Así pues, si sopesamos la hipótesis de qué sucedería en supuestos similares con la aplicación no del IVA sino del IEDMT, las conclusiones coincidirían con las de la jurisprudencia comunitaria, en el sentido de cuestionarnos en este concreto punto el impuesto español de matriculación por entender que vulnera el ejercicio del derecho de libre circulación de las personas.

El artículo 82.Cuatro de la Ley 39/2010, de PGE para 2011, introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 65 de la LIIEE, redactado de la siguiente forma:

“No estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva de los medios de transporte cuya circulación o utilización haya estado sujeta al impuesto con arreglo a lo establecido en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, siempre que dentro de los plazos establecidos:

²³⁹ Véase la Sentencia del TJCE de 23 de abril de 1991, caso *RigsadVOkaten* contra *Nicolai Christian Ryborg*, asunto C-297/1989, en la que se analizó la compra realizada por un particular danés en 1982 de un coche nuevo que matriculó en Alemania y que, posteriormente, utilizó durante dos años para visitar y pernoctar en Dinamarca, país que pretendió gravar nuevamente con IVA por razón de residencia. A tales efectos, el Tribunal, en base a jurisprudencia reiterada, concluyó en el apartado 28 que la residencia normal, a los efectos del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 83/182, corresponde al centro permanente de los intereses de la persona de que se trate y que este lugar debe determinarse con ayuda del conjunto de los criterios contenidos en esta disposición y de todas las circunstancias de hecho aplicables. Al respecto en el apartado 29 de la Sentencia precisa que “el mero hecho de que un nacional de un Estado miembro B que se traslada a un Estado miembro A, dónde ha encontrado trabajo y alojamiento, pero que, a partir de una determinada fecha y durante más de un año ha pasado casi todas las noches y los fines de semana en casa de una amiga en el Estado miembro B, pero conservando su trabajo y su alojamiento en el Estado miembro A, no basta para llegar a la conclusión de que ha trasladado su residencia normal al Estado miembro B”. Por tales motivos, no procedía un nuevo gravamen por IVA danés.

- a. el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de autoliquidación e ingreso, o bien,
- b. el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de liquidación por parte de la Administración Tributaria e ingresado el importe correspondiente, o bien,
- c. la Administración Tributaria haya reconocido previamente la procedencia de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención, en los casos en que así esté previsto, o bien,
- d. se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto”.

Es decir, si se sometió a gravamen la circulación o utilización del vehículo conforme a lo dispuesto en el artículo 65.1.d) de la LIIEE, no estará ya sujeta, para evitar el fenómeno de la doble imposición, la primera matriculación definitiva del medio de transporte siempre que el impuesto haya sido autoliquidado o liquidado, ingresándose el importe correspondiente, o bien la Administración haya reconocido algún beneficio fiscal, vía no sujeción o exención.

5.1.1.5. Consecuencias del incumplimiento de la obligación de matriculación definitiva

El apartado 4 de la disposición adicional primera de la LIIEE, establece que cuando se constate el incumplimiento de la obligación de matriculación definitiva y, por consiguiente, el impago del IEDMT, los órganos de la Administración tributaria o los órganos competentes en materia de tráfico y seguridad vial darán al obligado tributario un plazo de cinco días para proceder a la matriculación o para presentar aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el pago del impuesto. Transcurrido ese plazo sin que se produzca la matriculación definitiva o sin que se presente dicho aval o certificado, como medida de estímulo para incitar a su cumplimiento, dichos órganos procederán a la inmovilización del vehículo hasta que se acredite la regularización de su situación administrativa y tributaria. No obstante, la inmovilización se levantará si el obligado tributario presenta aval solidario o certificado de seguro en los términos indicados.

5.1.2. Vehículos sujetos

Según lo dispuesto en el artículo 65.1 de la LIIEE queda sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión²⁴⁰.

²⁴⁰ La consulta de la DGT núm. 817 de 10 de abril de 2000 sostiene que la LIIEE se está refiriendo “con carácter general a vehículos que se mueven por sí mismos gracias al motor que los propulsa”.

Analizado, por tanto, el concepto de matriculación, resta el estudio del término vehículos, siguiente elemento objetivo fundamental para la realización del hecho imponible de esta figura especial. En este sentido, nos ilustra la normativa sectorial sobre tráfico, concretamente, el número 4 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley de Seguridad Vial²⁴¹ (en adelante, LSV), dónde se define a los vehículos como artefactos o aparatos aptos para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2: los de carácter público aptos para la circulación, tanto urbanos como interurbanos, o aquellos que, sin tener tal aptitud, sean de uso común o las vías y los terrenos privados utilizados por una colectividad indeterminada de usuarios. Aunque dicho anexo ha sido modificado en los conceptos básicos de los puntos 4 a 51 por la disposición final cuarta del RGV, que nos remite a las definiciones de sus anexos II, IX y X, el anexo II que lleva por nombre “Definiciones y categorías de los vehículos” repite la definición de vehículos antes plasmada.

A la luz de lo dispuesto en dichos anexos, no podemos concluir que el legislador se haya esforzado en ofrecer una definición técnica de los vehículos, antes bien nos parecen conceptos rudimentarios y muy poco ilustrativos, que igualmente podrían ser empleados para la definición de cualesquiera otros conceptos, en absoluto relacionados con los vehículos, si no fuera por la coletilla final que exige que tales “artefactos” o “aparatos” resulten aptos para circular por determinadas vías o terrenos.

La Real Academia Española de la Lengua describe a los vehículos como medios de transporte de personas o cosas. Demasiado simple esta interpretación, puesto que se obvia la referencia a que estén dotados de motor para su propulsión.

Ante la falta de complacencia, nos aventuramos a proponer la siguiente definición de vehículo: Bien mueble dotado de un motor para su propulsión apto para circular por vías públicas o privadas y, fundamentalmente, destinado al transporte de personas o cosas.

En cualquier caso, debemos entenderlo como un concepto omnicomprendido de la mayoría de supuestos recogidos en la normativa sectorial: turismos, automóviles, autobuses (ordinarios, articulados o de dos pisos), camiones, furgones, furgonetas, tracto-camiones, derivados de turismos, vehículos mixtos adaptables, autocaravanas, vehículos todoterreno, vehículos especiales, diversos tipos de tractores o máquinas

²⁴¹ Este anexo fue reenumerado por la disposición final única de la Ley 17/2005, de 19 de julio, por la que se regula el permiso y la licencia de conducción por puntos y se modifica el Texto Articulado de la ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial.

automotrices y ciclomotores²⁴². Quedan excluidos, sin embargo, los remolques y los semirremolques que, incluso debiendo ser matriculados, no están sujetos al IEDMT.

Respecto a la condición del vehículo, resulta indiferente que sea nuevo o usado, lo único relevante es que se trate de su primera matriculación en territorio español. Al respecto no podemos ignorar la definición por remisión de vehículo nuevo que hace el artículo 65.2.b) de la LIIEE, según el cual, a los efectos de esta Ley, se copiará la definición de medio de transporte nuevo del artículo 13.2 de la LIVA, aunque la primera matriculación haya tenido lugar en Canarias²⁴³. De los vehículos usados no hay definición expresa, por lo que habrá de sobreentenderse que tendrá la condición de usado, todo aquel que no sea nuevo, según las concretas indicaciones legales.

Señala con claridad PLAZA VÁZQUEZ lo siguiente²⁴⁴:

“(...) cualquier vehículo matriculado debe tributar por este impuesto, tanto si se matricula en el momento de comprarlo nuevo, como al matricularlo de segundo mano sin que antes haya sido objeto de matriculación en España, porque proceda de otro país o por cualquier otra circunstancia”.

En idéntica línea se pronuncia GONZÁLEZ-JARABA, advirtiendo la lógica de la norma y la ausencia de distinciones, puesto que²⁴⁵:

“(...) lo primordial es la obligación de matricularlo en nuestro país, careciendo de relevancia en este sentido que sea de reciente fabricación o de segunda mano. De hecho, una gran parte de los medios de transporte procedentes de terceros países o de la Comunidad que se introducen en nuestro país por particulares o que son revendidos por profesionales del sector, son usados”.

²⁴² La definición técnica de los distintos tipos de vehículos se localiza en los distintos apartados del anexo I de la LSV y del anexo II del RGV.

²⁴³ De conformidad con el artículo 13.2 de la LIVA tendrán la consideración de medios de transporte: a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cc. o su potencia exceda de 7,2 Kw; b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con determinadas salvedades; c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con ciertas excepciones.

Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación: a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha; b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

²⁴⁴ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, pág. 29.

²⁴⁵ GONZÁLEZ-JARABA, M.: “El sistema de impuestos especiales en España”, *op. cit.*, pág. 326.

5.2. La delimitación del hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción

De la regulación del impuesto se desprende indirectamente que el objetivo principal del legislador es el sometimiento a gravamen de aquellos vehículos automóviles destinados a un uso privado o particular, quedando al margen del tributo, como supuesto de no sujeción o de exención tributaria, aquellos vehículos cuyo uso natural, por construcción o características, sea industrial, comercial, científico o sanitario²⁴⁶. Tales excepciones a la aplicación del impuesto, como expresa GONZÁLEZ-JARABA, son una transposición de los supuestos de no aplicación del IVA recogidos en la Ley 30/1985, herencia a su vez de los regulados en el Texto Refundido aprobado por Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, del Impuesto sobre el Lujo en relación con la tenencia o disfrute de vehículos²⁴⁷.

El artículo 65 contiene un catálogo que pretende ser exhaustivo y cerrado de supuestos de no sujeción. Aunque nada más lejos de la realidad, ya que, en general, los supuestos de no sujeción se deducen implícitamente de la norma que define el hecho imponible del tributo, si bien a veces la ley considera oportuno indicar de modo expreso, con fines aclaratorios, informativos o “didácticos” (se precisan mejor los límites del hecho imponible), los supuestos que no se hallan sujetos al tributo (artículo 20.2 LGT). En este sentido, según el autor antes citado, pudiera comprenderse el afán controlador del legislador en su lucha contra el fraude, pero el establecimiento de una casuística exhaustiva no parece demasiado convincente, pues se mezclan los supuestos sin seguir pautas jurídico-tributarias puras, lo cual no deja de ofrecer ciertas dificultades para la aplicación de la norma, precisamente por el alto grado de detalle con el que la misma se redacta²⁴⁸.

Tanto los supuestos de no sujeción como los de exención se presentan con una sistemática cuanto menos discutible. Si bien en los primeros parece subyacer un enfoque objetivo, según características del vehículo, en los segundos aflora una visión más subjetiva, de destino, percatándose pronto el lector de que no se sigue una técnica legislativa adecuada, pues, por ejemplo, los vehículos aptos para el transporte de viajeros están no sujetos, en cambio los taxis, también dirigidos al transporte de viajeros, se incluyen entre los supuestos de exención²⁴⁹.

²⁴⁶ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, pág. 29.

²⁴⁷ GONZÁLEZ-JARABA, M.: “*El sistema de impuestos especiales en España*”, *op. cit.*, pág. 321.

²⁴⁸ GONZÁLEZ-JARABA, M.: “*El sistema de impuestos especiales en España*”, *op. cit.*, pág. 321.

²⁴⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, pág. 37.

La confusión entre normas de no sujeción y normas de sujeción, pero exención tributaria, es una constante en el legislador fiscal y sucede en otras figuras relevantes de las que completan el panorama tributario español (IRPF, IVA, etc.), lo cual no es una cuestión baladí porque el tratamiento que se aplica a cada supuesto es completamente distinto:

SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN	SUPUESTOS DE EXENCIÓN
No se realiza el hecho imponible	Se realiza el hecho imponible
No nace la obligación tributaria principal	La ley exime de cumplir la obligación tributaria principal
No tiene que estar expresamente previsto en la ley	Ha de estar expresamente prevista en la ley
No nacen las obligaciones formales	Salvo que la ley disponga lo contrario, sí nacen las obligaciones formales derivadas del hecho imponible

Por tales motivos, intentaremos separar con claridad los ámbitos de la no sujeción y de la exención tributaria en este impuesto, según lo dispuesto en la redacción legal, lo que no significa que compartamos, como ya puntualizaremos, la clasificación legislativa.

Así pues, según el artículo 65.1.a) de la LIIEE la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, es el hecho detonante del devengo del impuesto, excepto la de los que se citan a continuación²⁵⁰:

1) Los vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera comprendidos en las categorías N1 (vehículos con un peso máximo inferior a 3,5 toneladas), N2 (vehículos con un peso máximo superior a 3,5 toneladas pero inferior a 12 toneladas) y N3 (vehículos con un peso máximo superior a 12 toneladas) establecidas en el anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica²⁵¹.

²⁵⁰ La delimitación y determinación de los vehículos a que se refiere este apartado 1.a) se efectuará, en lo no previsto expresamente en dicho precepto, con arreglo a las definiciones y categorías contenidas en el anexo II del RGV: A) Definiciones; B) Clasificación por criterios de construcción; C) Clasificación por criterios de utilización; D) Servicios al que se destinan los vehículos [(art. 65.2.a) LIIEE].

²⁵¹ Para adecuar al ordenamiento comunitario la regulación del IEDMT, con efectos desde el 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida, el artículo 82.Uno de la Ley 39/2010, de 22 de

La misma regla se aplica a los vehículos mixtos adaptables (especialmente dispuestos para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos) cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, siempre que no sean vehículos todoterreno, según las definiciones de la Directiva 92/53, y se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica, lo cual en ambos casos se presumirá cuando, según el artículo 95 de la LIVA, el sujeto pasivo tenga derecho a deducirse al menos el 50 por 100 de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por la adquisición o importación del vehículo, sin que sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley²⁵².

Esta acotación legal ha de entenderse en el sentido de que basta con que se sea sujeto pasivo del IVA y con que se den las condiciones previstas en el artículo 95 de la LIVA para que se presuma que la afectación a la actividad económica del vehículo es significativa, aun cuando, por aplicación de otros preceptos de la referida Ley, el sujeto pasivo de que se trate pudiera tener limitado o restringido su derecho a la deducción de las cuotas de dicho impuesto soportadas o directamente satisfechas por él mismo²⁵³.

diciembre, de PGE para 2011, da nueva redacción a este primer párrafo del artículo 65.1.a).1. de la LIIEE.

²⁵² Según la Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2003 los vehículos objeto de controversia se destinaban tanto al transporte de personas como de mercancías y según los datos reflejados en los documentos de homologación del Ministerio de Industria y Energía, Dirección General de Industria y Tecnología, su altura máxima era de 1.750 mm, por lo que tampoco podían considerarse vehículo mixto adaptable.

Por otro lado, a efectos del cálculo de la altura de los vehículos adaptables mixtos, debe tenerse en cuenta únicamente la existente entre la cubierta superior del techo hasta el suelo, excluyendo cualquier elemento removible (barras, bacas, raíles, alerones, etc.), como dispone la consulta vinculante de la DGT núm. 657 de 2 de abril de 2008.

Los vehículos todoterreno estarán sujetos al impuesto en todo caso, con independencia de que su destino sea empresarial o no. Así se recoge en la consulta núm. 725 de 3 de junio de 2003, en la que se establece que el modelo objeto de consulta (un todoterreno 4x4) no podrá acogerse al supuesto de no sujeción establecido en el artículo 65.1. a) 3.º de la LIIEE, al no ser un vehículo de exclusiva aplicación industrial y no estar debidamente homologado por la Administración Tributaria, por lo que su matriculación estará sujeta y no exenta.

Sin embargo, las consultas de la DGT núms. 423 de 13 de marzo de 2002 y 338 de 4 de marzo de 2003 examinan el régimen aplicable a vehículos todoterreno o tipo *jeep* de peso máximo inferior a 3.500 kg, homologados por el Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial (INTA) con la categoría N1 y clasificados como furgón, decantándose por la no sujeción debido al destino exclusivo de los vehículos al transporte de mercancías resultante de la homologación en la categoría N1.

²⁵³ Según las consultas vinculantes de la DGT núms. 980 y 2174 de 11 de mayo y 30 de septiembre de 2010, respectivamente, se admite la posibilidad de que un vehículo esté afectado significativamente al ejercicio de una actividad económica sin que se cumpla el

Cuando la matriculación se produzca en Canarias, se presumirá la afectación significativa a una actividad económica cuando no resulten aplicables a las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación del vehículo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha ley.

No obstante, estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda, en clara alusión a las autocaravanas²⁵⁴.

2) Los vehículos destinados al transporte de personas comprendidos en las categorías M₂ (vehículos que, además del asiento del conductor, tengan más de ocho plazas sentadas y un peso máximo no superior a 5 toneladas) y M₃ (vehículos que, además del asiento del conductor, tengan más de ocho plazas sentadas y un peso máximo superior a 5 toneladas) establecidas en el mismo texto al que se refiere el número 1 anterior y los tranvías (vehículos que marchan por raíles instalados en la vía).

3) Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie, o bien los vehículos de forma individual, hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria²⁵⁵. Se

requisito de tener derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho con ocasión de la adquisición o importación del vehículo. Igualmente, se analiza en las mismas el concepto de vehículo afecto a una actividad económica.

²⁵⁴ Para CORNEJO PÉREZ, A.: "Reforma del Impuesto de Matriculación y fiscalidad verde del Estado", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 302, mayo 2008, pág. 28, en relación con las "autocaravanas", es decir, vehículo construido con propósito especial, incluyendo alojamiento vivienda con un determinado equipamiento, su tributación parecía no quedar clara a los empresarios dedicados a su venta que transmitían esta incertidumbre a sus clientes. Aprovechando la reestructuración del impuesto, el legislador optó por dejar a salvo de cualquier error interpretativo que la primera matriculación definitiva de estos vehículos está plenamente sujeta al impuesto.

²⁵⁵ La homologación del vehículo o del modelo de serie ha de ser previa al devengo del impuesto, porque no es un mero requisito formal susceptible de subsanación posterior, sino que es un requisito esencial integrante del supuesto de hecho que debe concurrir en el momento de devengo del impuesto, como determina la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 63 de 28 de enero de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 180/1998).

La relación completa de vehículos homologados tipo "turismo comercial" se publica en la página web de la AEAT (www.aeat.es). En la misma se expresa lo siguiente: "Debido al carácter objetivo que ostentan los acuerdos de homologación dictados por este Departamento y al hecho de que los mismos afectan por ello a una pluralidad indeterminada de personas, sucesivas Resoluciones, a partir del año 1993, de este Centro Directivo han venido haciendo públicas, con carácter anual, las relaciones de vehículos tipo "turismo comercial" homologados

considerará que tienen alguna de estas aplicaciones los vehículos que dispongan únicamente de dos asientos (para el conductor y el ayudante), y no posean asientos adicionales ni anclajes que permitan su instalación, no gozando el espacio destinado a la carga (superior al 50 por 100 del volumen interior) de visibilidad lateral.

4) Los ciclomotores de dos o tres ruedas (vehículo de dos o tres ruedas, provistos de un motor de cilindrada no superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h) y los cuatriciclos ligeros (vehículos de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg, no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h, y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4kw, para los demás tipos de motores²⁵⁶).

5) Las motocicletas de dos ruedas, las motocicletas con sidecar y los vehículos de tres ruedas que no sean cuatriciclos siempre que, en ambos casos, su cilindrada no exceda de 250 cm³, si se trata de motores de combustión interna, o su potencia máxima neta no exceda de 16 kw, en el resto de motores.

6) Los vehículos para personas con movilidad reducida (vehículos cuya tara no sea superior a 350 kg y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física).

7) Los vehículos especiales (vehículos, autopropulsados o remolcados, concebidos y construidos para realizar obras o servicios

hasta la fecha de la correspondiente Resolución. No obstante lo anterior, el auge que hoy en día tiene Internet como vía de divulgación de la información administrativa, hace aconsejable modificar el procedimiento para poner en general conocimiento la relación de vehículos homologados por la Administración Tributaria, por lo que a partir de ahora se sustituirá la publicación anual de la relación de vehículos en el "Boletín Oficial del Estado" por su inserción en la página web de la Agencia Tributaria. De esta manera se podrá disponer de una relación permanentemente actualizada de los vehículos comerciales homologados, sin tener que esperar a su publicación anual. Esta puesta en general conocimiento se realiza a efectos informativos, sin que suponga alteración de la validez y producción de efectos desde la fecha en que se dictaron, de los respectivos actos administrativos que acordaron las correspondientes homologaciones".

²⁵⁶ La consulta de la DGT núm. 756 de 20 de mayo de 2002 aclara que no están excluidos de la obligación de matriculación y sujeción al impuesto los cuatriciclos, a los que no acompañe la calificación de ligeros, caracterizados por ser automóviles de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg ó 550 kg si se trata de vehículos destinados al transporte de mercancías, no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, y cuya potencia máxima neta del motor sea inferior o igual a 15 kw. Estos cuatriciclos son considerados vehículos de tres ruedas (anexo II del RGV).

determinados y que, por sus características, están exceptuados de cumplir alguna de las condiciones técnicas exigidas en el RGV o sobrepasan permanentemente los límites establecidos en el mismo para masas o dimensiones, así como la maquinaria agrícola y sus remolques), siempre que no se trate de los vehículos tipo *quad* definidos en el epígrafe 4 del artículo 70.1, como los vehículos de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas, estando dotados de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de carretera. Se exceptúan de esta definición los vehículos incluidos en las categorías definidas en las Directivas europeas 92/61/CEE del Consejo, de 30 de junio de 1992, relativa a la recepción de los vehículos a motor de dos o tres ruedas, y 2002/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de marzo de 2002, relativa a la homologación de los vehículos a motor de dos o tres ruedas²⁵⁷.

8) 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, configurándose la no sujeción, tanto subjetiva como objetivamente²⁵⁸.

9) Las ambulancias acondicionadas para el traslado de heridos o enfermos y los vehículos que, por sus características, no permitan otra

²⁵⁷ Antes de la modificación del artículo 65 de la LIIEE por la disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, que modificó la redacción de su apartado 1, la consulta vinculante de la DGT núm. 498 de 6 de marzo de 2007 concluía que los vehículos *quad-atv* tenían la calificación de vehículos especiales, según lo dispuesto en el anexo II del RGV, por lo que su primera matriculación definitiva en España no se consideraba sujeta al IEDMT.

²⁵⁸ De acuerdo con el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, son Fuerzas y Cuerpos de Seguridad: "A) Las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado dependientes del Gobierno de la Nación. B) Los Cuerpos de Policía dependientes de las Comunidades Autónomas. C) Los Cuerpos de Policía dependientes de las Corporaciones Locales".

Basándose en este precepto, la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2002 negó la aplicación de la no sujeción a un vehículo todoterreno matriculado para el cuerpo de bomberos de un Ayuntamiento. El mismo Tribunal en la Resolución de 11 de septiembre de 2002 dispone que la matriculación de los vehículos destinados a ser utilizados por los agentes forestales de una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus funciones de conservación y mejora del medio natural se encuentra sujeta, ya que este personal no tiene la consideración de Cuerpo de Seguridad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad.

En la Resolución de 6 de octubre de 2009 este Tribunal matiza que para que la matriculación de los vehículos utilizados por las Fuerzas de Seguridad del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales y del Resguardo Aduanero no esté sujeta es necesario que estén matriculados a su nombre.

En el mismo sentido, véase la consulta vinculante de la DGT núm. 1276 de 29 de mayo de 2009.

finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras²⁵⁹.

De conformidad con el artículo 65.2.c) de la LIIEE, en la redacción dada por el artículo 82.Dos de la Ley 39/2010, de PGE para 2011, la aplicación de los dos últimos supuestos de no sujeción, caracterizados básicamente por la función social que desempeñan los medios de transporte, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria, en la forma que se determine reglamentariamente. Al respecto, el artículo 136 del RIIEE establece que las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte presentarán, con anterioridad, ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, un escrito sujeto al modelo que determine MEH, solicitando la aplicación de tales supuestos²⁶⁰. En el mismo se hará constar, como mínimo, el nombre, NIF y domicilio fiscal del solicitante, la clase, marca y modelo del medio de transporte que se pretende matricular y el supuesto de no sujeción cuyo reconocimiento se solicita. Al escrito se acompañará, además, según el artículo 137.1.a) del RIIEE, copia de la ficha de inspección técnica de vehículos y cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados en funciones de defensa, vigilancia y seguridad por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales o por el Resguardo Aduanero, una declaración suscrita por el órgano o autoridad competentes para contratar la adquisición de aquéllos, en la que se haga constar que tales vehículos se destinarán de forma efectiva a las funciones indicadas.

Los órganos gestores podrán, conforme a lo dispuesto en el artículo 137.2 del RIIEE, requerir la presentación de cualquier otra documentación que deba obrar en poder del solicitante en razón de la no sujeción cuya aplicación solicita, así como efectuar comprobaciones de los vehículos para constatar la adecuación de los mismos a su destino o finalidad.

²⁵⁹ Según la consulta vinculante de la DGT núm. 1260 de 28 de mayo de 2009, la comprobación por la Administración tributaria de que un vehículo acondicionado como ambulancia no permite otra finalidad o utilización que la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras puede efectuarse mediante el examen de la ficha de inspección técnica del vehículo, si bien la Administración puede solicitar la presentación de otros documentos o, incluso, exigir la propia presentación del vehículo.

²⁶⁰ La Orden de 2 de abril de 2001 aprueba el modelo 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria, estando en la actualidad contemplada la posibilidad de presentación electrónica del mismo.

Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España su aplicación estará condicionada, además, a que la solicitud para el referido reconocimiento previo se presente dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d) de la LIIEE.

Como muy bien apunta ALONSO GONZÁLEZ, llama poderosamente la atención el hecho de que el legislador considere supuestos de no sujeción ciertas excepciones al hecho imponible y que, además, se precise el reconocimiento administrativo. Poco o nada tiene que decir la Administración ante un supuesto de no sujeción, o sea, un supuesto imposible de subsumir en el hecho imponible plasmado en la ley. Entendemos que lo que el legislador plantea, aunque con deficiente técnica normativa, son supuestos de exención, pues siendo situaciones encuadrables en el hecho imponible, se opta por razones diversas, sobre todo de índole social, no someterlos a gravamen y siendo preciso que concurren ciertas circunstancias, se hace inexcusable el reconocimiento de las mismas por la Administración²⁶¹.

En los demás supuestos de no sujeción será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impresos que determine el MEH, exceptuándose los vehículos homologados por la Administración tributaria.

5.3. El cierre del círculo: los supuestos de sujeción y exención tributaria

El artículo 66.1 de la LIIEE, en la redacción dada por el artículo 82.Cinco de la Ley 39/2010, declara, completando la definición del hecho imponible, la exención del impuesto de la primera matriculación definitiva o, en su caso, de la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:

a) Los vehículos automóviles considerados como taxis (turismo destinado al servicio público de viajeros y provisto de aparato taxímetro), autotaxis o autoturismos (turismos destinados al servicio público de viajeros con licencia municipal, excluido el taxi) por la legislación vigente, cuyo fin común es el transporte de viajeros. Sorprende el hecho de que la posibilidad de acogerse al beneficio fiscal solo exista para los vehículos automóviles, sin que puedan acogerse a ella otros medios de transporte como, por ejemplo, las avionetas que realizan tales servicios, lo que, para GONZÁLEZ-JARABA, resulta discriminatorio, ya que debería primar el ejercicio acreditado de la actividad de tipo comercial y no la

²⁶¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *op. cit.*, pág. 41.

naturaleza del medio²⁶². Añadimos a esta reflexión que además el coste fiscal no iba a resentirse si consideramos que es bastante más elevado el número de vehículos automóviles que se destinen a este tipo de servicios, que el resto de medios de transporte (avionetas o embarcaciones por citar varios ejemplos).

b) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación. El legislador no hace referencia alguna a los medios de transporte que emplean en el ejercicio de su actividad las escuelas de formación de pilotos aeronáuticos o las de enseñanza de navegación marítima, las cuales también ofrecen sus servicios en el mercado, resultando de nuevo injustamente discriminadas respecto de las anteriores.

c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, sin que se entienda que existe dicha actividad respecto de aquéllos que sean cedidos a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79.Cinco de la LIVA, o a una misma persona o entidad por tiempo superior a tres meses, durante un período de doce meses consecutivos. Tampoco tendrán, según la ley, la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.

Esta exención requiere la efectiva afectación a la actividad de alquiler, de forma que si se exportan los vehículos sin que se hayan utilizado realmente en la actividad no sería aplicable el beneficio fiscal y procedería la liquidación del impuesto. Así lo recogen las Resoluciones del TEAC de 11 de febrero de 1998 y de 28 de abril, 20 de julio y 29 de septiembre de 1999. La AN confirma este parecer administrativo, entre otras, en el fundamento de derecho 4.º de sus Sentencias de 23 de octubre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 393/2000), de 19 de febrero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 96/2000), de 4 de marzo de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 1043/2001) y en el fundamento de derecho 3.º de su Sentencia de 22 de febrero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 168/1999). En las Resoluciones y Sentencias citadas se interpreta restrictivamente el artículo 65.3 de la LIIEE, según el cual el devengo del impuesto por modificación de las circunstancias determinantes de la exención o no sujeción en el plazo de cuatro años no se produce cuando el vehículo se envía con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto, pues en los casos analizados no habría

²⁶² GONZÁLEZ-JARABA, M.: “*El sistema de impuestos especiales en España*”, *op. cit.*, pág. 340.

modificación sobrevenida, sino incumplimiento inicial, es decir, la situación permanece invariable desde su origen, por lo que si no concurre el presupuesto de la exención tributaria, es obvio que no se pueden modificar las circunstancias determinantes de la misma.

La STSJ de las Islas Canarias núm. 916 de 17 de octubre de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 2134/1998) señala que, al estar acreditado por el kilometraje de los vehículos que éstos no fueron destinados al alquiler, no llegó a producirse el supuesto de hecho que daba derecho a la exención, por lo que habiéndose realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria²⁶³. En efecto, según el fundamento de derecho 4.º:

“Como reconoce el recurrente y resulta de las actas de inspección, donde se refleja el kilometraje de los vehículos, los vehículos no fueron destinados al ejercicio de la actividad de alquiler, por lo que no llegó a producirse el supuesto de hecho que daba derecho a la exención. Por lo tanto, habiéndose realizado el hecho imponible primera matriculación definitiva de los vehículos y no siendo aplicable la norma de exención, se produjo el nacimiento de la obligación tributaria”.

El fundamento de derecho 5.º persiste en la idea:

“El artículo 65.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, sólo es aplicable a los vehículos que efectivamente se hayan destinado al ejercicio de la actividad de alquiler, y luego son exportados y dados de baja en el registro correspondiente, pues en tal caso sí es aplicable, primero la norma de exención y luego el supuesto de no sujeción”.

En cambio, entiende el TSJ de Galicia en su Sentencia núm. 26 de 19 de enero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 7060/1997) que si la empresa dedicada al alquiler de vehículos transfiere los mismos antes del cese de la actividad a otra empresa también

²⁶³ En el mismo sentido, véanse la consulta vinculante de la DGT núm. 80 de 29 de septiembre de 1999, los fundamentos de derecho 4.º y 5.º de la Sentencia núm. 942 del TSJ de Cataluña de 28 de septiembre de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 1343/2002) y los fundamentos de derecho 5.º y 6.º de la Sentencia núm. 1697 del TSJ de Castilla y León de 20 de diciembre de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 1288/2001).

Curiosamente, y de forma contraria al espíritu de la norma, el TSJ de Cataluña en los fundamentos de derecho 3.º y 4.º de su Sentencia núm. 580 de 1 de junio de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 1131/2002), respecto a una entidad mercantil que había adquirido 47 vehículos durante 1994, matriculándolos acogiéndose a la exención contemplada en el art. 66.1.c) de la LIIEE para los vehículos destinados a alquiler, exportándolos posteriormente a Argentina sin haber sido nunca alquilados en España, considera que los vehículos en cuestión, junto con otros muchos adquiridos en el mismo ejercicio, estuvieron efectivamente destinados a alquiler y ofrecidos al público para ello en los locales de la recurrente, dedicada a dicha actividad. Por tanto, estuvieron "afectos exclusivamente" a dicha actividad, pues la afectación no exige la efectiva utilización de los vehículos en la actividad, sino que basta el destino a tal actividad, reconociéndose la exención y estimando el recurso contencioso-administrativo planteado por la recurrente.

dedicada a la misma actividad, no se perdería la exención, pues según el artículo 65.3 LIIEE no se exige la autoliquidación si tras la modificación resulta aplicable un nuevo supuesto de exención o no sujeción. Así se recoge expresamente en el fundamento de derecho 4.º:

“No obstante, lo anteriormente expuesto no avala la tesis esgrimida en la demanda respecto de la procedencia de aplicar la Orden de 14-12-1993, publicada el 17, al haber sido transferidos los vehículos –dedicados a servicio particular– en el año 1994, pues conforme a todo lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con el art. 65.3º de la Ley 38/1992, el día 30-12-1993 se produjo la modificación determinante de la liquidación del impuesto especial –cese de la actividad– lo que obligaba en consecuencia a la aplicación de la Orden de 18-12-1992. Así, y a este respecto, no se puede olvidar que dicho art. 65.3º, establece específicamente que: La modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, siempre que no hubieran transcurrido más de cuatro años desde la primera matriculación definitiva.

Ahora bien, y por el contrario, sí ha de examinarse la problemática relativa a los vehículos transferidos a Autos Reipa, SL, dedicada también al alquiler de vehículos sin conductor; transferencia que, respecto de los vehículos a que se contrae el Acta núm. 616584 se produjo con anterioridad al 30-12-1993 en concreto el día 13-12-1993, no constando que los recogidos en el Acta núm. 1019070 lo fueran en fecha posterior al cese de la actividad.

Pues bien, a este respecto resultan de recibo las alegaciones de la parte recurrente, y ello toda vez que nos encontramos, no ante una exención subjetiva actuante en el campo de las personas obligadas al pago del tributo, sino, por el contrario, ante una exención objetiva, en la que lo que se excluye del pago es un hecho, una actividad o una situación; actividad que en el presente caso se mantiene incólume tras la transferencia del vehículo a entidad también dedicada específicamente al alquiler de vehículos sin conductor, y sin que se produzca por lo tanto modificación del requisito determinante de la exención de autos; exención de tipo de finalista en razón a que el destino beneficiado es un servicio que no se desea que resulte indirectamente gravado.

Procede, por consiguiente, la estimación parcial del recurso interpuesto a fin de que se practique nueva liquidación en la que no se tomen en consideración los vehículos transferidos a Autos Reipa, SL, y con mantenimiento de los restantes pronunciamientos de las resoluciones recurridas, incluidos los relativos al cálculo de los intereses y cuantía o porcentaje de sanción”.

Igualmente podría entenderse la exención de forma objetiva para el caso de una empresa filial dedicada al alquiler de vehículos sin conductor a los usuarios; vehículos propiedad de la empresa matriz que los tiene matriculados a su nombre. En este caso, dado el destino de los vehículos, se pueden estimar afectos de modo efectivo a la actividad y no debería perderse la exención, a pesar de que la matriz ceda los

vehículos a su filial por tiempo superior a tres meses dentro de un período de doce meses consecutivos²⁶⁴.

La ley excluye del concepto de actividad de alquiler aquellos vehículos que sean objeto de cesión por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante el período de doce meses consecutivos, evitando de esta forma que se aproveche del beneficio fiscal quien no realiza una verdadera actividad de alquiler a terceros con carácter continuado²⁶⁵. En la misma línea se consideran excluidos de la aplicación de la exención los vehículos que sean objeto de cesión a personas vinculadas²⁶⁶.

d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que su invalidez esté certificada por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes y concurren, además, los siguientes requisitos: 1) Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones, no exigiéndose este requisito en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado; 2) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos *inter vivos* durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

Teniendo en cuenta el reconocimiento constitucional de la protección social de los minusválidos (art. 49 CE) y con una vocación extrafiscal de protección a personas discapacitadas o minusválidas, la LIIIE contempla este supuesto de exención, excluyendo la cuota a pagar por el impuesto de matriculación. Al respecto, conviene señalar lo siguiente:

²⁶⁴ Véase, al respecto, la consulta de la DGT núm. 2234 de 25 de noviembre de 1999.

²⁶⁵ El TSJ de Asturias, en el fundamento de derecho 3.º, de la Sentencia núm. 1406 de 27 de julio de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 2597/2002), considera que no existe actividad de alquiler de automóviles, cuando los mismos se destinan a un arrendamiento por cuatro años iniciales de duración, con indudable exceso del plazo legal. Véase, asimismo, el fundamento de derecho 1.º de la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 698 de 26 de abril de 2006.

²⁶⁶ Se considerará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la LIVA, que existe vinculación en los siguientes supuestos: 1) Cuando una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del IS o del IRPF o del IRNR y así se deduzca de las normas reguladoras de tales impuestos; 2) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones laborales o administrativas; 3) En las operaciones realizadas entre un sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive; 4) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos; 5) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

- Los coches de minusválidos se definían como tales en el anexo del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos y Seguridad Vial. Dicho anexo se derogó por el RGV, en cuyo anexo II ya no existe el vehículo definido como coche de minusválido, sino que se ha sustituido por el de vehículos para personas con movilidad reducida.

- La Ley exige la matriculación del vehículo a nombre del minusválido, si bien no establece un grado de minusvalía mínimo, sí lo hace el artículo 93.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto de la exención paralela en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, fijándolo en el 33 por 100.

- No se exigen adaptaciones del vehículo para que pueda ser conducido por el minusválido, ni se exige que lo conduzca. Tampoco es preciso que sea el propietario, ni que tenga capacidad legal para adquirirlo, pues tan solo se requiere que esté matriculado a su nombre. Las puertas están, por tanto, abiertas a actuaciones falaces de los que quieran adquirir un vehículo, ahorrándose el importe del IEDMT, pues matriculándolo a nombre de una persona con discapacidad, pueden lograr el resultado deseado. La Ley intenta poner, sin embargo, un coto al fraude, requiriendo el destino al uso exclusivo por parte del minusválido.

Como indica LOZANO SERRANO se incorpora al texto legal “una circunstancia de hecho futura y perdurable en el tiempo, en cuya concurrencia deposita la norma el cumplimiento de la finalidad para la que se concede el beneficio. Dicha circunstancia, consistente en el uso exclusivo del vehículo para el minusválido, solo puede darse tras la realización del presupuesto de hecho (primera matriculación definitiva a nombre del minusválido) y de su efecto jurídico exonerador²⁶⁷”.

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por uso exclusivo? El TSJ de Murcia ha tratado este tema en varias sentencias y dado que otros órganos judiciales no se han pronunciado sobre este aspecto, es la única línea interpretativa emanada de los Tribunales de lo Contencioso. Así en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia núm. 183 de 26 de marzo de 1998 (recurso contencioso-administrativo 1/1996), en el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia núm. 648 de 26 de septiembre de 2001 (recurso contencioso-administrativo 1646/1998), en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia núm. 805 de 14 de noviembre de 2001

²⁶⁷ LOZANO SERRANO, C.: “La exención del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2001, BIB 2001\1587.

(recurso contencioso-administrativo 2177/1998) y en el fundamento de derecho 4.º de la Sentencia núm. 799 de 16 de septiembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo 50/1999), se entiende por uso exclusivo que “el minusválido debe encontrarse siempre a bordo del vehículo cuando circule, con independencia de que lo conduzca otra persona”.

Señala LOZANO SERRANO al respecto que la contundencia de la frase suscita el riesgo de que se adopte como divisa por parte de los órganos revisores, llegando a sustituir la propia dicción del precepto legal que, a nuestro juicio, no debe interpretarse con tanto rigor. Una interpretación literal impediría cualquier uso, por esporádico y ocasional que resultara, que no fuera para satisfacer las necesidades del minusválido. Pueden plantearse infinidad de supuestos de hecho en los que sin viajar en el coche el minusválido no se falte a su uso exclusivo, resultando absurdo revocar el beneficio en estos casos. Para el autor citado lo que resulta imprescindible para determinar el mantenimiento de la exención es que no se atente a la finalidad de la norma, que no es otra que compensar las dificultades de desplazamiento del beneficiado como consecuencia de su minusvalía. Atendiendo a dicha finalidad y tratándose de una circunstancia fáctica tan variable como el uso de un vehículo, no parece que se rompa su uso exclusivo porque en alguna ocasión, durante el tiempo de consolidación del beneficio, se utilice esporádicamente con otros objetivos. Si esto se comparte, lo relevante es que nunca bastaría una sola comprobación administrativa para postular la revocación del beneficio. Siendo, por tanto, un problema de prueba, la actuación administrativa debería ofrecer una mínima reiteración de uso irregular para estimar que el vehículo no se dedica al uso exclusivo del minusválido²⁶⁸.

Quizás por este motivo PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO entienden que debería regularse la exención en términos más razonables, sustituyéndose la mención uso exclusivo por uso principal, conectándola con las dificultades sociales de las personas con minusvalía²⁶⁹. Sin embargo, como las Sentencias del Tribunal murciano llevan la exclusividad hasta sus últimas consecuencias, no aprecian exención, procediendo a regularizar la situación tributaria del sujeto antes beneficiado, tomando como base el valor del vehículo nuevo, es decir, el valor que tenía en el momento de apreciación de la exención, coincidente con el de la matriculación. La base no podría ser en ningún caso la correspondiente a un vehículo usado ya que, según esta jurisprudencia, no se produce ninguna modificación de las circunstancias o de los requisitos determinantes de la exención que dé lugar a la autoliquidación

²⁶⁸ LOZANO SERRANO, C.: “La exención del Impuesto Especial...”, *op. cit.*, BIB 2001\1587.

²⁶⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, pág. 50.

e ingreso del impuesto (art. 65.3 LIIEE), pues lo producido es una liquidación derivada de una comprobación administrativa y no una autoliquidación.

- Solo se admite la exención para un único vehículo cada cuatro años. No obstante, cabe aplicar la exención a un nuevo vehículo matriculado a nombre del minusválido y para su uso exclusivo antes del transcurso del plazo de cuatro años, si se convierte la matriculación original exenta en una matriculación ordinaria no exenta, mediante la oportuna autoliquidación²⁷⁰.

- Como regla general, debe mantenerse la titularidad del vehículo durante cuatro años, lo cual se ha considerado susceptible de ser exceptuado cuando el nuevo titular reúna la condición de minusválido y el vehículo se destine a su uso exclusivo, en aplicación del régimen del artículo 65.3 de la LIIEE²⁷¹.

- El vehículo no debe ser transmitido por actos *inter vivos* en el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación²⁷².

²⁷⁰ Véase la consulta de la DGT núm. 542 de 22 de marzo de 2010 en la que se plantean dos situaciones de hecho que deben ser analizadas por separado a los efectos de la aplicación del IEDMT: **A) Transmisión del vehículo en cuestión por el interesado a otra persona con minusvalía.** Por lo que se refiere a la transmisión del vehículo en cuestión por el interesado a otra persona con minusvalía, antes del plazo de cuatro años previsto en el transcrito artículo 65.3 de la LIIEE, no resulta exigible la autoliquidación e ingreso del IEDMT, siempre que el adquirente cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 66 de la misma Ley, puesto que tras la modificación resulta aplicable un supuesto de exención; **B) Matriculación a nombre del interesado de un nuevo vehículo y posibilidad de acogerse de nuevo a la exención prevista en el artículo 66.1, letra d) de la Ley.** Por lo que se refiere a la posterior matriculación de un nuevo vehículo a nombre del interesado, antes del plazo de cuatro años previsto en la letra d) del artículo 66.1 de la LIIEE, parece claro que se incumple el primero de los requisitos de la citada letra d). Ahora bien, si dicha persona con minusvalía efectúa previamente la autoliquidación del impuesto e ingreso de las cuotas que, si no hubiese mediado la exención, hubieran debido ingresarse con ocasión de la matriculación del primer vehículo a nombre del interesado, lo que equivaldría a retrotraer las circunstancias al momento de la matriculación, se anularían por completo los efectos de la exención. Considerándose así sin efecto la exención inicialmente aplicada respecto del primer vehículo, podrá matricular un segundo vehículo al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.d) puesto que, anulada la primera exención, se puede considerar que el primer vehículo finalmente no se matriculó en análogas condiciones. En este caso, la autoliquidación e ingreso del impuesto se realizará a los tipos impositivos vigentes en el momento de la primera matriculación del vehículo, y la base imponible se determinará conforme a lo establecido en el artículo 69.a) de la LIIEE.

²⁷¹ Véase la consulta de la DGT núm. 1158 de 12 de junio de 2001.

²⁷² La consulta vinculante de la DGT núm. 1934 de 28 de septiembre de 2006 matiza que una transmisión *mortis causa* antes del plazo de cuatro años desde la matriculación del vehículo al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.d) de la LIIEE no supone un incumplimiento de los requisitos previstos en el citado artículo, por lo que dicha transmisión no dará lugar a la autoliquidación e ingreso del IEDMT, con independencia de que el vehículo en cuestión se transfiera y obtenga el correspondiente permiso de circulación a nombre de otra persona con minusvalía.

A su vez, la DGT en la consulta vinculante núm. 993 de 25 de mayo de 2006 aclara que si se produce una transmisión por actos *inter vivos* -posterior a una previa transmisión *mortis causa*-

e) Los vehículos que sean objeto de matriculación especial, en régimen de matrícula diplomática, dentro de los límites y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, a nombre de: 1) Las Misiones diplomáticas acreditadas y con sede permanente en España, y de los agentes diplomáticos; 2) Las Organizaciones internacionales que hayan suscrito un Acuerdo de Sede con el Estado español y de los funcionarios de las mismas con estatuto diplomático; 3) Las Oficinas Consulares de carrera y de los funcionarios consulares de carrera de nacionalidad extranjera; 4) El personal técnico y administrativo de las Misiones diplomáticas y las Organizaciones internacionales así como de los empleados consulares de las Oficinas Consulares de carrera, siempre que se trate de personas que no tengan la nacionalidad española ni tengan residencia permanente en España. No obstante, al margen de lo dispuesto en los números 2 y 4, cuando los Convenios internacionales por los que se crean tales Organizaciones o los Acuerdos de sede de las mismas establezcan otros límites o requisitos, serán éstos los aplicables a dichas Organizaciones, a sus funcionarios con estatuto diplomático y a su personal técnico-administrativo. En todo caso, la aplicación de esta exención requerirá la previa certificación de su procedencia por el Ministerio de Asuntos Exteriores (y Cooperación, en la actualidad)²⁷³.

f) Los vehículos que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español²⁷⁴. La aplicación de la exención quedará

antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva, habrá de estimarse que se ha incumplido el requisito establecido en el número 2.º del apartado d) del artículo 66 de la LIIIE, por lo que se deberá proceder a la autoliquidación del IEDMT y al ingreso de las cuotas correspondientes.

²⁷³ YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: “Cuestiones en torno al Impuesto Especial...”, *op. cit.*, pág. 631-632, se cuestiona “en qué medida ese requisito complementario de la matriculación como es la exigencia de una actuación de la Administración española, como la del Ministerio de Asuntos Exteriores, para la concesión de la placa diplomática a los vehículos de los Estados miembros de la Comunidad equivale a una *medida* de efecto equivalente de las contempladas en el artículo 30 del Tratado, cuando cabe pensar que bastaría que fuese la representación diplomática del propio Estado miembro quien acreditase la condición del vehículo, ya que lo previsto en el artículo 66 pudiera constituir una limitación a la libre circulación de bienes”. El artículo 30 del TCE ha sido sustituido por el artículo 87 del TFUE, según el cual el Consejo podrá establecer, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, medidas relativas a la cooperación operativa entre las autoridades a que se refiere el presente artículo.

²⁷⁴ Para la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 1697 de 29 de septiembre de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 1288/2001) la expresión “consecuencia” no indica necesariamente una secuencia de actos en el tiempo, de forma que primero haya de producirse el cambio de residencia y luego la matriculación del vehículo. Como se indica en el fundamento de derecho 5.º: “(...)la palabra “CONSECUENCIA” es aquí equivalente a vinculación, de tal manera que lo que pide el legislador es que haya una relación causa-efecto entre el cambio de residencia y la matriculación del vehículo, es decir, que la matriculación del turismo en España tenga su origen en el cambio de residencia y ello no impide que le preceda en el tiempo, sobre todo en casos como el de autos en que la permanencia del actor en Francia no podía ser prorrogada por razones legales y, muy probablemente, aprovechó las vacaciones de Navidad para ir adelantando trámites.

condicionada, no obstante, al cumplimiento de los siguientes requisitos: 1) Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado²⁷⁵; 2) Los vehículos deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país²⁷⁶; 3) Tales vehículos deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquélla; 4) La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1.d), es decir, en el plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España²⁷⁷; 5) Los vehículos a los que se aplique esta exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación, pues el incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento²⁷⁸.

No se le escapa a la Sala que esta interpretación puede dar lugar a irregularidades y evasiones, como las derivadas de no producirse un cambio efectivo de domicilio después de haber pedido la exención del impuesto, por lo que será preciso extremar la diligencia en estos supuestos. Sin embargo, en el caso de autos ha de considerarse que no puede afirmarse que concurra tal peligro y ello por dos tipos de razones: Por un lado, porque lo que hace el actor es pagar primero y pedir la devolución después, lo que no parece que sea compatible con una actuación irregular de evasión impositiva. Y, en segundo lugar, porque, cuando don Víctor pide la devolución del importe del impuesto, ya se ha producido el cese en la residencia en el extranjero, por lo que la duda que pudiera tener la administración sobre el comportamiento del administrado carece de toda razón de ser”.

Según CORNEJO PÉREZ, A.: “Reforma del Impuesto de Matriculación...”, *op. cit.*, pág. 13, esta exención es un mecanismo ideado por el legislador español para evitar los problemas de doble imposición que pudiera plantear el impuesto de matriculación en el comercio intracomunitario de vehículos, entre ellos obstaculizar el libre funcionamiento del mercado interior.

²⁷⁵ Conforme a lo recogido en el Real Decreto 3425/2000, de 15 de diciembre, sobre inscripción de los españoles en los Registros de Matrícula de las Oficinas Consulares en el extranjero, los españoles que residan habitualmente en el extranjero deben inscribirse en los Registros de Matrícula Consulares, previa acreditación de su identidad, nacionalidad y residencia habitual. Mientras perdure esta inscripción, el interesado no puede ser considerado residente en España y no sería aplicable la exención de la letra f) del artículo 66.1 de la LIIEE.

²⁷⁶ Se considerará cumplido este requisito cuando los medios de transporte se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites fijados en los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos según los acuerdos de sede.

²⁷⁷ El artículo 65.1.d) de la LIIEE declaraba la sujeción al impuesto de la circulación o utilización en España de vehículos, cuando no se hubiera solicitado su matriculación definitiva dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en territorio español. Un amplio sector de la doctrina planteó la brevedad del plazo para aquellas personas afectadas por traslados de residencia lo que aconsejaba duplicarlo, pasando de 30 a 60 días, como así ha sido finalmente. Véase, por todos, CORNEJO PÉREZ, A.: “Reforma del Impuesto de Matriculación...”, *op. cit.*, pág. 29.

²⁷⁸ Según la consulta vinculante de la DGT núm. 269 de 15 de febrero de 2010, para que un medio de transporte pueda matricularse al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.l)

En cualquier caso, la aplicación de las exenciones recogidas en las letras a), b), c) y d) estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. Como ya hemos puesto de manifiesto es el artículo 136 del RIIEE el que obliga a presentar ante la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la persona o entidad a cuyo nombre se pretende efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte, un escrito en el que conste, como mínimo, el nombre, NIF y domicilio fiscal del solicitante, la clase, marca y modelo del medio de transporte que se pretende matricular y el supuesto de exención cuyo reconocimiento se solicita. A renglón seguido, el artículo 137.1 de la norma reglamentaria precisa que al escrito debe unirse una copia de la ficha de inspección técnica de vehículos y en el caso de los vehículos a que hacen referencia las letras a), b) y c) del artículo 66 de la LIIEE, el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención²⁷⁹. Cuando se trate de los medios de transporte a los que alude la citada letra c) se aportará, además, la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres [(art. 137.1.b) RIIEE].

Cuando se trate de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, deberá adjuntarse el certificado de la minusvalía emitido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes²⁸⁰. Por la propia

de la LIIEE, se tendrán que cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el mismo.

En la doctrina administrativa se ha rechazado expresamente la exención en el caso de un vehículo adquirido por el causante no residente, que se matricula en España por el causahabiente que ya residía en territorio español, pues la matriculación, según la consulta núm. 74 de 20 de enero de 1998 no se produce por el traslado de la residencia habitual de su titular del extranjero al territorio español, sino que se realiza con motivo de la adquisición por herencia por parte de un residente en España de un vehículo adquirido y matriculado en Francia propiedad de un residente en el citado país.

²⁷⁹ Respecto a la necesidad de aportar el recibo de estar al corriente en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, tenemos que señalar que tras la reforma operada en este impuesto local por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, la mayoría de los sujetos pasivos que desarrollan una actividad empresarial o profesional están amparados por una norma de exención tributaria. Si así fuera, aunque la norma no lo recoge, entendemos que debe bastar la presentación de la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (modelo 036).

²⁸⁰ El Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad,

Administración tributaria se verificará, como requisito para el reconocimiento de la exención, que han transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones a efectos de la aplicación del tipo normal del IVA o del disfrute de la exención en el IEDMT [(art. 137.1.c) RIIEE].

En cuanto a este reconocimiento previo, frente a posturas jurisdiccionales que lo han entendido como un requisito constitutivo de la exención²⁸¹, nos adherimos a otros criterios menos formalistas que lo han entendido como una condición legal de aplicabilidad, pero no como un requisito adicional de existencia de la exención, que afecta a su validez y eficacia²⁸².

establece en su artículo 1, apartado 2 lo siguiente: “Se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33 por ciento: a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez; b) Los pensionistas de Clases Pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad“. Y, en su artículo 2, apartado 1 sienta que: “A los efectos de lo dispuesto en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, el grado de minusvalía igual al 33 por ciento se acreditará mediante los siguientes documentos: a) Resolución o certificado expedidos por el Instituto de mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente; b) Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) reconociendo la condición de pensionista por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez; c) Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa reconociendo una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. A estos efectos, en ningún caso será exigible resolución o certificado del IMSERSO u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente para acreditar el grado de minusvalía igual al 33 por ciento de los pensionistas a que se hace referencia en los párrafos a) y b) del artículo 1.2 de este real decreto”.

De acuerdo con lo expuesto, para la consulta vinculante de la DGT núm. 1578 de 30 de junio de 2009, a efectos de obtener el reconocimiento previo de la exención contemplada en el artículo 66.1.b) de la LIIEE, la minusvalía igual o superior al 33 por 100 será acreditada por los pensionistas de la Seguridad Social o de Clases Pasivas por medio del documento en el que se les reconoce, según el caso, una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez, o bien, una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. No será, por tanto, necesaria en estos casos, la aportación del certificado expedido por el Instituto de mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

²⁸¹ Véase el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia núm. 699 del TSJ de Murcia de 29 de septiembre de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 2189/1998) y el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia núm. 10821 del TSJ de Madrid de 24 de noviembre de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm.247/2006), entre otras.

²⁸² En los fundamentos de derecho 2.º y 3.º de la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 148 de 3 de enero de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1557/1995) se advierte que la solicitud extemporánea de la exención, por error o desconocimiento, concurriendo las circunstancias materiales en la fecha del devengo (minusvalía acreditada), habilita para la devolución del IEDMT ingresado de forma indebida.

El TSJ de Valencia, en el fundamento de derecho 3.º de su Sentencia núm. 832 de 24 de junio de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 420/2000), en un caso en el que Tráfico matriculó antes de la concesión de la exención y la Agencia Tributaria denegó la exención porque el vehículo estaba ya matriculado, se postula en contra de la incomprensible rigidez administrativa, determinando que si al actor le correspondía la exención y la solicitó en tiempo y forma, la Agencia Tributaria debió reconocerla por ley, incluso con posterioridad a la matriculación, por vía de devolución de ingresos indebidos.

Tal y como advierten PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, cuando concurriendo las circunstancias materiales de discapacidad o minusvalía, ésta no pueda acreditarse por estar pendiente un procedimiento administrativo de reconocimiento, parece excesivo excluir la aplicación del beneficio fiscal por un simple desajuste temporal en la tramitación de la documentación²⁸³.

En los demás supuestos será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el MEH.

Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España, la aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 66.1 de la LIIEE estará condicionada a que la solicitud de su reconocimiento previo o la presentación de la correspondiente declaración se efectúe dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d) de la LIIEE.

5.4. De la no sujeción o exención tributaria a la plena sujeción y consiguiente obligación de ingreso del impuesto

El artículo 65.3 de la LIIEE, en la redacción dada al mismo por el artículo 82.Tres de la Ley 39/2010, regula de forma unificada las consecuencias de la modificación de las circunstancias determinantes de la no sujeción o exención, estableciendo ciertas cautelas ante el posible uso fraudulento de estos beneficios fiscales. En este sentido se declara que la modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la LIIEE, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del IEDMT con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable otro supuesto de no sujeción o de

Para LOZANO SERRANO, C.: “La exención del Impuesto Especial...”, *op. cit.*, BIB 2001\1587, devengada la exención por concurrir ya en ese momento los elementos de su presupuesto de hecho, no llegó a nacer la obligación tributaria, por lo que no existiendo deuda el ingreso resulta indebido *ab origine*, respondiendo plenamente a las hipótesis en que es pertinente el procedimiento del artículo 221 de la LGT.

Así mismo, en el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 4 de abril de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 1043/2006) se califica como indiferente que el sujeto pasivo en el momento de solicitar la matriculación provisional no tuviera reconocida la exención, porque el momento a tener en cuenta es el del devengo del impuesto, que no es otro que el momento de la solicitud de la matriculación definitiva y en este momento ya tenía reconocida el sujeto pasivo la exención por la Administración tributaria.

²⁸³ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, págs. 48 y 49.

exención de los previstos en la Ley²⁸⁴. Según el artículo 67.c) de la LIIEE, en estos casos, el sujeto pasivo será la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado el vehículo. En todo caso, para que la transmisión del vehículo, que en su caso se produzca, surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención. De este modo, la vigía del cumplimiento de las condiciones fiscales se encomienda a un órgano administrativo no tributario, que hace de freno ante posibles actuaciones fraudulentas de los interesados.

El período se reducirá a dos años cuando se trate de vehículos cuya primera matriculación definitiva hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 66.1 de la LIIEE: vehículos de autoescuelas y coches de alquiler, parece ser que en un deseo de favorecer a ambos tipos de actividades empresariales²⁸⁵. Nuevamente se favorece en exclusiva a la industria automovilística, no aplicándose la reducción en el caso de aeronaves utilizadas en escuelas de pilotaje ni tampoco en la actividad de alquiler de embarcaciones, actividades ambas exentas. El legislador, como en otras ocasiones, ha preferido discriminar a favor de la industria automovilística, promocionándola desde un punto de vista fiscal²⁸⁶.

No obstante, la autoliquidación e ingreso referenciados en los párrafos anteriores no será exigible cuando la modificación de las circunstancias consista en el envío del medio de transporte fuera del

²⁸⁴ El plazo de consolidación de la exención para los taxis es de cuatro años, por lo que debe autoliquidarse el impuesto, según el artículo 65.3 de la LIIEE, tanto en caso de desafectación con traspaso al patrimonio particular del taxista, como en supuestos de transmisión del taxi, antes del transcurso del período indicado, salvo que después de la transmisión concorra un nuevo supuesto de exención. En ambos casos, se autoliquidará el impuesto por referencia a la fecha de modificación de las circunstancias, tomando como base el valor de mercado del vehículo en ese momento, aplicándose las tablas de valoración de vehículos usados del artículo 69.b) de la LIIEE. Véanse las consultas de la DGT núm. 2246 de 29 de noviembre de 1999 y núm. 863 de 14 de abril de 2000.

Respecto a la aplicación del artículo 65.3 de la LIIEE, véanse también las consultas vinculantes de la DGT núms. 131 de 24 de enero de 2008, 1871 de 16 de octubre de 2008 y 466 de 9 de marzo de 2009.

²⁸⁵ La DGT, en la consulta vinculante núm. 2592 de 31 de octubre de 2011, en el supuesto planteado por el consultante (transmisión de un vehículo mixto adaptable cuya primera matriculación estuvo exenta al amparo del supuesto establecido en el artículo 66.1.c) de la LIIEE), concluye que no nace la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto, puesto que la modificación de las circunstancias que motivaron la exención del impuesto se habrían producido con posterioridad al plazo de dos años desde la primera matriculación definitiva.

²⁸⁶ Véase GONZÁLEZ-JARABA, M.: *“El sistema de impuestos especiales en España”*, op. cit., pág. 346.

territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo, lo que se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación. En cambio si dicho órgano expide un permiso de circulación o utilización para un medio de transporte que es reintroducido en el territorio de aplicación del impuesto tras haber sido enviado fuera del mismo con carácter definitivo, acogido a lo anteriormente dispuesto, se considerará primera matriculación definitiva a efectos del IEDMT.

5.5. La devolución a empresarios revendedores

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo un apartado 3 en el artículo 66 para satisfacer una demanda de los empresarios del sector del automóvil dedicados a la reventa, los cuales se habían visto obligados, hasta entonces, cuando enviaban los vehículos al exterior, a utilizar una vía irregular, con el fin de evitar la carga del impuesto, matriculándolos con el beneficio de la exención por actividad de alquiler que, en gran parte de los casos, no se ejercía. El vacío legal existente fue llenado por el legislador cuando se comprendió que la comercialización de vehículos al exterior, actividad de considerable importancia en nuestro país, no podía quedar frenada por ciertos obstáculos legales ni perjudicada por actuaciones inspectoras dirigidas a regularizar los procedimientos incorrectamente empleados por los profesionales del sector²⁸⁷. Así, el artículo 66.3 de la LIIEE se convierte en un claro exponente de cómo el legislador español intenta corregir los problemas de doble imposición (por impuestos de matriculación) planteados en el comercio intracomunitario de vehículos. De conformidad con el precepto citado, en la redacción dada al mismo por el artículo 82.Cinco de la Ley 39/2010, los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes del transcurso de cuatro años desde la realización del hecho imponible, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor de mercado del vehículo en el momento del envío, sin que, imperativamente, pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas anualmente para la determinación de la base imponible de vehículos usados, a que se refiere el artículo 69.b) de esta Ley²⁸⁸. El envío que, en

²⁸⁷ Véase GONZÁLEZ-JARABA, M.: *“El sistema de impuestos especiales en España”*, op. cit., págs. 346 y 347.

²⁸⁸ El límite legal de devolución se aplicará tanto a vehículos nuevos como usados de forma imperativa, operando con independencia del valor asignado en la venta precedente. Así lo ha entendido la DGT en sus consultas núms.1691 y 948 de 28 de octubre de 1998 y de 19 de junio de 2002, respectivamente. En la misma línea, véanse, las Sentencias del TSJ de Castilla

todo caso, habrá de producirse a través de un contrato de venta en firme, se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación, que no es otro que la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tenga el domicilio legal el propietario.

El presupuesto inexcusable para que la venta que genera el envío definitivo sea una “venta en firme” es que el empresario revendedor tenga la plena propiedad del vehículo, acreditándose la misma a través de la certificación del registro correspondiente expedida por la Jefatura Provincial de Tráfico. Es necesario, por consiguiente, que tanto el permiso de circulación como la certificación de baja en el registro se expidan a nombre del empresario dedicado profesionalmente a la reventa de vehículos, los cuales envía fuera del territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de su venta en firme²⁸⁹.

A la devolución se aplican también las siguientes reglas: 1) El tipo de la devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto y no el vigente en la fecha del envío definitivo al extranjero; 2) El importe de la devolución no será superior, en ningún caso, al de la cuota satisfecha; 3) Si el vehículo exportado definitivamente vuelve a introducirse en territorio español, se producirá el devengo del impuesto como primera matriculación del vehículo; de otro modo, la expedición de un permiso de circulación o utilización se equipara a la primera matriculación definitiva sujeta al IEDMT; 4) La solicitud de devolución se presentará y, en su caso, acordará y efectuará por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se hubiera efectuado el pago. Si bien, cuando no sea posible determinar la Administración tributaria a la que se ingresaron dichas cuotas, la devolución será efectuada por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se genere el derecho a la

y León núm. 167 de 17 de abril de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 487/1999) y de Cataluña núm. 1002 de 16 de octubre de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 83/2005).

²⁸⁹ Véanse las consultas núms. 460 y 1283 de la DGT de 25 de marzo de 1998 y de 15 de junio de 2000, respectivamente. La Resolución del TEAC de 23 de julio de 2008 rechaza la procedencia de la devolución del IEDMT, porque el interesado no presentó las certificaciones de baja de los vehículos cuando solicitó la devolución y además las solicitudes de baja presentadas no se encontraban a nombre del obligado tributario, por lo que dichas certificaciones, aunque se hubieran presentado en el momento oportuno, no hubieran justificado la petición de devolución del impuesto.

La certificación de baja no puede ser sustituida por la mera solicitud de baja a la Dirección General de Tráfico, así lo contempla la consulta núm. 1877 de 11 de noviembre de 2003 de la DGT, la cual además afirma que un vehículo sobre el que existe una reserva de dominio no puede ser objeto de una venta en firme.

devolución²⁹⁰ (art. 43.3 Ley 22/2009); 5) La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el MEH. Al respecto, cabe señalar que la Orden EHA/3496/2009, de 17 diciembre, aprobó el modelo 568 de solicitud de devolución del IEDMT por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto para los empresarios dedicados profesionalmente a la realización de este tipo de operaciones. La misma deberá presentarse de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet, bien por el propio declarante o bien por un tercero que actúe en su representación, debiendo acompañarse, en todo caso, según las instrucciones del modelo, de la documentación pertinente que acredite la condición de empresa revendedora, esto es, último recibo del Impuesto de Actividades Económicas²⁹¹ (original y fotocopia) y para cada vehículo que se envíe fuera del territorio de aplicación del Impuesto: a) Permiso de circulación (original y fotocopia); b) Contrato de venta (original y fotocopia); y c) Certificación de baja expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

A nuestro juicio, no debiera plantear problemas el cumplimiento de este tipo de deberes formales por parte del sujeto pasivo contribuyente, sino fuera porque la LIIEE remite a una norma reglamentaria la concreción de un elemento esencial del tributo, cual es el plazo para el ejercicio de un derecho, que no es otro que solicitar la devolución que corresponda al empresario revendedor. Concretamente, el artículo 5 de la Orden Ministerial citada en el párrafo anterior establece que el plazo de presentación serán los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo de los vehículos.

La mayoría de la doctrina se ha mostrado en contra de esta vulneración del principio de reserva de ley, no entendiendo PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO cómo la LIIEE establece el plazo de cuatro años para que se produzca el hecho imponible y, sin embargo, limite el derecho a la devolución a un plazo de veinte días! La norma reglamentaria incurre en un exceso merecedor de todo reproche²⁹².

MARTÍN QUERALT afirma que se trata de un plazo de caducidad extraordinariamente reducido, en claro desconocimiento de lo previsto en

²⁹⁰ Traemos en este apartado a colación el comentario ya realizado anteriormente sobre la no delegación efectiva de las tareas de gestión a las CCAA, de tal modo que dichas competencias se encuentran centralizadas en la AEAT.

²⁹¹ Consideramos igualmente válido en este punto concreto los comentarios vertidos en páginas anteriores sobre este Impuesto municipal de Actividades Económicas.

²⁹² PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos...", *op. cit.*, págs. 59-62.

el artículo 8.f) de la LGT que exige una *interpositio legislatoris* para el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad. La LIIEE no fija un plazo para el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto. Solo establece que existirá tal derecho cuando, dentro del plazo de prescripción, se produzca la expedición definitiva del vehículo al extranjero. Que no lo haga, no significa que pueda fijarse reglamentariamente, ni siquiera vía remisión reglamentaria que, en todo caso, es inconstitucional, al renunciar el legislador a concretar un elemento esencial, cual es el derecho a la devolución del tributo, cuyo devengo se vincula temporalmente a la permanencia del vehículo en el territorio de aplicación del tributo. Para este autor, no entenderlo así provoca que, tanto el legislador, por no hacer algo a lo que está obligado, como el Ministro de Hacienda, por hacer algo para lo que no está habilitado, no respeten los límites atribuidos por la Constitución y el Tribunal Constitucional al principio de reserva de ley. Ese sí es un problema grave, no el de los impresos, pero en esas andamos²⁹³.

²⁹³ MARTÍN QUERALT, J.: “Reserva de ley, obligación de declarar y fijación reglamentaria de los plazos de caducidad en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Tribuna Fiscal*, núm. 184, 2006, págs. 4-7.

Las consecuencias del incumplimiento de los plazos reglamentarios ya se había tratado por LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Impuesto de Lujo: Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, *Crónica Tributaria*, 1974, págs. 247-256. Para este autor, el artículo 17 del Texto refundido del Impuesto de Lujo somete a tributación las adquisiciones de vehículos de tracción mecánica, pero establece luego una serie de exenciones, entre las que destacan, las que liberan de carga tributaria a la adquisición de vehículos usados, de los destinados a una actividad industrial y, en ciertos casos, los importados por españoles o extranjeros. La citada norma preceptúa que se tendrá derecho a la exención “cuando concurren los requisitos reglamentariamente establecidos”. Y como tal requisito reglamentario, la Orden de 9 de abril de 1968 dispone que “el plazo para solicitar las exenciones de Impuesto sobre el Lujo por la adquisición de automóviles será el de quince días si se trata de vehículos nuevos o el de un mes si son vehículos usados” (número 4). En ninguno de estos textos se indica que el incumplimiento del plazo reglamentario sea requisito ineludible para el disfrute del derecho. No hay pues ninguna norma que sancione, directa o indirectamente, el incumplimiento referido con la pérdida automática de la exención. Y deducir de la citada disposición reglamentaria que el incumplimiento del plazo se traduce en pérdida del derecho va contra la esencia de la potestad reglamentaria, que produce normas secundarias incapaces de modificar la Ley y que tienen su justificación en la legalidad vigente, a la que están subordinadas.

Estas consideraciones explican la falta de argumentos de los numerosos acuerdos del TEAC en los que se deniega la exención a los que la solicitaron fuera de plazo. En todos ellos se repite como único argumento “que las normas expuestas, al ser reglamentarias, son de aplicación estricta y obligatoria y por ello es improcedente acceder a la petición”. Sirva como ejemplo la Resolución de 27 de marzo de 1969. El contenido de la frase es muy pobre y su valor como argumento es nulo. Todas las normas son de aplicación estricta y obligatoria y en eso consiste su carácter de norma jurídica. Y lo que habría que decir en todo caso de la norma reglamentaria es que su aplicación estricta y obligatoria depende como condición *sine qua non* de su respeto a la normativa legal. Pero además es que no hay ninguna norma reglamentaria que determine la pérdida del derecho a la exención en caso de solicitud fuera de plazo, ni hay disposición legal alguna en el régimen del Impuesto de Lujo que una al incumplimiento del plazo reglamentario la consecuencia de la caducidad del derecho. Y en última instancia la caducidad de un derecho reconocido por ley solo se produce por las causas fijadas también por Ley.

No obstante, en este concreto punto, la doctrina administrativa y la jurisprudencia se han posicionado tradicionalmente a favor de los intereses administrativos y en contra de los derechos y garantías de los contribuyentes, amparándose, en un exceso de pulcritud formal, en la deslegalización expresa del artículo 66.3.e) de la LIIEE, que les ha conducido a la atribución de carácter preclusivo al plazo de los veinte días contemplado en la orden ministerial, de modo que de no ejercerse la facultad de reembolso en el mismo no cabrá su ejercicio extemporáneo y tardío, salvo que concurra culpa de la Administración en la dilación del plazo en base a la doctrina de los actos propios. Según esta línea interpretativa los requisitos establecidos en las órdenes ministeriales no son, por tanto, formalidades intrascendentes, sino requisitos ineludibles, por autorización del legislador, para hacer valer el derecho que corresponda²⁹⁴.

Efectivamente, no resulta infrecuente encontrar en nuestro ordenamiento disposiciones donde la solicitud del beneficio fiscal esté sometida a un plazo, pero la extravagancia de la norma se encuentra en la regulación reglamentaria de una materia reservada a la ley. Algunos tribunales se amparan en que la fijación reglamentaria de un intervalo temporal para solicitar un beneficio fiscal ya ha sido conocida y respaldada por el Tribunal Supremo con ocasión de algunos Convenios de Doble Imposición que permitían a ciertas sociedades solicitar en un año la devolución del exceso de retenciones en la fuente en el ámbito del IS de no residentes²⁹⁵. Para RUIZ GARIJO esta extrapolación no es posible, porque en el caso planteado no se trata de un supuesto de prescripción ni de caducidad ni de su modificación, sino de la solicitud de un beneficio fiscal regulado por su propia normativa que, amén de otros requisitos, establecía un año para formular la solicitud. Si tenemos en cuenta el espíritu de la ley, se quiere evitar que el empresario que adquiere un vehículo, lo matricula, lo afecta y lo revende fuera del territorio de aplicación del impuesto se vea incidido por un impuesto sin

En la misma línea, NIEVES BORREGO, J.: “El plazo en la exención de las adquisiciones de vehículos automóviles. Comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de abril y 13 de mayo de 1970”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 1972, págs. 237 y siguientes.

²⁹⁴ Al respecto, véase la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1998, así como las Sentencias del TSJ de Castilla y León núm. 249 de 6 de junio de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 465/1999), de la AN de 11 de noviembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo 268/2001) y del TSJ de Cataluña núm. 656 de 9 de mayo de 2003 (recurso contencioso-administrativo núm. 2587/1999). Conviene advertir que estos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales van referidos a la Orden Ministerial de 31 de diciembre de 1994, derogada por la Orden Ministerial de 26 de marzo de 2001, sustituida, a su vez, por la Orden Ministerial EHA/3496/2009, de 17 diciembre, actualmente en vigor, si bien en todas ellas el plazo contemplado para el ejercicio del derecho a la devolución es el mismo.

²⁹⁵ Véanse la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 59 de 27 de enero de 2005 (recurso contencioso-administrativo núm. 501/2001) y la Sentencia del TS de 16 de noviembre de 2004.

realizar el hecho imponible. El problema es que la no realización del hecho imponible no se verifica hasta que se produce la reventa y la salida de España, motivo por el cual se articula el mecanismo de la devolución del impuesto²⁹⁶.

Una de las vías a las que se ha intentado acudir, sin éxito, cuando ha transcurrido el plazo de 20 días es al procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. La jurisprudencia ha rechazado esta posibilidad, a nuestro juicio, con buen criterio en este sentido, ya que hay una radical diferenciación entre ambos procedimientos. Así en el artículo 66.3 de la LIIEE se parte de un ingreso correcto, no indebido ni subsumible en ninguno de los casos contemplados en el actual artículo 221 de la LGT, amén de ser diferente también la tramitación de los mismos²⁹⁷.

Al hilo de estas reflexiones nos planteamos la siguiente cuestión: ¿Y si el plazo de los 20 días estuviese regulado por ley? ¿Las críticas doctrinales serían las mismas?

No cabría ya hablar de exceso reglamentario, pero sí podría discutirse la brevedad del plazo fijado para solicitar la devolución. En cualquier caso, entendemos que el incumplimiento del plazo no debe privar al sujeto pasivo del ejercicio del derecho a solicitar la devolución, al margen de que se le pueda sancionar por la comisión de una infracción leve consistente en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 198 LGT). Así el contribuyente que presenta una autoliquidación de IRPF con derecho a devolución fuera de plazo, no pierde el derecho a recibir la cantidad debida por la Administración Tributaria, independientemente de que pueda ser sancionado de forma leve por ella por la falta de presentación en plazo.

En cualquier caso, habrá que esperar a que en un futuro se recapacite sobre esta cuestión, se aprecie el exceso reglamentario y se regule un nuevo plazo para la solicitud de devolución de las cuotas del IEDMT correctamente ingresadas, más proporcional y más en consonancia con el plazo de cuatro años que alberga la propia Ley.

²⁹⁶ RUIZ GARIJO, M.: "El derecho a la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a aquellos empresarios que revenden vehículos fuera de España. De límites y excesos reglamentarios", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2006, págs. 31-35.

²⁹⁷ Véanse la Sentencia del TSJ de Castilla y León/Burgos núm. 249 de 6 de junio de 2001 (recurso contencioso-administrativo 465/1999) y la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 685 de 16 de mayo de 2004 (recurso contencioso-administrativo 2588/1999).

5.6. El aspecto temporal del hecho imponible

Como regla general, el impuesto se devengará en el momento en el que presente la solicitud de primera matriculación definitiva del vehículo automóvil (art. 68.1 LIIEE). En los supuestos de circulación o utilización de vehículos en España, incumpléndose la obligación legal de matriculación definitiva, el impuesto se devengará a la finalización del plazo de treinta días previsto para la solicitud de la primera matriculación (art. 68.2 LIEE). Por último, el impuesto se devengará cuando se modifiquen las circunstancias que motivaron la no sujeción o exención del impuesto, cuando deban autoliquidarse e ingresarse cuotas por este concepto, en los términos del artículo 65.3 de la LIIEE.

5.7. El sujeto pasivo

En consonancia con los dos posibles hechos imponibles cuya realización desencadena el nacimiento de la obligación de pago del impuesto, el de la matriculación, que sería la vía administrativa regular, y el de la circulación o uso del medio de transporte, consecuencia del incumplimiento de la obligación de matricular, se perfilan en el artículo 67 de la LIIEE como sujetos pasivos a título de contribuyentes por la realización del hecho imponible (art. 36.2 LGT):

a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del vehículo, no su propietario en caso de que exista divergencia entre ambos, caso, por ejemplo, de los contratos de arrendamiento-venta o de los arrendamientos a largo plazo²⁹⁸. La responsabilidad del pago del impuesto no está vinculada, por tanto, a la propiedad o titularidad del vehículo.

b) En los casos previstos en el artículo 65.1.d) de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley. Al respecto, cabe señalar que la exigencia legal para someter a gravamen a la persona que utiliza el vehículo, con independencia de su nacionalidad, es que el vehículo se utilice en España y que resida en territorio español o sea titular de un establecimiento permanente dicha persona²⁹⁹. La LIIEE no contiene una definición del concepto de

²⁹⁸ Véase, sobre el particular, la consulta de la DGT núm. 390 de 13 de marzo de 1998.

²⁹⁹ La Sentencia del TSJ de las Islas Baleares núm. 663 de 15 de junio de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 189/1998) afirma en el fundamento de derecho 2.º que aquellas personas que son residentes en España, siendo usuarias de forma habitual de un vehículo de matrícula extranjera, son sujetos pasivos del impuesto.

La DGT en la consulta núm. de 11 de febrero de 2002 sienta con rotundidad que la obligación de matricular un vehículo en España se establece en función de su utilización y circulación en territorio español por un residente en el mismo, siendo indiferente a tales efectos tanto que el propietario del medio de transporte resida o no en España como que la persona que utiliza el medio de transporte en el territorio español sea o no la propietaria del mismo.

residencia, por lo que, como indican, CILLERO MARTÍNEZ, MARTÍN FERNÁNDEZ y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, ha de interpretarse en su sentido jurídico, técnico o habitual de acuerdo con el artículo 12.2 de la vigente LGT³⁰⁰. De este modo, si la persona que utiliza el vehículo es una persona natural, habrá de estar al concepto de residente del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³⁰¹. Si, por el contrario, es una persona jurídica la que utiliza el vehículo, el concepto de residencia lo hallaremos en el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁰². Por último, si esa utilización corresponde a un establecimiento permanente, su definición se localiza en el artículo 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes³⁰³.

c) En los casos previstos en el artículo 65.3 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte.

En cualquier caso, según el contenido del artículo 17.4 de la LGT, debe tenerse en cuenta que la posición del sujeto pasivo no podrá ser alterada por actos o convenios de particulares, que no producirán efectos

³⁰⁰ CILLERO MARTÍNEZ, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Especiales", en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Fiscalidad práctica*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010, pág. 500.

³⁰¹ El artículo 9 de la Ley 35/2006, en líneas generales, establece dos criterios alternativos de residencia: 1) Permanencia más de 183 días en territorio español durante el año natural; 2) Que radique en España el núcleo principal o la base de los intereses económicos de la persona física. Como cláusula de cierre se añade una presunción *iuris tantum* de residencia si el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad residen en territorio español. No se considera, sin embargo, residente al nacional extranjero que tenga su residencia habitual en España por su condición de jefe de misión diplomática o miembro del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión diplomática y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los convenios internacionales en los que España sea parte.

³⁰² El artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 define como residentes en territorio español las entidades en las que concorra alguno de los siguientes requisitos: 1) Constitución conforme a leyes españolas; 2) Domicilio social en territorio español; 3) Sede de dirección efectiva en territorio español.

³⁰³ El concepto de establecimiento permanente lo cobija el artículo 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, el cual entiende que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (principio de inderogabilidad de la obligación tributaria).

5.8. La base imponible

5.8.1. La base imponible en el caso de matriculación de vehículos nuevos

La LIIEE en su artículo 69 contempla reglas distintas para la formación de la base imponible del IEDMT, según se trate de vehículos nuevos o usados. En el primer caso, como dispone la letra a) del precepto enunciado, la expresión cifrada del hecho imponible estará constituida por el importe que con ocasión de la adquisición del vehículo se haya determinado como base imponible del IVA, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, conforme al artículo 78 de la LIVA³⁰⁴. En este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del vehículo³⁰⁵.

En definitiva, el legislador de IIEE se apropia de la base imponible del IVA, cuyas reglas generales condensa el artículo 78 de la LIVA, para utilizarla como cantidad sobre la que aplicar el tipo de gravamen correspondiente. En caso de ausencia de impuesto indirecto que grave la adquisición, la norma nos remite al importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, según, también, el artículo 78 de la LIVA, por lo que al final hubiese bastado que el legislador hubiera identificado la base imponible del IEDMT con la base imponible del IVA, entendida como el importe total de la contraprestación, que puede, lógicamente, diferir del valor de mercado³⁰⁶.

³⁰⁴ La consulta vinculante de la DGT núm. 166 de 30 de enero de 1999 señala que como el vehículo, en base a lo dispuesto en los artículos 65.2.b) de la LIIEE y 13.2 de la LIVA, tiene la condición de nuevo por haber recorrido menos de 6.000 Km, la base imponible se debe calcular conforme a lo dispuesto en el artículo 69.a) de la LIIEE, al margen de que hubiera estado previamente afecto a una actividad de alquiler.

³⁰⁵ Sin embargo, en caso de que se produzca una doble transmisión, es decir, un minorista que vende a otro minorista que, a su vez, va a revender a la persona que solicita la primera matriculación, no resulta posible realizar una interpretación extensiva de la norma, en el sentido de permitir minorar la contraprestación satisfecha en el importe de las cuotas del IGIC satisfechas o soportadas en anteriores fases del proceso de comercialización del vehículo por personas distintas de quien lo ha vendido a la persona a cuyo nombre se efectúa la primera matriculación. Así lo ha entendido la DGT en la consulta núm. 52 de 20 de enero de 2003.

³⁰⁶ Al respecto, CILLERO MARTÍNEZ, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ...", *op. cit.*, pág. 504, entienden que la Administración tributaria no podría llevar a cabo un procedimiento de comprobación de valores en relación a la base imponible declarada de acuerdo con el importe de la contraprestación, dado que la LIIEE en el apartado relativo a matriculación de vehículos nuevos no remite en ningún momento al valor de mercado.

En la Sentencia *De Danske Bilimportoter versus Skatteministeriet*, asunto C-98/05, el TJCE, en el apartado 16, señaló que, conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a) de la Sexta Directiva, quedan comprendidos en la base imponible del IVA, los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, continúa advirtiendo el Tribunal en el apartado 17 de la sentencia, para que dichos conceptos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, deben guardar una estrecha relación con dicha entrega. Por tal motivo, cuando en el marco de un contrato de compraventa de vehículos se prevea que el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible reside en la primera matriculación del vehículo en territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, tasas y exacciones parafiscales del artículo 11, ya citado, de la Sexta Directiva. Dicho impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición, según la cual: “(...) no se comprenderán en la base imponible: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado³⁰⁷”.

Estos preceptos de la Sexta Directiva (que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA) se corresponden con los artículos 78.a) y 79.c) de la actual Directiva 2006/112/CE.

Como pone de manifiesto HERRERA MOLINA, las cuestiones planteadas han sido objeto de consultas a la Dirección General de Tributos que han sido contestadas de una forma similar a la contestación

³⁰⁷ HERRERA MOLINA, M. A.: “Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria: STJCE 1.6.2006, As. C-98/05, *De Danske Bilimportoter y Skatteministeriet*, Sexta Directiva sobre el IVA. Artículo 11, parte A, apartado 2, letra a) y 3, letra c). Base imponible. Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos”, *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 191-195.

Sobre los elementos que deben incluirse o no en la base imponible del IVA, véanse las Sentencias del TJCE de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, asunto C-126/88, apartado 15, de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, asunto C-230/87, apartados 11 y 12, de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, asunto C-33/93, apartado 12 y de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, asunto C-380/99, apartados 17 y 18.

del Tribunal³⁰⁸. Así, en la consulta de la DGT núm. 278 de 25 de febrero de 2003 relativa a la venta de un vehículo turismo cuyo IEDMT ha sido pagado por el vendedor, se afirma que:

“(…) por su parte, el artículo 78 apartado tres, número 3.º, establece que no se incluirán en la base imponible: “Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado”.

Según diversas consultas vinculantes de la DGT, entre otras de fechas de 1 de septiembre y de 24 de noviembre de 1986, para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible de las operaciones realizadas por la empresa para el cliente en nombre y por cuenta del cual han sido satisfechos los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1.º Debe tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, lo que deberá acreditarse ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario.

2.º El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3.º La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en derecho.

Por consiguiente, en las prestaciones de servicios de matriculación realizadas por las empresas vendedoras de los vehículos para sus clientes, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación percibida de los mismos, con exclusión de aquellos importes que tengan la consideración de suplidos³⁰⁹.

También se han planteado otros conflictos en la formación de la base imponible del Impuesto de matriculación de vehículos nuevos. Uno de los problemas, como indican PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, se ha referido a los supuestos en que la matriculación no se producía en la fase de venta al consumidor final, sino con anterioridad cuando se matricula por el propio importador o mayorista. En esta fase anterior la

³⁰⁸ HERRERA MOLINA, M. A.: “Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria...”, *op. cit.*, pág. 194.

³⁰⁹ Véase, al respecto, PÉREZ HERRERO, L. M.ª.: *La sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 193-214 y RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal de justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 146 y ss.

base imponible del IVA es más baja, ante lo cual la reacción administrativa consistió en fijar la base del IEDMT por referencia a la base del IVA que teóricamente hubiese resultado tras añadir las comisiones o márgenes comerciales que hubieran incrementado la base del IVA para el consumidor final³¹⁰. La SAN de 12 de marzo de 2001, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.^a, frenó en seco esta actuación administrativa, estimando el recurso contencioso-administrativo núm. 727/2000. Concretamente, en el fundamento de derecho 3.º la AN concluye:

“(…) no cabe duda de que el hecho imponible del impuesto que nos ocupa se produjo cuando Ford España matriculó los vehículos importados, siendo irrelevante, a los efectos que nos ocupan, que dicha sociedad los pusiera en circulación o bien los vendiera sin ser utilizados.

No se cuestiona por la Administración tributaria la posibilidad de matricular los vehículos por parte de la recurrente; sin embargo, de esa matriculación de unos vehículos que no se destinaron al consumo o utilización por la propia sociedad importadora, sino que se vendieron a sus concesionarios, que a su vez los vendieron a quienes iban a ser los usuarios, infiere que se ha realizado un negocio indirecto, del que se derivó un perjuicio para la Hacienda Pública, al liquidarse el impuesto por una base imponible inferior a la que hubiese correspondido de haberse solicitado la primera matriculación por los adquirentes últimos de los vehículos. No obstante, entiende la Sala que aun cuando tal efecto se hubiera producido, no cabe paliar ese eventual perjuicio económico mediante una interpretación de las normas que regulan el impuesto que, apartándose de su tenor literal y de la interpretación que se ha venido haciendo de las mismas, amplíen o alteren el hecho imponible incluyendo supuestos que la Ley en ningún momento contempla, puesto que, como se ha dicho anteriormente, el impuesto grava la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles, sin tener en consideración que quien solicite la matriculación a su nombre, y, en consecuencia, conforme al art. 67 a), es sujeto pasivo del impuesto, ponga o no en circulación el vehículo”.

A continuación, en el fundamento de derecho 4.º este Tribunal determina en relación a la base imponible que dicho supuesto se debe encuadrar en el apartado a) del artículo 69 de la LIIEE, de tal modo que:

“(…) el sujeto pasivo del impuesto es la entidad recurrente, a cuyo nombre se efectuó la primera matriculación, y la base imponible ha de determinarse en la forma dispuesta en el referido apartado. No siendo ajustada a Derecho la liquidación realizada por la Inspección Tributaria, confirmada por el Jefe Nacional de Inspección y después por el TEAC, que apartándose de lo dispuesto en el anterior precepto, determina la base imponible calculándola con arreglo a la que hubiese resultado si la matriculación no la hubiera hecho Ford España a su nombre sino quienes adquirieron los vehículos de los concesionarios. Es decir, se determina la base imponible sobre la que se liquida el impuesto cuyo pago se exige a la recurrente, como sujeto pasivo, en la forma en que se hubiese determinado si el sujeto pasivo fuese otro distinto, incrementándola con los márgenes comerciales estimados de Ford España,

³¹⁰ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos ...”, *op. cit.*, págs. 76 a 79.

como importador, y del correspondiente concesionario vendedor. Procedimiento de cálculo de la base imponible que carece de cobertura legal”.

Otro foco de controversia es el de los elementos incluidos en la base imponible del IVA que se pagan al concesionario, pero que no se corresponden con la adquisición del vehículo estrictamente, sino con bienes o servicios adicionales. Por ejemplo, la suscripción de un contrato de garantía con el fabricante del vehículo adquirido, cuya vigencia comienza a partir de la fecha de finalización de la garantía de fabricación de dos años, contados desde la matriculación del vehículo, no se incluye en la base imponible, puesto que puede suscribirse tanto antes como después de la matriculación y constituye un servicio prestado tras la entrega del vehículo a cambio de una contraprestación³¹¹.

En cuanto a los extras o accesorios incorporados a los vehículos nuevos, la Resolución del TEAC de 21 de julio de 1999, en recurso de alzada para unificación de criterio, señala en el fundamento de derecho cuarto, según los dictados de los artículos 69 de la LIIEE y 78 de la LIVA, que el importe total de la contraprestación sería la suma del correspondiente al medio de transporte más sus accesorios³¹². Añade además que:

“A esta misma conclusión se llegaría incluso en el supuesto que consideráramos una compraventa principal y otra accesoria, porque al instalarse los accesorios con anterioridad a su matriculación por orden del comprador, la cosa principal y la accesoria se convierten en una sola, en un vehículo automóvil nuevo que va a efectuar su primera matriculación. Por todo ello es procedente estimar el recurso interpuesto por el director general de tributos y declarar como unificación de criterio que en la base del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, cuando se trate de la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos, está comprendido el importe de todos los extras y accesorios que estuviesen instalados en los vehículos en el momento del devengo del impuesto”.

Si en un momento posterior a la matriculación se incorporan, por tanto, al vehículo determinadas mejoras o accesorios que incrementan su valor, no podrían incluirse, por ser posteriores al devengo, en la base imponible del impuesto³¹³.

³¹¹ Véase la consulta vinculante de la DGT de 1 de agosto de 2005.

³¹² En el mismo sentido, véanse, la consulta de la DGT núm. 707 de 3 de mayo de 1999 y la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 433 de 28 de abril de 2006 (recurso contencioso-administrativo 1318/2001) que estimó, en el fundamento de derecho 4.º, que los accesorios instalados en el vehículo se adquirieron a través de la misma empresa que intervino en la compra del vehículo en un plazo breve de tiempo, lo que permitía apreciar la continuidad de la compra, estimándose como componentes del precio e integradores de la base imponible.

³¹³ Sobre el particular, véase el fundamento de derecho único de la Sentencia del TSJ de Valencia núm. 718 de 3 de junio de 2002 (recurso contencioso-administrativo 813/1999).

También han surgido dudas en la formación de la base imponible cuando se aplican descuentos posteriores a la matriculación que tienen repercusión en la base imponible del IVA. La Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2000 estima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 31 de marzo de 1999, reconociendo que los descuentos y bonificaciones de la base imponible del IVA otorgados con posterioridad al momento en que la operación se ha realizado, siempre que sean debidamente justificados, no pueden aplicarse a la base del IEDMT, establecida en el artículo 69 de la LIIEE, advirtiendo, por tanto, en el fundamento de derecho 3.º lo siguiente:

“La importancia que tiene la determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria se pone de relieve al señalar que ello permitirá establecer la Ley aplicable; practicar la evaluación de los bienes gravados, esto es, fijar la base del impuesto que viene a constituir la magnitud del presupuesto objetivo del hecho imponible, con referencia al momento en que surja el débito fiscal; conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, etc. Por ello la base imponible ha de referirse siempre al tiempo del devengo. En el caso que nos ocupa la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte queda fijada cuando el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte. Y debe de ser igual a la base del Impuesto sobre el valor Añadido correspondiente a la entrega de bienes inmediatamente anterior. Y una vez fijado y autoliquidado el Impuesto Especial no es posible admitir ningún tipo de descuento porque no caben en él más reducciones, exenciones o bonificaciones que las expresamente contempladas en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales y en ella no figura reducción alguna por descuentos posteriores. Obrar de otro modo sería ir en contra del principio de estanqueidad en materia fiscal deducido del artículo 9.1.b) de la Ley General Tributaria, cuando dispone que los impuestos se regirán por la misma Ley General Tributaria y por las Leyes propias de cada tributo, Y la remisión que hace la Ley de Impuestos Especiales a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, como ya se ha visto, únicamente puede extenderse a la base impositiva del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, que queda fijada con la presentación de la solicitud de la primera matriculación definitiva del vehículo³¹⁴”.

Por tanto, cuando los fabricantes e importadores otorgan descuentos a los concesionarios con posterioridad a la fecha en la que el vehículo ha sido entregado, los mismos solo podrán ser tomados en consideración para la determinación de la base imponible del IEDMT cuando se hayan otorgado con anterioridad a la matriculación de aquél. La controversia se traslada entonces a cómo considerar que los descuentos se han otorgado antes o después del devengo. La cuestión

³¹⁴ En el mismo sentido, véanse, las consultas de la DGT núms. 707 y 1440 de 3 de mayo y de 28 de julio de 1999, respectivamente, así como la consulta vinculante núm. 402 de 4 de marzo de 2010.

probatoria no debe reducirse al momento en que se formalice la rectificación de la factura inicial, si es que se produce tal rectificación, sino que debe centrarse en el carácter del mismo y en su efectiva aplicación. Así pues, la justificación del momento en que los descuentos son otorgados por fabricantes e importadores a los concesionarios, deberá efectuarse en cada caso con arreglo a los medios de prueba admisibles en derecho³¹⁵. Conviene señalar al respecto que en los procedimientos tributarios, conforme a lo dispuesto en el artículo 106.1 de la LGT, serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

5.8.2. La base imponible en el supuesto de matriculación de vehículos usados

En cuanto a los vehículos usados, la base imponible se identifica por el artículo 69.b) de la LIIEE con el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados reglamentariamente a efectos del ITPAJD, del ISD y del IEDMT, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto. Cuando se elija esta vía para cuantificar la base imponible, la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la LGT el valor así declarado.

El legislador, consciente de la dificultad que entraña dotar de contenido a un concepto jurídico indeterminado, cual es el valor de mercado, en este caso, de vehículos usados, lo hace coincidir con el valor que, objetivamente determinado, se refleja en las tablas aprobadas anualmente por el MEH³¹⁶ (hoy denominado de Hacienda y Administraciones Públicas, como ya hemos advertido con anterioridad). En la actualidad tales tablas de precios medios se recogen en los anexos I a IV de la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta para la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte. En las mismas se detallan con gran prolijidad las marcas, los modelos, la cilindrada, el valor de los distintos medios de transporte, así como los porcentajes de depreciación por años de uso. En relación a los medios de transporte, objeto de nuestro

³¹⁵ Véase CILLERO MARTÍNEZ, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...", *op. cit.*, págs. 507 y 508.

³¹⁶ Para GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, pág. 88, a través de estas Órdenes Ministeriales se aprueba por parte del Ministro el método para determinar el precio medio de mercado de los vehículos usados. Constituyen, en consecuencia, reglas de valoración.

estudio, nos interesan únicamente el anexo I, en el que se condensan los precios medios de vehículos de turismo (turismos, todoterrenos, ciclomotores y motocicletas) usados durante el primer año posterior a su primera matriculación, y el anexo IV, que contiene los porcentajes determinados en función de los años de utilización a aplicar a los precios fijados por el Ministerio competente para vehículos de turismo, todoterreno y motocicletas ya matriculados. El anexo II recoge los precios medios para embarcaciones a motor y el anexo III está dedicado a los motores marinos. De esta forma, como indica, expresamente, el artículo 5, regla primera de la Orden HAP citada, a los precios medios que figuran en el anexo I se le aplicarán los porcentajes que corresponda, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden. Hasta un año se toma el 100 por 100 del valor de la tabla, con más de un año y hasta dos años se toma un 84 por 100 del valor del vehículo y así en una escala de porcentajes descendentes hasta los doce años, de forma que los vehículos de mas de doce años se valoran en un 10 por 100 del valor inicial de la tabla. Lo reflejamos en el siguiente ejemplo:

Matriculación de vehículo usado. Cálculo de la BI:

Marca Audi, modelo A3 Sportback 1.4 TFSI Ambition S-T, período comercial 2010, datos ficha técnica 1.390 c.c., 4 cilindros, gasolina, 92 P Kw, 10,708 Cvf, 127 CO₂ gr/Km, 125 CV, valor en € en 2012, según el anexo I de la Orden HAP/3551/2011, **23.800 €.**

Fecha adquisición y 1.^a matriculación del citado vehículo julio de 2010.

Matriculación como vehículo usado en mayo de 2012.

Años de uso, más de 1 años hasta 2, por lo que, según el anexo IV el % a aplicar al precio fijado por el MHAP para turismos ya matriculados en función de los años de utilización es de un 84%.

$$23.800 * 84\% = 19.992 \text{ € BI}$$

Una primera observación de los valores fijados en las tablas nos revela una tendencia alcista sobre los precios que se manejan tanto en concesionarios como en el mercado de segunda mano. Parece que se parte de tarifas o precios de venta al público de partida, sin que se consideren las variadas promociones existentes en la comercialización de vehículos. Además, el mecanismo de depreciación por años con base en simples porcentajes parece bastante pobre, pues la depreciación también depende de otras circunstancias como los kilómetros recorridos, el uso recibido o el estado de conservación que podrían haber sido tenidas en cuenta fijando diversos coeficientes en las tablas, aún siendo

conscientes de las dificultades que su incorporación acarrearía, debido a los elementos de prueba que serían necesarios para la aplicación de los mismos.

Si el sujeto pasivo opta, no obstante, por utilizar el valor recogido en las tablas como base imponible, la Administración no podrá comprobar el valor así declarado. Esta afirmación tan contundente nos hace pensar que la Administración tributaria no tiene interés alguno en poner en marcha procedimientos de comprobación de valores en las transmisiones *inter vivos*, en las adquisiciones *mortis causa* o en las matriculaciones de vehículos usados, siempre y cuando la base imponible coincida con el valor plasmado en las tablas referenciadas, que consideramos un reclamo para los contribuyentes. Esta es la línea que sigue también el artículo 134 de la LGT cuando dispone que la Administración tributaria no podrá proceder a la comprobación de valores cuando el obligado tributario hubiera declarado, utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios de valoración. Si hay valores administrativos los mismos prevalecen, como sucede en el cálculo de las plusvalías.

Desde el punto de vista del sujeto pasivo, no cabe duda que tales precios medios de venta le aportan seguridad jurídica y una garantía de que se está haciendo uso de criterios genéricos independientes de la voluntad de un determinado funcionario, amén de la certeza de que su actuación no va a ser comprobada³¹⁷.

Para PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO estas tablas de valoración son un instrumento positivo, diseñado para facilitar las tareas de fijación de valores a los ciudadanos y, añadiríamos nosotros, también a la Administración, permitiendo dar cumplida cuenta del principio de seguridad jurídica, teniendo en cuenta además que son flexibles, no solo porque se actualizan cada año sino porque su contenido es orientativo y su aplicación es opcional³¹⁸. No discutimos nosotros el hecho de que las tablas faciliten la determinación del valor del vehículo, que se ha de tomar como base imponible para el cálculo de la cuota tributaria por IEDMT, pero flota en el aire, igualmente, la idea de que con ellas la

³¹⁷ Según la consulta de la DGT núm. 1556 de 24 de septiembre de 1998, el sujeto pasivo puede potestativamente, utilizar las tablas para fijar la base imponible del Impuesto correspondiente a medios de transporte usados, teniendo la seguridad de que así fijada la Administración tiene que pasar por este valor sin poder corregirlo. En el mismo sentido, véase la consulta de la DGT núm. 1736 de 5 de noviembre de 1998.

³¹⁸ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos...", *op. cit.*, pág. 186.

También GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario...*, *op. cit.*, pág. 85, comparte la idea de que este método de valoración basado en precios medios y en coeficientes de deducción según la antigüedad del vehículo, al estar tan objetivado, implica una sencilla y casi automática determinación del valor de mercado de cada uno de los bienes allí contemplados.

Administración conduce la actuación de los obligados tributarios por la senda que más le interesa, evitándose las engorrosas comprobaciones de valores.

¿Qué ocurre, por consiguiente, si dicho sujeto se separa de tales precios medios, declarando como valor de mercado otro valor distinto? A nuestro juicio, si el valor declarado como base imponible es superior al consignado en las tablas de precios medios para el vehículo que se matricula, actuación bastante improbable, la Administración no pondrá reparo alguno y no iniciará procedimiento de comprobación de valores. El conflicto ha surgido y seguirá surgiendo cuando el valor reflejado en el apartado base imponible sea inferior al aprobado en las tablas de precios medios. Aquí sí puede haber comprobación administrativa y en la misma las tablas se convierten en un medio de comprobación. Es decir, si se recauda más de lo esperado no habrá reacción administrativa, en cambio, si se recauda por debajo de lo esperado, sí se producirá dicha reacción. Lo cual deja al descubierto el ánimo exacerbado de recaudación de la Administración.

Hay que tener en cuenta, al respecto, que las nuevas tecnologías de la información aplicadas a la gestión tributaria, permitirían fácilmente a los órganos gestores detectar los supuestos en los que el contribuyente ha declarado un valor inferior al resultante de la aplicación de las tablas y determinar a través de las que en el lenguaje de la Administración se conocen como liquidaciones paralelas el correcto valor resultante de la aplicación de las tablas³¹⁹.

Como hemos indicado, y como se recoge en el artículo 2 de la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, las tablas son un medio de valoración en mano de las administraciones tributarias, que se aplica salvo prueba en contra del propio contribuyente que habrá de ser el que demuestre, a través de los medios oportunos en derecho, que el valor de las tablas no se corresponde con el auténtico precio de mercado del vehículo, pudiendo solicitar, llegado el caso, tasación pericial contradictoria rectificadora del valor determinado por la Administración³²⁰.

³¹⁹ Véase GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario...*, op. cit., pág. 98.

³²⁰ La Sentencia del TSJ de las Islas Baleares núm. 613 de 1 de septiembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 370/1998), en el fundamento de derecho 3.º, apostilla que cuando el sujeto pasivo fija un valor diferente al de las tablas se expone a que la Administración le fije otro valor conforme a las tablas, lo que le coloca en la incómoda posición de demostrar que el valor de mercado real fue otro inferior al marcado por las tablas, teniendo en cuenta que los precios fijados en los contratos privados de compraventa no acreditan la realidad del valor frente a terceros como la Administración, de forma que tendrá que acudir a valoraciones periciales o a cualquier otra prueba documental demostrativa del estado de los vehículos en la fecha de devengo del impuesto. Dicha línea argumental se aprecia, igualmente, en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1040 de 16 de julio de 2003 (recurso contencioso-administrativo núm. 1023/2000), en las consultas vinculantes de la DGT núms. 1686, 2556 y 644 de 8 de agosto de 2005, de 26 de diciembre de 2005 y de 31

También la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final], que volverá a citarse en epígrafes posteriores, establece, asimismo, en lo referente a la base imponible de los tributos vinculados a la matriculación que, para la determinación de la misma, habrá de tenerse en cuenta la depreciación del vehículo, en base a “escalas fijas” establecidas por una disposición del país miembro, fundadas en “criterios objetivos y puestas en conocimiento de los interesados” y que éstos para la concreción del valor deben tener la oportunidad de acudir a un órgano independiente de las autoridades administrativas.

Y no puede desconocerse la doctrina sentada por el TJCE en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Ministerio Público y otros contra Fazenda Pública*, asunto C-393/98, que sitúa el centro de gravedad de la cuestión de la posible vulneración del artículo 95 del Tratado de la Unión por la utilización de estas tablas de precios medios para la valoración de vehículos usados en la posibilidad de que el contribuyente pueda o no impugnar el valor resultante de las mismas. Concretamente, el apartado 33 establece lo siguiente:

“Así, el efecto directo del artículo 95, párrafo primero, del Tratado, reconocido por la sentencia de 16 de junio de 1996, *Lütticke* (57/65, Rec. pgs. 293 y ss., especialmente pg. 302), implica que un particular debe tener la posibilidad de cuestionar la compatibilidad con dicha disposición de la normativa nacional que establece los criterios o baremos legales que se hayan aplicado para calcular el impuesto que grave su vehículo de segunda mano importado”.

En todo caso, como apunta el apartado 34 de la referida Sentencia:

“(…) la referida posibilidad está supeditada al requisito de que se ponga en conocimiento del público el criterio o criterios que hayan servido de base para calcular el baremo”.

Concluyendo el TJCE en el apartado 44 de esta Sentencia:

“(…) que el artículo 95, párrafo primero, del Tratado sólo permite que un Estado miembro aplique a los vehículos usados importados de otros Estados miembros un sistema de tributación en virtud del cual la depreciación del valor real de dichos vehículos se calcule de manera general y abstracta, con base en criterios o baremos genéricos determinados por una disposición legal, reglamentaria o administrativa, cuando tales criterios o baremos garanticen que la cuota del impuesto adeudado no exceda, ni siquiera en algunos casos, de la

de marzo de 2009, respectivamente, y en las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 2003 y de 27 de septiembre de 2006.

cuantía del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos similares ya matriculados en el territorio nacional”.

Precisamente, el TSJ de Madrid en su Sentencia núm. 628 de 18 de mayo de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 74/2008) dictamina que la Orden Ministerial, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del IEDMT, no solo fija los precios medios de los vehículos de turismo usados en función de su marca, modelo, tipo, cilindrada y características, sino que establece unos porcentajes de depreciación en atención a los años de utilización y aplica sobre el importe resultante reducciones en torno al 70 por 100 cuando el vehículo transmitido cumpla ciertos condicionantes. Criterios que se van adaptando año tras año. En consecuencia, la norma aplicada por la Agencia Tributaria para fijar la base imponible contiene un baremo genérico que está motivado al expresar los factores objetivos que intervienen en la determinación del precio medio y, además, no causa indefensión al interesado al permitir que éste pueda impugnar ante los Tribunales la aplicación de dicho baremo, de manera que la liquidación recurrida no infringe la sentencia del TJCE de 22 de febrero de 2001, caso *Ministerio Público y otros contra Fazenda Pública*, asunto C-393/98, no pudiendo olvidarse que en el acta de inspección se indica el precio medio del vehículo, los años de uso, el porcentaje de depreciación, la base comprobada, el tipo impositivo aplicable y la cuota resultante, por lo que la liquidación también cumple la exigencia de motivación prevista en el art. 124.1 de la LGT al expresar sus elementos esenciales, de modo que el interesado ha conocido en todo momento las razones de la decisión administrativa, sin sufrir indefensión, y ha podido alegar frente a ella todos los motivos de impugnación que ha tenido por conveniente.

En cualquier caso, si se produce una actuación administrativa de comprobación de valores la misma deberá ser suficientemente motivada y realizada con todas las garantías para el interesado que debe conocer el por qué de la específica cuantificación³²¹.

³²¹ Para la Sentencia del TSJ de Galicia núm. 168 de 14 de febrero de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 8240/2003) las tablas pueden ser utilizadas por los sujetos pasivos del Impuesto para determinar el valor de mercado del medio de transporte usado, según prevé el artículo 69.b) de la LIIEE y también pueden ser utilizadas por la Inspección como un medio de comprobación de valores. No obstante, como se indica en los fundamentos de derecho 2.º y 3.º, una cosa es que la Inspección haga uso de esa posibilidad y otra bien distinta es pretender que el deber de motivación queda cumplido con la comprobación de valores así efectuada, pues se exige a la Administración tributaria que motive suficientemente el acto valorativo. En el mismo sentido, véanse las Sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 730 de 12 de diciembre de 2003 (recurso contencioso-administrativo núm. 433/2000) y núm. 314 de 7 de enero de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 314/2000) y la Sentencia del TSJ de Murcia de núm. 510 de 31 de mayo de 2006 (recurso contencioso-administrativo núm. 2393/2002).

Es obvio, además, que no será posible utilizar las tablas de precios medios de venta, si el vehículo que se matricula no figura en las mismas, lo cual conllevará la integración del concepto con los datos de la declaración y, en su caso, posterior comprobación³²².

En un intento de acoplamiento a la normativa y a la jurisprudencia comunitaria, el artículo 69.b) de la LIIEE, en su segundo párrafo, establece que cuando se trate de vehículos que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el vehículo hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. El citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del vehículo 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 vehículo en estado nuevo.

En los casos en que sea aplicable esta minoración, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para determinar la parte de dichos precios medios que corresponde al importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos soportadas.

La fórmula, que se detalla en el artículo 5, regla segunda de la Orden HAP/2724/2012, y que puede ser utilizada para el cálculo del importe residual es la siguiente:

$$BI = VM / [1 + (\text{tipoIVA} + \text{tipoIEDMT} + \text{tiposOTROS})]$$

Donde:

BI: Base imponible de medios de transporte usados en el IEDMT.

VM: Valor de mercado determinado por tablas de precios medios tras la aplicación de los porcentajes del anexo IV.

³²² La Consulta de la DGT núm. 1374 de 7 de julio de 2000 y la consulta vinculante núm. 2267 de 28 de noviembre de 2008 sientan la siguiente evidencia: si el medio de transporte que se matricula no figura en las tablas de valoración, las mismas no podrán ser utilizadas y la base imponible se calculará atendiendo al valor de mercado. Asimismo, PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos...", *op. cit.*, pág. 81, se hacen eco de la necesidad de dotar de contenido de forma individualizada al concepto jurídico indeterminado valor de mercado, cuando el vehículo no esté recogido en las citadas tablas.

Tipo IVA: Tipo impositivo, en tanto por uno, del IVA que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

Tipo IEDMT: Tipo impositivo, en tanto por uno, del IEDMT que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

Tipos OTROS: Resultado de sumar los tipos impositivos, en tanto por uno, de cualesquiera otros impuestos indirectos que hayan gravado la adquisición del medio de transporte, y que estén incluidos en el valor de mercado.

Ejemplo:

Cálculo del importe residual, dándose las circunstancias del artículo 69.b), párrafo segundo: Si partimos del VM calculado en el ejemplo anterior, tendríamos que:

$$BI = 19.992 \text{ €} / [1 + (0,21 + 0,0475)] = 15.898,21 \text{ €}$$



Tipo IVA en tanto por uno

Tipo IEDMT correspondiente al epígrafe 2.º en tanto por uno

Según el TJCE en la Sentencia de 19 de septiembre de 2002, asunto C-101/00, Comisión de las Comunidades Europeas *versus* Gobierno finlandés, caso *Tulliasiamies versus Antti Siilin*, el artículo 95 pretende evitar la discriminación de los productos de los demás Estados miembros respecto de los productos nacionales. Así, en el apartado 52 de la Sentencia el Tribunal señala que: “El artículo 95 del Tratado tiene por finalidad garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. pg. I-4509, apartado 9, y *Nunes Tadeu*, antes citada, apartado 18)”. Asimismo en los tres apartados siguientes (53 a 55) el Tribunal concluye que:

“Es jurisprudencia reiterada que se infringe el artículo 95, párrafo primero, del Tratado cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a diferentes modalidades que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado (véanse las sentencias Comisión/Grecia, antes citada, apartados 20 y 29; de 2 de abril de 1998, *Outokumpu*, C-213/96, Rec. pg. I-1777, apartado 34, y de 22 de febrero de

2001, Gomes Valente, C-393/98, Rec. pg. I-1327, apartado 21).

En particular es contrario al artículo 95, párrafo primero, del Tratado gravar los automóviles usados importados basándose en un valor superior al valor real del vehículo, dando lugar a que los vehículos usados importados queden sujetos a un gravamen superior al que soportan los vehículos usados similares disponibles en el mercado nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 22). Por tanto, para gravar los vehículos usados debe tenerse en cuenta su depreciación real.

El Tribunal de Justicia también ha declarado que la recaudación por un Estado miembro de un impuesto sobre los automóviles usados procedentes de otro Estado miembro es contraria al artículo 95, párrafo primero, del Tratado cuando la cuantía del impuesto, calculada sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, excede de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de los automóviles usados similares ya matriculados en el interior del país (véanse las sentencias Nunes Tadeu, apartado 20, y Gomes Valente, apartado 23, antes citadas)."

Por consiguiente, el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el valor imponible se determina con arreglo al valor en aduana, tal como éste se define en el Código aduanero y en su Reglamento de aplicación, pero se opone a que el valor imponible varíe en función de la fase de comercialización cuando ello pueda dar lugar, al menos en ciertos casos, a que la cuantía del impuesto de matriculación sobre un vehículo usado importado exceda de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar, ya matriculado en el interior del país³²³.

5.8.3. Las reducciones sobre la base imponible

³²³ Sobre la infracción del artículo 95 del Tratado pueden consultarse también las STJCE de 9 de marzo de 1995, *Fazenda Pública*, asunto C-345/93, de 15 de junio de 1999, *Yves Tarantik contra et-Marne*, asunto C-421/97, y de 15 de marzo de 2001, Comisión de las Comunidades Europeas *versus* República francesa, asunto C-265/99.

Asimismo, puede consultarse el artículo de HERRERA MOLINA, P. M.: "Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1995", *Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 11, 1995, págs. 1259-1268, en el que concluye que un impuesto sobre matriculación de vehículos usados procedentes de otros Estados miembros no puede ser superior al valor residual del impuesto que se pagó en su día por los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio nacional. De lo contrario se produciría una discriminación contraria al artículo 95 del Tratado CEE. Nuestro IEDMT solo recae sobre los coches usados procedentes del extranjero, coincidiendo la base imponible con su valor de mercado en el momento que se solicite su matriculación. Así la cuota correspondiente a vehículos de segunda mano procedentes del extranjero vendrá a coincidir con la parte del precio de un vehículo usado (adquirido en el mercado nacional) correspondiente al impuesto que se pagó en el momento de la matriculación en España, cantidad que se habrá depreciado junto con los demás componentes del coste del vehículo. De este modo nuestro IEDMT no adolece de las deficiencias del impuesto portugués sobre automóviles, que incurre en la comentada discriminación, al gravar a los vehículos automóviles de segunda mano al menos con el 90 por 100 de la cuota correspondiente a los demás vehículos.

Antes de examinar el contenido de las reducciones a la base imponible del IEDMT que contempla la LIIEE conviene hacerse una pregunta: ¿Cómo es posible, desde un punto de vista sistemático, regular las reducciones a la base imponible, antes de la propia base imponible? Lo preguntamos, básicamente, porque el legislador contempla la minoración de la base en los apartados 4 y 5 del artículo 66 y la definición de la base en el artículo 69, lo que comúnmente se denomina la casa por el tejado. Entendemos que esta defectuosa técnica legislativa o bien obedece a la refundición en un solo precepto de los beneficios fiscales: exenciones, devoluciones y reducciones, sin tener en cuenta si están relacionados con uno u otro elemento impositivo, esto es, el hecho imponible o la base de imposición, o bien se debe a que tales minoraciones han sido posteriores al texto primitivo de la LIIEE, lo que entendemos no es excusa para que el propio legislador ponga algo más de cuidado y rigor en la técnica empleada. Por desgracia no es algo a lo que estemos desacostumbrados.

Dejando a un lado estas cuestiones de sistemática legislativa, entramos al análisis de la concreta regulación de las dos reducciones sobre la base imponible del IEDMT que se contemplan en la ley: una, relacionada con la matriculación de vehículos por familias numerosas; otra, vinculada a la matriculación de vehículos susceptibles de ser utilizados como vivienda.

5.8.3.1. Matriculación de vehículos por familias numerosas

Por lo que respecta a la primera, introducida por el artículo 7 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, anticipamos que los requisitos que se exigen para poder disminuir la base de gravamen nos van a resultar similares a los que contempla la ley para la declaración de sujeción, pero con exención de aquellos vehículos matriculados a nombre de sujetos minusválidos. Conforme, por tanto, al artículo 66.4 la base imponible del impuesto será objeto de una reducción del 50 por 100 de su importe respecto de los vehículos automóviles con una capacidad homologada no inferior a cinco plazas y no superior a nueve, incluida en ambos casos la del conductor, que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas, tal y como las define la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas³²⁴. En todo caso, la condición de familia

³²⁴ El artículo 2 de la Ley 40/2003, citada, considera familia numerosa aquella familia integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes, ampliándose el concepto por asimilación a varios supuestos más. Los elementos básicos para ostentar la condición de familia numerosa en relación con el cómputo de los hijos son, según el artículo 3 de la citada Ley: edad inferior a 21 años o 25 en caso de estudios o sin límite de edad en caso de discapacidad; estado civil soltero; convivencia, salvo en supuestos de separación de ascendientes, con obligación de alimentos; y dependencia económica.

numerosa debe ser acreditada a través del documento que expida el organismo de la Administración central o autonómica competente, como establece el apartado d) del artículo 66.4³²⁵.

Para aplicar la reducción a la base debemos encontrarnos, así pues, ante la matriculación de cualquier tipo de vehículo (turismo, todoterreno o *pick-up*, por ejemplo) con una capacidad homologada de cinco a nueve plazas, puesto que a partir de nueve plazas ya se calificaría como autobús, destinado al uso exclusivo de familias numerosas. Este uso exclusivo requerido no implica, a nuestro juicio, que se pueda perder el beneficio fiscal si la totalidad de la familia no viaja siempre a bordo del vehículo, lo que resultaría una exigencia absurda, sino que debe ser entendido acorde al espíritu de la norma, que no es otro que la protección social, económica y jurídica de la familia que proclama el artículo 34.2 de la Constitución, de tal forma que la reducción solo puede entenderse relacionada con un uso ordinario o normal por los miembros de la familia para la satisfacción de sus necesidades, sin rigideces de ningún tipo³²⁶.

Como requisitos complementarios la LIIEE, además, exige:

a) Que la primera matriculación definitiva del vehículo tenga lugar a nombre del padre o de la madre o de ambos conjuntamente, lo que significa que no siempre van a coincidir la titularidad real y la registral del vehículo, pudiendo surgir descoordinación entre los requisitos legales. Además, considerando su condición de miembros de la familia y dado que la coincidencia entre titularidad real y registral no es un motivo de preocupación para el legislador, podía éste haber contemplado también la matriculación a nombre de alguno de los hijos mayores de edad.

b) Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo a nombre de cualquiera de las personas citadas en la letra a) anterior y al amparo de esta reducción. Este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos debidamente acreditados. La LIIEE contempla la posibilidad de que se

³²⁵ La referencia a la Administración central queda vacía de contenido, ya que se trata de una competencia transferida y asumida por las CCAA. Al respecto, según el artículo 5.2 de la Ley 40/2003, corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del solicitante la competencia para el reconocimiento de la condición de familia numerosa, así como para la expedición y renovación del título que acredita dicha condición y categoría. Este título tendrá validez en todo el territorio nacional sin necesidad de acto alguno de reconocimiento. Para los casos de los nacionales de Estados miembros de la UE o de los restantes que sean parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, que no tengan su residencia en territorio español, será competente la comunidad autónoma en la que el solicitante ejerza su actividad por cuenta ajena o por cuenta propia.

³²⁶ Véase PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos...", *op. cit.*, pág. 53.

disfrute este beneficio fiscal más de una vez, pero de forma sucesiva y continuada en el tiempo, no de forma simultánea, lo que entraña que si el padre o la madre utilizan sendos vehículos para sus desplazamientos y los de los miembros de su familia, solo en la matriculación de uno de ellos habrán podido aprovechar la reducción sobre la base imponible. De este modo, considerando que no hay limitación en cuanto al tipo de vehículo, salvo la relativa a la capacidad homologada, en un ejercicio evidente de economía fiscal se debería aprovechar la reducción sobre la mayor base imponible, que será la del vehículo cuyo coste de adquisición resulte mayor.

c) Que el vehículo automóvil matriculado al amparo de esta reducción no se transmita por actos *inter vivos* durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación. Para la consolidación del beneficio deben transcurrir, por consiguiente, cuatro años desde la matriculación del vehículo, antes de que pueda ser transmitido por actos *inter vivos*. No hay fraude si la transmisión tiene lugar, en cambio, *mortis causa*.

d) La aplicación de esta reducción está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. Parece, sin embargo, que el tratamiento de esta cuestión se le olvidó a la norma reglamentaria, ya que el RIIIE en su Título II dedicado al IEDMT solo se ocupa del reconocimiento previo en los supuestos de no sujeción y de exención. Sin embargo, hay autores, como GONZÁLEZ-JARABA³²⁷, que consideran extensible el procedimiento de reconocimiento previo de los artículos 135 a 137 del RIIIE al caso aquí analizado, cuestión que resulta bastante discutible, porque no estamos ni ante un supuesto de no sujeción ni ante un supuesto de exención, ni el RIIIE hace mención alguna a la necesidad de reconocimiento previo de la reducción en caso de matriculación de vehículos para uso exclusivo de familias numerosas. La Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en el fundamento de derecho tercero establece:

“A estos efectos el Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece en sus artículos 135, 136 y 137 el procedimiento y requisitos necesarios para obtener el reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención, exigiendo que el citado reconocimiento sea previo a la matriculación del vehículo. En este mismo sentido la Orden Ministerial de 2 de abril de 2001 por la que se aprueba el modelo 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento

³²⁷ GONZÁLEZ-JARABA, M.: “El sistema de impuestos especiales en España”, *op. cit.*, pág. 336.

previo de la Administración tributaria, dispone en su apartado segundo «Plazo de presentación» que «La presentación del modelo de solicitud de los supuestos de no sujeción, exención y reducción deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el mismo hasta que no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal.

En el supuesto de reducción de la base imponible previsto en el apartado 4 del artículo 66 de la Ley 38/1992, el sujeto pasivo deberá presentar el modelo 565 o el modelo 567, según corresponda, una vez sea concedida la reducción solicitada».

Dichos modelos para la declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte fueron aprobados por Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de marzo de 2001”.

A la vista de la normativa aplicable, el TEAC concluye que:

“(…) el interesado presentó la declaración-liquidación del Impuesto con anterioridad a que se concediera la reducción solicitada, en contra de lo establecido en la Orden Ministerial de 2 de abril de 2001 por la que se aprueba el modelo 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible, por lo que, por las razones expuestas, debe estimarse el recurso promovido por el Director General de Tributos y unificar criterio en el sentido de que para aplicar la reducción de la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas, prevista en el apartado 4 del artículo 66 de la Ley 38/1992, el sujeto pasivo deberá presentar la declaración-liquidación del Impuesto, una vez le sea concedida la reducción solicitada”.

En efecto la Orden de 2 de abril de 2001 aprueba el modelo 05, *Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción*, que deben utilizar las personas físicas, jurídicas y demás entidades que soliciten la aplicación de algún supuesto de no sujeción a que se refiere los números 7 y 8 de la letra a) del apartado 1 del artículo 65; alguna de las exenciones previstas en las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado 1 del artículo 66, así como del supuesto de reducción de la base imponible contemplado en el apartado 4 de este último precepto, todos ellos de la LIIEE. La presentación del modelo de solicitud de los supuestos de no sujeción, exención y reducción deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el mismo hasta que no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal. En el supuesto de reducción de la base imponible previsto en el apartado 4 del artículo 66 de la LIIEE, el sujeto pasivo deberá presentar el modelo 565 o el modelo 567, según corresponda, una vez sea concedida la reducción solicitada³²⁸.

³²⁸La presentación del modelo 05 y de la documentación complementaria que se debe acompañar en cada caso concreto, se realizará en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del obligado tributario. Además, el obligado tributario que solicite la

Según lo indicado, restaría determinar si el reconocimiento previo de dicho beneficio fiscal por la Administración Tributaria tiene carácter constitutivo o, en todo caso, ha de otorgársele naturaleza de acto declarativo del derecho a disfrutar de la citada reducción. La respuesta a esta cuestión conllevará la procedencia o improcedencia de la aplicación de la aludida reducción cuando se presente la solicitud en fecha posterior a la de la primera matriculación definitiva del vehículo. Al respecto, si se mantiene la tesis, de claro rigor formalista, de que se está ante un requisito esencial y constitutivo del derecho, no cabrá aplicar el beneficio fiscal cuando la solicitud se presente después de haber matriculado el vehículo. Si se considera, sin embargo, que dicho reconocimiento es un requisito esencial de aplicación de la reducción, pero no de su existencia, se puede entender como condición previa para la aplicación de la reducción, que no impide o limita que su petición tenga lugar con posterioridad al pago del impuesto y a la matriculación del vehículo.

Para apoyar esta tesis, traemos a colación lo dispuesto en el fundamento de derecho 4.º de la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 65 de 9 de febrero de 2011, según el cual:

“Centrada la cuestión objeto de debate la misma supone interpretar el artículo 66.4.d) de la Ley 38/1992, reguladora de los Impuestos Especiales, y su desarrollo reglamentario en el artículo segundo de la Orden de 2 de abril de 2001 y ello en cuanto al requisito de "reconocimiento previo" que se está exclusivamente discutiendo en este proceso. Concretamente el citado artículo 66.4 .d) dispone que: "La aplicación de esta reducción esta condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente". Desarrollo reglamentario que, en cuanto a la reducción analizada se desarrolla en el artículo segundo de la Orden de 2 de abril de 2001 , que dispone que:" La presentación del modelo de solicitud de los supuestos de no sujeción, exención y reducción deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el mismo hasta que no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal. En el supuesto de reducción de la base imponible previsto en el apartado 4 del art. 66 de la Ley 38/1992, el sujeto pasivo deberá presentar el modelo 565 o el modelo 567, según corresponda, una vez sea concedida la reducción solicitada".

Sobre esta misma cuestión se han pronunciado otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Navarra, en la sentencia de fecha de 14 de junio de 2007, de la Comunidad Valenciana en sentencia de fecha 30 de marzo de 2007, de las Islas Canarias, con sede en Tenerife, en sentencia de fecha 27 de febrero de 2007 , de Asturias en sentencia de fecha 30 de abril de 2008, y de Cataluña en sentencia de fecha 17 de julio de 2009, todas ellas estimatorias de la pretensión deducida de devolución de ingresos indebidos. Y esta Sección

aplicación de cualquiera de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible del impuesto a que se refiere la presente Orden, deberá adjuntar al modelo de solicitud la documentación que proceda en cada supuesto, y a la que se hace referencia en las instrucciones del propio modelo 05, que figura como anexo de la Orden (artículos tercero y cuarto de la Orden de 2 de abril de 2001).

hace suyos los razonamientos jurídicos contenidos en dichas sentencias y entiende que son totalmente aplicables al supuesto examinado.

En todas ellas se argumenta que por la Administración se hace una interpretación formalista y extremadamente vigorosa de la normativa aplicable convirtiendo el indicado requisito formal en un elemento natural constitutivo de la bonificación, cuando la norma lo que pretende es la bonificación de la familia numerosa que procederá siempre que se haga constar. Si bien es cierto que las normas referidas exigen que con anterioridad a la matriculación del vehículo se presente ante la Administración Tributaria un escrito solicitando la aplicación de la referida reducción fiscal; no obstante, nada impide la operatividad de la reducción si, reuniendo los requisitos sustantivos precisos para ello al momento de la matriculación del vehículo, por error propio o inducido por la Administración no se solicita por el contribuyente con tal carácter previo sino en un momento posterior. Y por ello aunque, en el presente caso, los recurrentes no solicitaron la reducción del 50% antes de la matriculación, a pesar de que reunían todos los requisitos precisos para ello, a tal omisión no puede en ningún caso atribuírsele la consecuencia de pérdida del derecho, ya que tal consecuencia para su operatividad debería estar expresamente prevista en la norma, no siendo ello así. De esta forma, la errónea declaración del contribuyente no puede tener otras consecuencias que la de proceder a su revisión debiendo entenderse que lo que se ha producido es un ingreso indebido por el contribuyente, que conlleva a la obligatoriedad de su devolución”.

En conclusión, no puede impedirse la operatividad de la reducción prevista en el artículo 66.4.d) de la LIIIE para los vehículos que se destinen al uso exclusivo de familias numerosas si, reuniendo los requisitos sustantivos precisos para ello en el momento de la matriculación del vehículo, por error propio o inducido por la Administración, no se solicita por el contribuyente con carácter previo la aplicación de la misma, sino en un momento posterior, lo que debe dar lugar a la pertinente devolución de ingresos indebidos³²⁹.

5.8.3.2. Matriculación de vehículos susceptibles de ser utilizados como vivienda

El artículo octavo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, añadió un apartado 5 en el artículo 66, dando entrada a una nueva reducción del 30 por 100 sobre la base imponible respecto de los siguientes vehículos:

³²⁹ Véanse, asimismo, el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia del TSJ de La Rioja núm. 533 de 13 de noviembre de 2003 (recurso contencioso-administrativo 782/2002), los fundamentos de derecho 2.º y 3.º de la Sentencia del TSJ de las Islas Canarias núm. 127 de 27 de febrero de 2007 (recurso contencioso-administrativo núm. 1053/2002), los fundamentos de derecho 2.º y 3.º de la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 423 de 30 de abril de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 2017/2005), los fundamentos de derecho 2.º, 3.º y 4.º de la Sentencia del TSJ de Cantabria núm. 514 de 25 de junio de 2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 523/2007) y el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 471 de 28 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 42/2005).

- a) Vehículos definidos como *autocaravanas* en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II del RGV.
- b) Vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda a los que se refieren el último párrafo del número 1.º y el último párrafo del número 8.º, ambos del artículo 65.1.a) de la LIIEE.

Así pues, tras declararse en el artículo 65.1.a). 1.º y 8.º de la LIIEE que la matriculación de estos vehículos está plenamente sujeta al impuesto, se concede una reducción en la base del IEDMT que influirá en la deuda tributaria final. La justificación puede encontrarse en el hecho de que una parte de su precio de venta y, por tanto, de la base imponible de este impuesto no está formada por el precio del vehículo en sí, sino por el del equipamiento propio de una vivienda, lo que aconseja minorar la base imponible en la cuantía que se estima representa este equipamiento en su precio de venta, por no estar directamente asociado a su capacidad de circulación como vehículo. No obstante, entendemos que esta reducción fiscal también subyace un evidente interés por potenciar el mercado de venta de este tipo de medios de transporte, haciéndose eco de antiguas demandas de los propietarios y usuarios de los mismos.

La reducción de la base imponible del impuesto puede llegar a ser de un 80 por 100 si el vehículo automóvil con una capacidad homologada de entre cinco y nueve plazas, destinado al uso exclusivo de familias numerosas, es una autocaravana o un vehículo acondicionado para ser utilizado como vivienda. La LIIEE no configura las reducciones a la base imponible con carácter excluyente, por lo que cumpliéndose los condicionantes legales no encontramos impedimento alguno para que se apliquen conjuntamente los dos porcentajes reductores.

5.8.3.3. Otras reducciones no contempladas en la LIIEE

Hay otras reducciones a la base imponible del IEDMT que no se contemplan, sin embargo, en el artículo 66.4. Habría que añadir, al menos así lo entendemos, la minoración contemplada en el anexo IV de la Orden HAP/2724/2012, según el cual el importe que resulte de la aplicación de los porcentajes de depreciación a los precios fijados para turismos, todoterrenos y motocicletas, se reducirá al 70 por 100 cuando el vehículo transmitido se hubiese dedicado exclusivamente, durante más de seis meses desde la primera matriculación definitiva, a las actividades de enseñanza de conductores mediante contraprestación, o

de alquiler de vehículos, sin conductor, o bien tuviera la condición, según la legislación vigente, de taxi, autotaxi o autoturismo³³⁰.

Para vehículos usados que cumplan el condicionante de afectación exclusiva a determinadas actividades comerciales (enseñanza de conductores, alquiler de vehículos, taxis, autotaxis o autoturismos), durante un concreto período de tiempo (más de seis meses), la norma reglamentaria contempla una reducción de la base de gravamen del IEDMT de un 70 por 100. Esta reducción no está prevista en la LIIEE, tampoco es el desarrollo de ninguna previsión legal, simplemente se plasmó en la primera Orden Ministerial de precios medios de venta y las sucesivas Órdenes, hasta la actual, han heredado dicha redacción. Así, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que se cometió en su día y se sigue cometiendo por inercia un exceso reglamentario, pues el establecimiento de un beneficio fiscal que afecta a un elemento de cuantificación del tributo, como la base imponible, debe ser entendido como un elemento esencial del mismo, cubierto por el principio de reserva de ley [art. 8.a) LGT]. Si así se entendiera, a la referida minoración del 70 por 100 hacía ya tiempo que se le hubiera dado entrada en el texto de la ley, en lugar de estar recogida en una norma reglamentaria, a escondidas de la misma.

No solo la sistemática legislativa ganaría enteros, al encontrarnos todas las reducciones a la base imponible condensadas en un mismo cuerpo normativo, sino que además se daría cumplida cuenta del principio constitucional de reserva de ley (art. 31.3 CE) y, sobre todo, se respetaría el artículo 133.3 de la CE, según el cual cualquier “beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley”.

Todo esto al margen de las críticas que pueda recibir la norma de reducción al cerrar el círculo y permitir que solo se reduzca en un 70 por 100 el precio medio depreciado por el uso y transcurso del tiempo de ciertos vehículos dedicados durante un concreto período de tiempo al desarrollo de determinadas actividades empresariales: enseñanza de conductores, alquiler de vehículos, taxis, autotaxis o autoturismos. Quizás hubiera podido extenderse el ámbito de aplicación a otros medios de transporte que, sin ser vehículos, pueden afectarse igualmente a este tipo de actividades, como las embarcaciones o las aeronaves.

Ni que decir tiene que si el vehículo fuese nuevo, aunque se dieran los condicionantes del anexo IV, no podría reducirse la base del IEDMT en el 70 por 100.

³³⁰ Véase, sobre la aplicación de esta reducción del 70 por 100, la consulta de la DGT núm. 489 de 6 de marzo de 2001.

5.9. Los tipos impositivos

5.9.1. Antecedentes

En materia de tipos impositivos la normativa del IEDMT ha ido evolucionando poco a poco desde que el tributo iniciara su andadura allá por el año 1993. Del tipo impositivo único del 13 por 100 para la Península y las Islas Baleares establecido en la primitiva redacción de la LIIEE se pasó, tras la publicación del Real Decreto-ley 12/1995, con efectos a partir de 1 de enero de 1996, a los dos tipos de gravamen que han estado vigentes hasta el 1 de enero de 2008: el 7 por 100 para vehículos automóviles de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos con motor diesel; y el 12 por 100 para el resto de medios de transporte (vehículos con cilindrada superior a la indicada, embarcaciones de recreo y aeronaves).

Favoreció esta reforma a los vehículos automóviles de menor potencia, siendo un impulso para el desarrollo de la industria automovilística que vio como se reducía en 6 puntos porcentuales la carga fiscal hasta entonces existente de tales vehículos y en un punto porcentual para los demás medios de transporte.

En un contexto de fiscalidad verde, hay que señalar que a partir de la década de los noventa, se intensifica la preocupación social por la protección del medio ambiente y por el cambio climático, siendo exponentes destacados la adopción en 1992 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y la aprobación en 1997 del Protocolo de Kyoto, del cual España es Estado signatario y, por tanto, responsable del cumplimiento de los compromisos de limitación de las emisiones por parte de los agentes que emiten CO₂ dentro de su territorio³³¹. En lo que se refiere, en concreto, a la imposición que recae

³³¹ La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático fue adoptada en Nueva York el 9 de mayo de 1992, entrando en vigor el 21 de marzo de 1994. Su objetivo fundamental, *grosso modo*, es lograr la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI) en la atmósfera. En 1997 se acordó además incorporar una adición al tratado, conocida con el nombre de Protocolo de Kyoto, que entró en vigor en 2005, y que establece compromisos jurídicamente vinculantes de reducción de las emisiones para los países industrializados y países que se encuentran en la fase de transición a una economía de mercado, reconociendo que son los principales responsables de los elevados niveles de emisiones de GEI. Entre todos se comprometen a recortar las emisiones de tales gases al menos el 5 por 100 con respecto a los niveles de 1990 en el primer periodo de compromiso de 2008-2012. En 2006 se enmendó en Nairobi este Protocolo a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, gestándose la continuación del Protocolo de Kyoto en la Cumbre de la ONU sobre Cambio Climático de Bali de 2007, seguida de la Cumbre de Copenhague de 2009. Tras el fracaso de ésta, la XVI Conferencia Internacional sobre Cambio Climático se celebró en Cancún (México) a finales de 2010, llegándose a un consenso sobre tres áreas principales del régimen del cambio climático: adaptación,

sobre la matriculación de medios de transporte, la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, señala que:

“El Gobierno a lo largo del ejercicio presupuestario 2007 incorporará, a través de las reformas normativas necesarias, elementos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras”.

Un día más tarde, el preámbulo del Real Decreto-ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, anunciaba que en un “futuro próximo” era previsible que se llevase a cabo una reestructuración, desde la perspectiva medioambiental, de la fiscalidad que incide sobre los medios de transporte. En efecto, durante la legislatura 2004-2008 el Gobierno, imbuido de las tesis comunitarias y mundiales sobre la necesidad de conservación y defensa del medio ambiente, asumió el mandato de modificar nuestro sistema fiscal para incorporar, entre otros, elementos de protección medioambiental en la fiscalidad que atañe a los medios de transporte. El Informe para el Presidente del Gobierno elaborado por expertos en cambio climático en noviembre de 2007 y titulado “El cambio climático en España. Estado de situación”, proponía utilizar la fiscalidad de productos petrolíferos, impuestos de matriculación y circulación y regulación del estacionamiento como instrumentos para moderar las emisiones procedentes de este sector³³².

financiación y tecnología, lo que constituyó un paso significativo hacia un acuerdo internacional jurídicamente vinculante. Además, la Cumbre de Cancún, restableció la ruta hacia una renovación de Kyoto en la Cumbre de Durban que se celebraría a finales de 2011. Ésta se entendió como la última esperanza del Protocolo de Kyoto y el momento crítico en el que se debe alcanzar un acuerdo legalmente vinculante sobre la reducción de la emisión de GEI, más apremiante que nunca, al acercarse el final del primer período de compromiso de Kyoto. La XVII Cumbre de la ONU sobre Cambio Climático ha aprobado extender dicho Protocolo después de 2012, fijando una hoja de ruta para un acuerdo global de reducción de GEI. No obstante, se decide posponer para 2012 la decisión de definir el período de tiempo en el que estará en vigor de nuevo el Protocolo de Kioto, ya que el marco temporal estipulado actualmente expira en ese año. Sin embargo, la cumbre de Durban ha conseguido que, por primera vez, los países más contaminantes estén obligados a tomar acciones para reducir sus emisiones y, por ende, ralentizar el proceso de calentamiento global. Asimismo, se ha llegado a un acuerdo para la creación de un fondo que ayude económicamente a los países más pobres en la lucha contra los estragos causados por el calentamiento climático.

³³² Este documento se puede consultar en la siguiente página web: <http://www.catedracambioclimatico.uji.es/docs/informepresidente.pdf>

Este informe realizado a petición del presidente del gobierno José Luís Rodríguez Zapatero fue realizado por distintos autores, seleccionados teniendo en cuenta, entre otras, la propuesta realizada por los miembros de la Comisión de Coordinación de Políticas de Cambio Climático. En él se presenta una aproximación actualizada de la situación del cambio climático en España. Aunque no analiza de forma exhaustiva todos los posibles aspectos relacionados con el cambio climático en nuestro país, sí facilita una visión de conjunto, sencilla y solvente, sobre las líneas de trabajo más importantes a seguir por las administraciones españolas en esta materia.

Con tales antecedentes y apoyos, el Grupo Parlamentario Socialista en el Senado presentó a mediados de septiembre de 2007 una enmienda, la número 28, de modificación de la disposición adicional octava del Proyecto de Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera³³³. De esta forma, tras la aprobación y entrada en vigor de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, la disposición adicional octava, apartado primero, reestructura el IEDMT de acuerdo con las directrices comunitarias basadas en el uso de los instrumentos fiscales para el logro de la mejora medioambiental, vinculando la carga tributaria a la mayor o menor contaminación provocada por el uso del medio de transporte, y dando nueva redacción, entre otros, al artículo 70 de la LIIEE³³⁴.

Sin tiempo para respirar, la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, viene a dar nueva redacción al apartado primero de la disposición adicional octava de la Ley 34/2007, con efectos a partir de 1 de enero de 2008, si bien la misma no influye en el contenido del artículo 70.

Para seguir con el carrusel, el artículo octavo, apartado cinco, de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 70 de la LIIEE, siendo el apartado 1 nuevamente modificado por la disposición final octava de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

³³³ La enmienda núm. 28 presentada en el Senado por el GPS al Proyecto de Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera, puede consultarse en el BOCG. Senado Núm. II-116-c de 14 de septiembre de 2007.

El tenor literal de la enmienda es el que sigue: "Especial mención merece la disposición adicional octava, por medio de la cual se reestructura el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, a través de la oportuna modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y de la Ley 21/2001, de 27 de 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. Tal reestructuración busca esencialmente reforzar el cumplimiento de los objetivos de esta Ley incentivando la matriculación de los vehículos con más bajas emisiones oficiales de CO2 y gravando con una mayor intensidad los vehículos que presentan mayores emisiones. Así, los vehículos cuyas emisiones oficiales no superen los 120 gramos de CO2 por kilómetro se beneficiarán de un tipo impositivo cero, en tanto que los que tengan unas emisiones oficiales de 200 o más gramos de CO2 por kilómetro tributarán a un tipo del 14,75 por 100. También tributarán al tipo del 14,75 por 100 los vehículos tipo "quad" y las motos náuticas".

³³⁴ Véase CORNEJO PÉREZ, A.: "Reforma del Impuesto de Matriculación y Fiscalidad Verde del Estado", *op. cit.*, págs. 5-15.

Finalmente, el artículo 82.Seis de la Ley 39/2010, de PGE para 2011, da nueva redacción a los apartados 4 y 5 del artículo 70.

Con tanta reforma, realmente, es un verdadero esfuerzo seguir el hilo y no nos equivocamos si afirmamos que la regulación actual de los tipos impositivos, que en el apartado siguiente se expondrá, está hecho a base de recortes de las sucesivas reformas tributarias sobre el artículo 70.

Además, no podemos obviar que los tipos que contempla el artículo 70 se aplicarán sobre la base imponible, en defecto de tipo autonómico, pues como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 21/2001, de 27 de 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 (vigente hasta 1 de enero de 2009), se modificó la redacción del artículo 70 de la LIIEE, contemplándose la posibilidad de que las CCAA incrementaran, en el ejercicio de sus competencias normativas, los tipos generales, conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 21/2001. Tal margen de incremento se fijó inicialmente en un 10 por 100, pero la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, vino a dar nueva redacción al artículo 43 de la Ley 21/2001, con el fin de ampliar el margen hasta el 15 por 100, todo ello requerido por el acuerdo de incrementar la capacidad normativa autonómica en el IEDMT adoptado en la II Conferencia de Presidentes de las Comunidades Autónomas de 10 de septiembre de 2005 y en el posterior Consejo de Política Fiscal y Financiera de 13 de septiembre de 2005³³⁵.

La disposición adicional octava de la Ley 34/2007, entre las medidas de reestructuración del IEDMT, modifica en su apartado segundo la redacción del artículo 43 de la Ley 21/2001, con efectos a partir de 1 de enero de 2008, dando nuevamente amparo legal al incremento por parte de los entes autonómicos de los tipos generales en

³³⁵ En la Memoria de Actuaciones 2005 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, Anexo XI “Acuerdo sobre el incremento de la capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas”, puede leerse lo siguiente: “En cumplimiento de lo convenido en la II Conferencia de Presidentes celebrada el día 10 de septiembre de 2005 y de lo acordado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera del día 13 de septiembre de 2005, la Administración General del Estado realizará los trámites necesarios y propondrá las modificaciones legales pertinentes para incrementar la capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas de la siguiente forma:

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes

El precepto que dé cumplimiento a esta medida modificará lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 21/2001, antes citada, permitirá que el incremento sobre el tipo impositivo fijado por el Estado sea de hasta un 15 por 100”.

un 15 por 100 máximo.

La 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, vino a ocupar el puesto de la Ley 21/2001, si bien, manteniendo la misma línea que su antecesora contempla en el artículo 43 la cesión del IEDMT a las CCAA que, de conformidad con el artículo 51 y en el uso de sus competencias normativas, pueden incrementar los tipos de gravamen especificados en el artículo 70.1 de la LIIEE en el consabido 15 por 100 como máximo³³⁶.

5.9.2. La situación actual

Los medios de transporte cuya matriculación o, en su caso, circulación o utilización en España es objeto de gravamen por el IEDMT se clasifican en el artículo 70.1 de la LIIEE, en la redacción dada al mismo por la disposición final octava de la Ley 11/2009, antes citada, en los siguientes epígrafes:

- **Epígrafe 1.º:** Incluye los vehículos:
 - cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo *quad* y de los comprendidos en los epígrafes 6.º a 9.º;
 - que disponen de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo *quad*.
- **Epígrafe 2.º:** Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km e inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9.º.
- **Epígrafe 3.º:** Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.
- **Epígrafe 4.º:** Vehículos:
 - cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo *quad* y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9.º;
 - a los que les sea exigible la medición de sus emisiones de CO₂, cuando éstas no se acrediten;

³³⁶ En este sentido, el artículo 19.2.f) de la LOFCA, en la redacción dada al mismo por el artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de noviembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de Comunidades Autónomas, sienta que las CCAA podrán asumir competencias normativas en materia de tipos impositivos.

- comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda;
 - tipo *quad*;
 - Motos náuticas (embarcaciones propulsadas por un motor y proyectadas para ser manejadas por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él).
- **Epígrafe 5.º:** Comprende:
 - los vehículos no comprendidos en los epígrafes 1.º a 4.º y 6.º a 9.º;
 - las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas;
 - los aviones, avionetas y demás aeronaves.
 - **Epígrafe 6.º:** Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9.º cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 100 g/km.
 - **Epígrafe 7.º:** Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9.º cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 100 g/km e inferiores o iguales a 120 g/km.
 - **Epígrafe 8.º:** Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9.º cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/Km e inferiores a 140 g/km.
 - **Epígrafe 9.º:** Incluye las siguientes motocicletas:
 - Las no comprendidas en la letra c) cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 140 g/km.
 - Las no comprendidas en la letra c) cuyas emisiones oficiales de CO₂ no se acrediten.
 - Las que tengan una potencia CEE igual o superior a 74 kW (100 cv), y una relación potencia neta máxima, masa del vehículo en orden de marcha, expresada en Kw/Kg igual o superior a 0,66, cualesquiera que sean sus emisiones oficiales de CO₂.

Como puede observarse se suprimen las diferencias fiscales en función de la cilindrada del vehículo y del combustible que utilice, pues la inclusión de un vehículo concreto en uno u otro epígrafe depende del tipo de vehículo y de sus emisiones oficiales de CO₂ a la atmósfera durante la circulación³³⁷. De esta forma, se grava más a los adquirentes de ciertos

³³⁷ La acreditación de las emisiones oficiales de CO₂ debe realizarse, en su caso, por medio de un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo, salvo que las emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento oficial expedido individualmente respecto del vehículo.

vehículos, tipo todoterrenos, berlinas o deportivos potentes, saliendo beneficiados los coches movidos por motores híbridos o eléctricos. Como puede apreciarse esta vinculación explícita del IEDMT con la protección del medio ambiente es relativamente reciente. Se trata de un modelo seguido desde 2008, según las normas anteriormente relatadas, que dieron el paso de graduar los tipos impositivos del artículo 70.2 de la LIIIE en función de las emisiones oficiales de CO₂. Dicha reforma buscó dotar de cierta vocación medioambiental a esta figura especial, llegando algunos autores a hablar de impuesto ecológico, de tasa verde o de una nueva fiscalidad del automóvil. Para RUIZ-BEATO BRAVO tales manifestaciones son notoriamente exageradas. Estamos ante una modificación de la figura impositiva que establece un tipo de gravamen modulado en función de las emisiones del vehículo, pero nada más lejos de la realidad que hablar de un tributo ambiental³³⁸.

Véanse las consulta vinculantes de la DGT núm. 120 de 22 de enero de 2008 y núm. 2445 de 19 de diciembre de 2008.

³³⁸ RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, en AAVV (Dir. M. VILLAR EZCURRA), *op.cit.*, págs. 3388-3389.

Para calificar a un tributo como ambiental es preciso analizar todo su régimen jurídico y sus elementos esenciales. Así, por ejemplo, las deducciones específicas relacionadas con inversiones o comportamientos respetuosos con el medio ambiente son elementos indicativos del carácter ambiental de un tributo. Además, la recaudación de este tipo de figuras tributarias suele encontrarse afectada a actuaciones relacionadas con la protección del medio ambiente y de los recursos naturales, aunque por sí sola la afectación de la recaudación no es suficiente para tildar a un tributo como ambiental. En cualquier caso, no basta para atribuir tal carácter a un tributo el hecho de que la ley que lo cree contenga una declaración de intenciones en tal sentido en su Exposición de Motivos. Para merecer dicho calificativo, el tributo en cuestión debe incorporar en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) objetivos ambientales.

En cuanto a la conceptualización de tributo ambiental, véase la jurisprudencia constitucional revelada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al Impuesto de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que el Tribunal declaró inconstitucional por estimarse que no era un tributo de naturaleza extrafiscal, pese a su aparente catalogación como tal, y que, por consiguiente, se solapaba con el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles. La Sentencia 179/2006, de 13 de junio (fundamentos jurídicos 4.º a 10.º), ha declarado, igualmente, inconstitucional el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura, conforme al régimen inicial establecido por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de normas fiscales sobre producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente³³⁸. Al igual que aconteció con el impuesto balear, al que el Tribunal Constitucional lo equipara con remisiones constantes a la Sentencia 289/2000, en su concepción originaria –modificada en 2005– sometía a tributación la misma fuente de riqueza que el IBI (el patrimonio inmobiliario), incurriendo en un solapamiento no autorizado por norma legal previa. El análisis de su estructura y elementos esenciales pone de manifiesto que se está ante un tributo netamente fiscal, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante –dado que desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente–, sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente. A la inversa, el Auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007 (fundamentos jurídicos 6.º y 7.º) rechaza que el Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos de Andalucía (artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas) incida en la prohibición de doble imposición. El Tribunal declara que el impuesto sobre depósito de residuos radioactivos no es un tributo que tenga una finalidad potencialmente recaudatoria. Su finalidad

En cualquier caso, de estos epígrafes nos interesan, por la naturaleza del medio de transporte objeto de nuestro estudio, los epígrafes 1.º a 5.º los cuales serán analizados para determinar los tipos impositivos que corresponda aplicar sobre la base de gravamen.

Concretamente, es el artículo 70.2, en la redacción dada al mismo por el artículo octavo, apartado cinco de la Ley 4/2008, el que determina que los tipos impositivos aplicables serán los que haya aprobado la Comunidad Autónoma competente, en el ejercicio de las competencias normativas que le atribuye el artículo 51 de la Ley 22/2009. Solo en defecto de normativa autonómica entrarán en juego, por defecto, los tipos aprobados por el legislador estatal, los cuales difieren en función del epígrafe en el que se incluya el vehículo que va a ser objeto de matriculación. Conviene tener claro que las CCAA pueden incrementar

no es el mero gravamen de la capacidad económica exteriorizada por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por parte del sujeto pasivo del tributo, sino establecer una carga fiscal sobre la entrega de residuos radioactivos en razón de los perniciosos efectos que sobre el medio ambiente tienen los mismos. A la vista de estas características se argumenta que no estamos ante un tributo de carácter contributivo y finalidad exclusivamente recaudatoria, según se desprende de la definición legal de sus elementos determinantes y de la afectación de su producto recaudatorio a actuaciones de protección del medio ambiente; por el contrario, prevalece una dimensión retributiva, pues su exigencia se justifica por el riesgo que encierra el depósito de un determinado tipo de residuo en razón de su peligrosidad para el medio ambiente.

También puede consultarse, al respecto, JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "La fiscalidad ambiental en Aragón", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 289, 2009, págs. 3-14; HERMOSILLA MARTÍN, R. y RUBIO ESCOBAR, P. M.: "La tributación medioambiental los medios de transporte", *op. cit.*, págs. 735-769; HERRERA MOLINA, P. M.: "Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007, págs. 73-82; GARCÍA NOVOA, C.: "Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007, págs. 52-72; PATÓN GARCÍA, G.: "La inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: a propósito de la STC 179/2006, de 13 de junio", *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 281-282, 2006, págs. 117 y siguientes; HERRERA MOLINA, P. M., GRAU RUIZ, M. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Energía: aspectos generales e incidencia sobre la fiscalidad ambiental" en AAVV (Coord. V. GARRIDO MAYOL, S. GARCÍA COUSO y E. ÁLVAREZ CONDE), *Comentarios a la Constitución Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, vol. 3, 2004, págs. 945-994; HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España", en AAVV (Coord. M. BUÑUEL GONZÁLEZ), *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 185-248; CORNEJO PÉREZ, A.: "Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional", en AAVV (Coord. M. BUÑUEL GONZÁLEZ), *Tributación medioambiental...*, *op. cit.*, págs. 339-372; BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: "Análisis del uso de instrumentos fiscales en la política ambiental", *Intec Urbe: Revista de ingeniería, técnicas urbanas y medio ambiente*, núm. 79, 2003, págs. 57-61; HERRERA MOLINA, P. M., MONREAL PALOMINO, I., CHICO DE LA CÁMARA, P. y GARCÍA BAQUERO, C.: "El tratamiento fiscal de las nuevas energías" en AAVV (Dir. A. GAGO RODRÍGUEZ), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 243-279; y RODRÍGUEZ MENÉNDEZ, M., GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: "La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes", en AAVV (Dir. A. GAGO RODRÍGUEZ), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, *op. cit.*, págs. 103-150.

los tipos de gravamen, en un 15 por 100 como máximo, no pueden rebajarlos, ni pueden modificar las categorías de vehículos por epígrafes.

Teniendo en cuenta, por tanto, que exclusivamente analizaremos los epígrafes antes citados, los tipos supletorios, diferenciados por territorios, son los siguientes:

	Península e Islas Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
Epígrafe 1º	0%	0%	0%
Epígrafe 2º	4,75%	3,75%	0%
Epígrafe 3º	9,75%	8,75%	0%
Epígrafe 4º	14,75%	13,75%	0%
Epígrafe 5º	12%	11%	0%

Una primera aproximación al contenido de esta tabla nos hará extraer las siguientes conclusiones:

- Si nos situamos en la columna de los vehículos matriculados en la Península e Islas Baleares, los porcentajes de gravamen, en líneas generales, van aumentando conforme se eleva el nivel de contaminación atmosférica provocado por el vehículo. Así pues, si transformamos un conocido aforismo afirmaríamos, sin ningún género de dudas, que mientras más se contamina, más se paga. En cualquier caso, un tipo impositivo inferior al establecido en otros epígrafes no se traduce en un menor precio de adquisición del vehículo (coste de adquisición+impuestos), pues en la actualidad los vehículos menos contaminantes, por ejemplo, los de carácter híbrido, tienen en el mercado un precio más elevado que los convencionales, por lo que una menor carga impositiva no va en correlación con un menor precio final del vehículo. Entendemos que su carestía se debe al funcionamiento de la ley de la oferta y la demanda. La demanda de este tipo de vehículos es aún escasa, ya que los compradores consideran que no van a recuperar o compensar el alto costo inicial con el ahorro de un consumo por kilometraje mejorado; la oferta, por su parte, es nimia, puesto que son muy pocos los fabricantes que se deciden a darles salida, los costes de fabricación se disparan y apenas hay competencia en el mercado. Puede ser que el paso del tiempo y los elevados precios de los carburantes contribuyan a modificar esta tendencia y los fabricantes se vean impelidos a poner la tecnología y la ciencia al servicio de los demandantes de vehículos menos contaminantes o híbridos, haciendo un ejercicio de autoconciencia con el medio ambiente.

- Si nos colocamos en la columna de los vehículos matriculados en Canarias, los tipos impositivos son siempre un punto inferior a los que se contemplan para la matriculación de vehículos en la Península y las Islas

Baleares. El Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF), amparado por la disposición adicional tercera de la CE y por el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, consagra un hecho diferencial que se justifica sobre elementos de una concreta situación histórica, política y económica de dicha Comunidad Autónoma. Este REF afecta a la imposición directa y a la imposición sobre el consumo, generando diversas ventajas fiscales y menor tributación para los contribuyentes. Concretamente, en el campo de la imposición indirecta, destaca el hecho de que el impuesto sobre matriculación se exija a tipos inferiores a la media estatal³³⁹. No obstante, no podemos perder de vista que como ente autonómico con competencias normativas sobre tipos de gravamen pudiera aquél modificar tales porcentajes. No ha sido el caso, puesto que priman más otros intereses políticos o económicos.

- Si examinamos la columna de los vehículos matriculados en Ceuta y Melilla es fácilmente constatable que en todos los epígrafes el tipo de gravamen es igual a 0. La LIIEE establece una nueva exención en el impuesto con la fórmula del 0 por 100 para todos los medios de transporte matriculados en alguna de esas dos Ciudades Autónomas³⁴⁰.

Dejando a un lado la situación especial de los vehículos matriculados en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla que tributan a tipo 0, podemos plantearnos si los porcentajes previstos disuaden de posibles decisiones de compra de vehículos o si, ante todo, penalizan las

³³⁹ Canarias disfruta de un tratamiento financiero especial, derivado del REF que hunde sus raíces históricas en el siglo XV. En esencia, su justificación se ha hecho siempre apelando al carácter insular y ultraperiférico de Canarias que, en último término, devendría en una menor capacidad de desarrollo económico y social. Como exponen las leyes reguladoras (Ley 30/1972, Ley 20/1991 y Ley 19/1994), el REF es un instrumento diseñado para “establecer un conjunto de medidas económicas y fiscales encaminadas a promover el desarrollo económico y social del Archipiélago”. El reconocimiento de la ultraperifericidad en la UE se aplica desde la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam (el 1 de mayo de 1999) y ha sido recogida en el TFUE, vigente desde el 1 de diciembre de 2009. Esta sólida base jurídica reconoce las especiales circunstancias estructurales de las regiones ultraperiféricas, así como la adopción de medidas destinadas a aliviarlas, incluyendo su consideración en la aplicación de políticas comunes y en el reparto de fondos y ayudas regionales. El artículo 349 del TFUE define como elementos diferenciales y desventajas de las RUP “su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos”. Se reconoce que la “persistencia y combinación” de esos factores (y no su simple existencia) “perjudican gravemente” el desarrollo de las regiones ultraperiféricas. Véase FERNÁNDEZ LLERA, R. y LAGO PEÑAS, S.: “Ultraperiferia, economía y finanzas públicas de Canarias: Una panorámica”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 90, 2011, págs. 17-44.

³⁴⁰ El artículo 55.3 de la LGT establece que la Ley (reguladora del tributo) puede prever la aplicación de un tipo cero, que produce un efecto similar a la exención. También el artículo 30 de la LIIEE contempla la aplicación de un tipo cero para el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, de modo que los vinos tranquilos, los vinos espumosos, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas tributan a 0 euros por hectolitro.

Conviene tener en cuenta que las Directivas 92/83/CEE del Consejo de 19 de octubre de 2002 y 92/84/CEE del Consejo de 19 de octubre de 2002, permitieron que los Estados miembros aplicaran tipos impositivos reducidos (incluso tipo cero) sobre el vino. Los países eminentemente productores aplican el tipo cero (Portugal, España e Italia).

mismas. El legislador, por tanto, ¿pretende influir en las decisiones de compra de los obligados tributarios, haciéndoles saber que si optan por un vehículos contaminante o altamente contaminante van a pagar más impuestos o su única intención es castigar a los que adquieran, utilicen y matriculen vehículos con una determinada carga contaminante? A nuestro juicio, sería muy complicado entrar a valorar decisiones subjetivas, individualmente tomadas, de los obligados tributarios. No obstante, entendemos que algún efecto secundario tendrá el hecho de conocer que la opción por un vehículo u otro, entrañará la liquidación de uno u otro tipo impositivo. Además, el efecto penalizador es evidente, de forma que si el vehículo elegido o utilizado contamina más que otro, se hará al obligado tributario partícipe activo en la defensa del medio ambiente, haciéndole contribuir más que otro que con su vehículo contamine menos.

En todo caso, para CORNEJO PÉREZ, idealmente, un impuesto utilizado para influir en ciertos comportamientos, como en el de adquisición de vehículos poco contaminantes, debería tener una base imponible específica constituida, por ejemplo, por los gramos de CO₂ emitidos por kilómetro. Una reestructuración de la tarifa en función de dicho parámetro, pero dejando la base imponible expresada en euros resulta menos precisa para incentivar dicha adquisición de vehículos poco contaminantes, pudiendo darse el caso de que un vehículo mal conservado y muy contaminante pero de bajo precio por su antigüedad soportara un impuesto más bajo que uno nuevo, relativamente poco contaminante pero de precio sensiblemente más elevado. De ahí las críticas por parte de quienes pretenden una orientación más medioambiental del mismo³⁴¹.

No podemos, sin embargo, dejar de advertir que a pesar de la atribuida por ley naturaleza supletoria de estos tipos, en la práctica son las alícuotas de general aplicación, porque solo algunas CCAA, asumiendo los posibles riesgos políticos que de su decisión pudieran derivarse, se han atrevido a ejercer sus competencias normativas en materia de tipos impositivos, incrementando, sin llegar a alcanzar el tope máximo del 15 por 100, los correspondientes a determinados epígrafes.

No tienen competencias las CCAA para bajar los tipos impositivos, de hecho es el único tributo cedido en el que se da esta limitación, probablemente por el temor a que pudiera iniciarse por parte de las mismas una carrera de competencia fiscal a la baja³⁴².

³⁴¹ CORNEJO PÉREZ, A.: "Reforma del Impuesto de Matriculación...", *op. cit.*, pág. 19.

³⁴² Como advierte LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación Autonómica. Dos estudios, op. cit.*, pág. 49, las "posibles decisiones autonómicas sobre incremento de estos tipos no tendrán repercusión alguna en el IVA, pues si bien la regla general es que lo pagado por Impuestos Especiales constituye a su vez base imponible del IVA, el artículo 78.Dos.4 de la Ley 37/1992

Esta actuación autonómica se refleja en el cuadro siguiente:

	Epígrafe 3.º	Epígrafe 4.º	Epígrafe 5.º
Andalucía ³⁴³	-	16,9%	13,8%
Asturias ³⁴⁴	-	16%	-
Baleares ³⁴⁵		16%	
Cantabria ³⁴⁶	11%	16%	13%
Cataluña ³⁴⁷	-	16%	-
Extremadura ³⁴⁸	-	16%	-

Por los riesgos económicos y políticos que una decisión de subida de tipos impositivos entraña, no podemos dejar de advertir que el comportamiento autonómico ha sido temeroso de las posibles reacciones de los distintos sectores implicados: fabricantes, importadores, concesionarios, obligados tributarios y la propia Administración tributaria. Unos, porque un incremento de tipos puede frenar posibles operaciones de venta; otros, porque deben asumir una mayor carga tributaria; y la Administración, porque si no hay operaciones de matriculación de vehículos, no va a engrosar sus arcas.

Como podemos comprobar en este último cuadro, solo cinco CCAA de las diecisiete que conforman el mapa español han optado por subir los tipos impositivos estatales, pero lo han hecho para aquellos

excluye de esa regla a este tributo; este ha sido, sin duda, un argumento que también se ha tenido en cuenta para otorgar esa facultad legislativa”.

³⁴³ La disposición final 8.ª.catorce de la Ley 18/2011, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2012, modifica el artículo 50 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, estableciendo los tipos que se reflejan en la tabla.

³⁴⁴ El artículo 7 de la Ley 5/2010, de 9 de julio, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público, dispone que al amparo de lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 22/2009, el tipo impositivo aplicable a los medios de transporte definidos en los epígrafes 4º y 9º del artículo 70.1 de la LIIEE, será del 16 por ciento.

³⁴⁵ En la misma línea, véase el artículo 4 del Decreto-Ley 4/2012, de 30 de marzo, de Medidas Tributarias para la Reducción del Déficit de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

³⁴⁶ Véase la disposición adicional segunda de la Ley 5/2011, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de Cantabria, la cual modifica el artículo 18 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, para fijar un tipo del 11% aplicable a los medios de transporte contemplados en el epígrafe 3.º, otro del 16% para los que se definen en los epígrafes 4.º y 9.º y el 13% para los medios recogidos en el epígrafe 5.º, todos epígrafes del artículo 70.1 de la LIIEE.

³⁴⁷ Al respecto, véase el artículo 6 del Decreto-ley 3/2010, de 29 de mayo, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público de Cataluña.

³⁴⁸ Véase el artículo 36 de la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

vehículos que menos tirón comercial tienen y que mayor contaminación provocan: ciertas motocicletas, los *quad*, las embarcaciones de recreo, los aviones, las avionetas y los vehículos con emisiones de CO₂ iguales o superiores a los 200 g/Km.

No se han incrementado o no han osado aumentar los tipos de los vehículos que tienen mayor demanda en el mercado, con lo cual estas CCAA no van a notar ostensiblemente en sus arcas un aumento de la recaudación, en primer lugar, porque la subida de tipos con respecto a los estatales no es significativa; en segundo lugar, porque la demanda de los vehículos a los que afecta tampoco lo es.

5.9.3. Tipos de gravamen en los Territorios Forales

5.9.3.1. Navarra

El texto del artículo 47.1 de la Ley 20/1992, de 30 de diciembre, en la redacción dada por el artículo único del Decreto Foral Legislativo 1/2009, de 12 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, coincide con el contenido del artículo 70.1 de la LIIEE, por lo que evitamos incurrir en reiteraciones innecesarias.

Conviene tener presente además que el artículo 35.2 del Convenio Económico con Navarra contempla la posibilidad de incrementar los tipos de gravamen establecidos en cada momento por el Estado hasta un máximo del 15 por 100. Navarra no ha ejercido tales competencias normativas, de ahí que se apliquen los tipos de naturaleza supletoria que se recogen en el artículo 47.2 de la Ley 20/1992 para los nueve epígrafes definidos en el apartado anterior. Estos tipos supletorios al ser de naturaleza estatal no difieren de los regulados en el artículo 70.2 de la LIIEE.

5.9.3.2. País Vasco

En Guipúzcoa el artículo 75.1 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, redactado por el Decreto Foral-Norma 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, con efectos desde el 28 de octubre de 2009, reproduce los nueve epígrafes del artículo 70.1 de la LIIEE. El apartado 2 del artículo 75, redactado, con efectos 26 de diciembre de 2008, por el Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 1/2009, de 13 de enero, recoge los tipos impositivos aplicables, estructurados por epígrafes, si bien podemos afirmar que

tales porcentajes de gravamen coinciden con los de naturaleza supletoria estatales del artículo 70.2 de la LIIEE.

Tampoco Guipúzcoa ha ejercido sus competencias normativas para incrementar los tipos de gravamen, a pesar de que el artículo 33.2 del Concierto Económico con el País Vasco alberga dicha posibilidad.

En Álava el artículo 75.1 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 20 de enero, determina que para la aplicación de los tipos impositivos los medios de transporte se clasifican en nueve epígrafes, los mismos que los del artículo 70.1 de la LIIEE, recogiendo el artículo 75.2 de dicha norma foral los tipos impositivos, coincidentes con los del precepto 70.2 de la LIIEE. Esta provincia vasca no ha ejercido sus competencias normativas para el aumento de los tipos de gravamen.

En Vizcaya resultan de aplicación los tipos impositivos regulados en la LIIEE.

5.9.4. Importación de vehículos desde Ceuta, Melilla o Canarias

En la medida en que la LIIEE contempla unos tipos impositivos reducidos para matriculaciones efectuadas en Canarias o unos porcentajes de gravamen del 0 por 100 para matriculaciones que hayan tenido lugar en Ceuta o Melilla, es loable que la propia norma albergue mecanismos para evitar matriculaciones ficticias en tales territorios o que vehículos matriculados al amparo de un tipo reducido justificado por las especialidades territoriales, con posterioridad, en un breve plazo de tiempo, se traslade a territorios en los que el tipo impositivo es el ordinario, es decir, el aprobado por la Comunidad Autónoma competente o, en su defecto, el estatal.

Así pues, si el vehículo ha sido objeto de primera matriculación en Ceuta o Melilla, el tipo impositivo aplicado ha sido del 0 por 100, por lo que, según el artículo 70.4 de la LIIEE en la redacción dada al mismo por el artículo 82.Seis de la Ley 39/2010, su importación definitiva en la Península o Baleares o en Canarias hará que el impuesto se liquide a los tipos resultantes de aplicar a los tipos aplicables en el territorio donde se produzca la importación unos coeficientes que van a diferir según la importación definitiva tenga lugar dentro del:

- Primer año siguiente a la realización del hecho imponible: 1,00.
- Segundo año siguiente a la realización del hecho imponible: 0,67.

- Tercer o cuarto año siguientes a la realización del hecho imponible: 0,42.

Es decir, si la importación tiene lugar en el primer año, el tipo que corresponda aplicar no va a sufrir variación alguna, pues, a nuestro juicio, sobreentendiendo el legislador que ha habido un evidente ánimo defraudatorio. En cambio, si la importación se realiza a partir del segundo año, la norma se torna más benevolente, de forma que se aplican unos coeficientes descendentes que harán disminuir el tipo de gravamen que inicialmente estuviera previsto. Por otro lado, como la norma no dice nada en contra, habrá que considerar que si la importación tiene lugar a partir del quinto año no se va a pagar impuesto de matriculación en el territorio en el que se produzca.

En todos los casos los tipos giran sobre una base imponible constituida por el valor en aduana del medio de transporte, no procediendo efectuar la liquidación en el supuesto de traslado de residencia.

Cuando el medio de transporte por el que se haya devengado el impuesto en Canarias sea objeto de introducción, con carácter definitivo, en la Península e Islas Baleares, dentro del primer año siguiente a la realización del hecho imponible, el artículo 70.5 en la redacción dada al mismo por el artículo 82.Seis de la Ley 39/2010, el titular deberá autoliquidar e ingresar las cuotas correspondientes a la diferencia entre el tipo impositivo aplicable en la Comunidad Autónoma de Canarias y el tipo que corresponda aplicar en la Comunidad Autónoma en que sea objeto de introducción con carácter definitivo, sobre una base imponible que estará constituida por el valor del medio de transporte en el momento de la introducción.

Al contrario de lo que ocurre en los supuestos de importación desde Ceuta o Melilla, aquí la prevención o cautela se limita al primer año posterior a la primera matriculación definitiva. Será porque no hay tanta diferencia entre los tipos impositivos, puesto que solo son levemente inferiores a los fijados por defecto para el resto de CCAA.

Además, se establece, expresamente, aun cuando no sería necesario, que lo dispuesto anteriormente no será aplicable cuando en relación con el vehículo objeto de la introducción, ya se hubiera exigido el impuesto en Canarias con aplicación de un tipo impositivo no inferior al vigente en las Comunidades Autónomas peninsulares o en la de Baleares para dicho vehículo en el momento de la introducción.

Como singularidad, destacamos que el artículo 47 de la Ley Foral navarra 20/1992, de IIEE, en la redacción dada por el artículo único del

Decreto Foral Legislativo 1/2009, de 12 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, no contiene una regulación de los supuestos de introducción en la Comunidad Foral de medios de transporte que se hayan beneficiado de tipos reducidos por su primera matriculación en Canarias, Ceuta o Melilla. Sea como fuere, Navarra no ha contemplado especialidad alguna, configurando los tipos de gravamen aplicables en función de las emisiones de CO₂ de los citados medios, de forma similar al diseño de la ley estatal.

5.9.5. Traslado de residencia desde Ceuta, Melilla o Canarias

Las liquidaciones y autoliquidaciones que procedan en virtud de los apartados 4 y 5 del artículo 70 no serán exigibles, de conformidad con el artículo 70.6 de la LIIEE, en los casos de traslado de la residencia del titular del vehículo al territorio en el que tienen lugar, según el caso, la importación definitiva o la introducción definitiva. La aplicación de lo dispuesto en este apartado estará condicionada a la concurrencia de una serie de cautelas relacionadas con la estabilidad de la residencia anterior al traslado, la adquisición del vehículo con cierta antelación y el mantenimiento de la titularidad con posterioridad. Así, se exige que:

- a) Los interesados hayan tenido su residencia habitual en Ceuta y Melilla o en Canarias, según el caso, al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado, es decir, que haya indicios ciertos de residencia efectiva en esos territorios y no una mera estancia temporal en los mismos, que no justificaría la tributación a tipo nulo o reducido³⁴⁹.

El motivo del traslado no parece ser una cuestión a la que preste atención el legislador, por lo que parece que sea cuál sea la causa del traslado: razones personales, familiares, condicionantes laborales, etc., si el mismo se produce antes de que se haya cumplido el plazo de doce meses de residencia en alguno de los citados territorios, habrá que liquidar el impuesto por la matriculación del vehículo. Lamentamos, no obstante, que el legislador no haya tenido en consideración aquellas situaciones en las que el traslado viene provocado por causas laborales (o funcionariales), ya que no albergamos ninguna duda de que en estos casos la Administración hará suyo el aforismo latino: *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, colocando en

³⁴⁹ Al respecto, el TSJ de Murcia, en el fundamento de derecho 3.º de su Sentencia núm. 661 de 29 de junio de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 1413/1998), dispone que el contribuyente había adquirido varios vehículos en Melilla y posteriormente los había importado a territorio español, no obstante como no se prueba la residencia habitual en Melilla de forma suficiente, no se puede afirmar que dicha importación se produzca al tipo del 0 por 100 previsto en la LIIEE para dicho territorio autónomo.

situación de indefensión a aquél que ha cambiado su residencia habitual de forma no voluntaria.

- b) Los vehículos se hayan adquirido en las condiciones normales de tributación existentes, según el caso, en Ceuta y Melilla o en Canarias, y no hayan disfrutado de ninguna exención o devolución con ocasión de la salida de dichos territorios.
- c) Hayan sido utilizados por el interesado en su antigua residencia durante un período mínimo de seis meses antes de haber abandonado la misma, lo cual se nos antoja de difícil prueba.
- d) Los vehículos referidos no sean transmitidos durante el plazo de los doce meses posteriores a la importación o introducción, pues el incumplimiento de este requisito determinará la práctica de la liquidación o autoliquidación que corresponda con referencia al momento en que se produzca el incumplimiento.

Llama la atención el hecho de que la LIIEE utilice el término importación para referirse a la entrada de vehículos en territorio peninsular o en Baleares desde Ceuta o Melilla y, sin embargo, cuando alude a la entrada de vehículos en territorio peninsular o en Baleares desde Canarias emplee el término introducción. Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte del territorio de aplicación del IVA, calificándose en el artículo 3 de la LIVA como territorios o países terceros. Ceuta y Melilla tampoco forman parte del territorio aduanero comunitario, aunque pertenezcan a la UE. De esta forma, a efectos de la LIVA estaríamos importando, en tanto que a efectos del IEDMT estaríamos importando, por un lado, o introduciendo, por otro ¿Por qué dos términos similares, pero técnicamente distintos? ¿Quizás para recalcar el legislador las diferencias en este ámbito entre la regulación del IVA y la del IEDMT? Desde nuestro punto de vista, podría haber empleado el mismo término, no haciendo distinciones absurdas, de hecho en la letra b) del artículo 70.6 solo se alude a la salida de los vehículos de los territorios canario, ceutí o melillense, y no se emplea, sin embargo, el término exportación.

6. DISPOSICIONES PARTICULARES EN RELACIÓN CON CEUTA, MELILLA Y EL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

Traemos a colación el contenido del artículo 73 de la LIIEE, según el cual “el rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla corresponderá a los respectivos Ayuntamientos, sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado”.

Después de haber examinado la normativa sobre tipos impositivos que se aplica en Ceuta y Melilla, nos hacemos la siguiente pregunta: ¿qué rendimiento corresponde a los Ayuntamientos? ¿No dice la LIIEE que en el caso de vehículos objeto de primera matriculación en Ceuta o Melilla se tributa a tipo cero? Además en el caso de importación desde Ceuta o Melilla la Comunidad Autónoma que va a percibir el rendimiento es aquélla en cuyo territorio se produzca la importación, en ningún caso estas ciudades autónomas.

Parece que el legislador se adelanta a una posible reforma del impuesto, previendo que en caso de que se modifiquen los tipos impositivos a aplicar para las matriculaciones que tengan lugar en Ceuta o Melilla, el rendimiento corresponda a los Ayuntamientos de las mismas. De otra forma no se entiende el texto del artículo 73, que, en la actualidad, queda como una mera anécdota.

En cambio, el artículo 74 de la LIIEE tiene más sentido, considerando que en la Comunidad canaria sí se exige el impuesto de matriculación, aunque a tipos inferiores a los que rigen para el resto del territorio español. Según este precepto:

“El rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponderá a la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado”.

En cualquier caso, también nos parece superfluo, porque vuelve a repetir el dictado del artículo 43 de la Ley 22/2009, reiteradamente citada, que cede a las CCAA el rendimiento del IEDMT y además se le atribuyen determinadas competencias normativas sobre el mismo. Las tareas gestoras, recaudadoras, comprobadoras y revisoras corresponden a los órganos tributarios estatales, entendemos que, salvo que se solicite la delegación al Estado, como dispone el artículo 54.1.e) de la Ley 22/2009³⁵⁰.

Respecto de la recaudación del impuesto, será de aplicación lo previsto en el artículo 64 y en la disposición adicional tercera de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias³⁵¹, normas que, *grosso modo*,

³⁵⁰ Dicho sea de paso, la Ley 38/1992 podía haber adoptado ya la terminología de la LGT que ya no se refiere a la liquidación de los tributos, pues su Título III “La aplicación de los tributos”, engloba, entre otros Capítulos, las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, de inspección y de recaudación, dejando el Título V para la revisión en vía administrativa.

³⁵¹ Los Cabildos Insulares y los Ayuntamientos canarios cuenta con una vía particular de financiación, vinculada al REF. Se denomina Bloque Canario de Financiación y se encuentra regulado por la Ley 9/2003, de 3 de abril, de medidas tributarias y de financiación de las haciendas territoriales canarias. Está compuesto por la recaudación líquida de los tributos derivados del REF (IGIC y Arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas

contemplan los porcentajes de reparto de la recaudación líquida de las deudas tributarias del IGIC y del IEDMT por derivación, entre la Comunidad Autónoma, los Cabildos Insulares y los Ayuntamientos.

7. LA DESAPARECIDA DEDUCCIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA (PLAN PREVER)

El artículo 70 bis de la LIIEE, en la redacción dada al mismo por el artículo 1 del Real Decreto-ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, establecía lo siguiente:

“1. Los sujetos pasivos que sean titulares de un vehículo automóvil de turismo usado, que cumpla las condiciones establecidas en el apartado 2 siguiente, tendrán derecho a practicar en la cuota del impuesto exigible con ocasión de la primera matriculación definitiva de un vehículo automóvil de turismo nuevo a su nombre, una deducción cuyo importe, que en ningún caso excederá del de la propia cuota, será de 480,81 euros. Para beneficiarse de esta deducción, los sujetos pasivos deberán haber sido titulares de vehículo automóvil de turismo usado a que se refiere el apartado siguiente desde al menos nueve meses antes de la primera matriculación definitiva del vehículo automóvil de turismo nuevo.

2. El vehículo automóvil de turismo usado al que se refiere el apartado anterior deberá:

a) Tener, en el momento en que sea aplicable la deducción a que se refiere este artículo, una antigüedad igual o superior a diez años. Dicha antigüedad se contará desde la fecha en que hubiera sido objeto de su primera matriculación definitiva en España.

b) Haber sido dado de baja definitiva para desguace y no haber transcurrido más de seis meses desde dicha baja hasta la matriculación del vehículo automóvil de turismo nuevo.

3. Los requisitos anteriores se acreditarán en el momento de efectuar la primera matriculación definitiva del vehículo automóvil de turismo nuevo, adjuntado al justificante de ingreso del impuesto el documento acreditativo de la baja definitiva del correspondiente vehículo automóvil de turismo usado, expedido por la Dirección General de Tráfico o los correspondientes órganos dependientes de la misma.”

2º. A estos efectos, la titularidad a que alude el transcrito artículo 70 bis de la Ley 38/1992 debe entenderse como titularidad jurídica y no puede limitarse a lo que conste a efectos de matriculación. Si se demuestra que la titularidad jurídica que ostenta una persona o entidad, incluidas las del artículo 33 de la Ley General Tributaria, sobre el vehículo que se da de baja es plena (no limitada o compartida con otras personas o entidades) y existe identidad entre esa persona o entidad y la que posteriormente matricula, sin perjuicio de la

Canarias) y del IEDMT, la cual es distribuida entre la Comunidad Autónoma (42 por 100), por una parte, y los Cabildos y los Ayuntamientos (58 por 100), por otra.

Véase, al respecto, VILLAR ROJAS, F. y DE LA CONCHA BERGILLOS, C.: “Régimen Especial canario”, en AAVV (Dir. S. MUÑOZ MACHADO), *Tratado de Derecho Municipal*, 2.ª ed., tomo II, Civitas, Madrid, 2003, págs. 2881-2882.

regularización de la situación ante la Jefatura Provincial de Tráfico, podría ser de aplicación la deducción prevista”.

El plan PREVER nació vía Real Decreto-ley 6/1997, de 9 de abril, convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados de 8 de mayo de 1997. Meses después, la Ley 39/1997, de 8 de octubre, aprobó y puso en práctica el plan PREVER para la modernización del parque de vehículos, el incremento de la seguridad vial y la protección del medio ambiente, introduciendo un artículo 70 bis en la LIIEE. Desde el principio vio la luz con una vigencia indefinida, pero ya la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, adelantó como fecha de caducidad el 1 de enero de 2004. A pesar de ello, la disposición derogatoria segunda de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, lo prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2006, previendo su derogación a partir de 1 de enero de 2007. Finalmente, el Real Decreto-ley 13/2006, antes mencionado, lo prorrogó por un año, anticipando la reestructuración del IEDMT por motivos medioambientales y estableciendo su finalización definitiva a partir de 1 de enero de 2008. Esta prórroga de un año vino acompañada de una importante reducción de su contenido, de forma que la deducción solo pasaba a aplicarse a la adquisición de vehículos nuevos de cilindrada inferior a 2.500 centímetros cúbicos, desapareciendo también la deducción extraordinaria y suplementaria de 720 euros conocida como “programa prever gasolina” destinada a la eliminación de vehículos que solo podían utilizar como carburante gasolina con plomo. La disposición adicional octava, apartado tres, de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, confirma de nuevo la derogación del artículo 70 bis de la LIIEE³⁵².

Su derogación suponía la ruptura de una tradición instaurada por el plan RENOVE (desde el 12 de abril de 1994 al 30 de junio de 1995), seguida después por el plan PREVER (desde el 11 de abril de 1997 al 31 de diciembre de 2007). Estos planes o programas además de incentivar ventas, eran auténticos instrumentos administrativos para rejuvenecer el parque automovilístico, cambiando vehículos viejos de alto poder contaminante por otros nuevos de tecnologías más avanzadas, para mejorar la seguridad vial y para reducir las emisiones contaminantes, y todo a pesar de la falta de generosidad del legislador en la cuantía de las ayudas.

³⁵² En todo caso, sobre la aplicación del PLAN PREVER véanse las consultas de la DGT núms. 1060 y 1242 de 22 de abril y 18 de mayo de 2004, respectivamente.

Desde su puesta en marcha las matriculaciones y adquisiciones de vehículos acogidas al mismo fueron numerosas. En sus más de diez años de vigencia, ha coadyuvado a retirar 3,6 millones de vehículos viejos, lo que según cálculos fiables ha supuesto un ahorro en emisiones a la atmósfera de 4,2 millones de toneladas de CO₂³⁵³.

Hemos tenido oportunidad de comprobar, efectivamente, que el nuevo IEDMT diseña los actuales tipos impositivos en función de las emisiones de CO₂, primando mediante el establecimiento de un tipo cero la matriculación de vehículos poco contaminantes y graduando la tributación de los demás en función de sus emisiones.

Como señala CORNEJO PÉREZ, la configuración de los tipos impositivos del nuevo IEDMT se ha realizado bajo la premisa de la neutralidad impositiva, es decir, los nuevos tipos impositivos producirán una recaudación igual a la que resultaba de la aplicación de los tipos de gravamen anteriores tras deducir de la misma el coste recaudatorio que suponía la deducción en la cuota que venía representando el plan PREVER. En consecuencia, si se hubiera prorrogado el plan o se hubiera creado un incentivo similar, se deberían haber cambiado los nuevos tipos impositivos por otros más elevados o bien se hubiera originado una pérdida de recaudación neta, lo cual, independientemente de sus efectos presupuestarios, habría afectado al principio de lealtad institucional, debido a que su recaudación se encuentra totalmente cedida a las CCAA³⁵⁴.

RUIZ-BEATO BRAVO no entiende, sin embargo, que la reestructuración del impuesto, modulando los tipos impositivos en función de las emisiones de CO₂ y la supresión del plan PREVER ayuden a mejorar la política de protección medioambiental. Es imprescindible la retirada de la circulación de los coches más antiguos que contaminan más y existe la necesidad de rejuvenecer el parque automovilístico y el plan PREVER, según el autor, era un instrumento ideal para conseguir mejores efectos medioambientales y para la mejora de la seguridad vial, con la reducción de la siniestralidad en las carreteras. No deja de ser incoherente incentivar fiscalmente a los vehículos menos contaminantes y, al mismo tiempo, decidir la supresión del plan PREVER.

Desde el punto de vista comercial, la modificación del impuesto aceleró las ventas de todoterrenos y de coches de alta gama, más contaminantes y, por tanto, más afectados por la nueva fiscalidad, por lo que muchos adelantaron su compra a finales de 2007, ante la subida anunciada del IEDMT a partir de 1 de enero de 2008. Sin embargo, la

³⁵³ Estos datos se han obtenido de la página web: <http://www.consumer.es/web/es/motor/2008>

³⁵⁴ CORNEJO PÉREZ, A.: "Reforma del Impuesto de Matriculación...", *op. cit.*, págs. 24 y 25.

demanda de los vehículos con menos consumos y menos contaminantes se retrajo en el último mes de 2007, demorándose su compra para aprovechar la mejora de la fiscalidad sobre los mismos a partir de 1 de enero de 2008³⁵⁵.

8. LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

8.1. La declaración-liquidación

El artículo 71 de la LIIEE regula la liquidación y el pago del impuesto³⁵⁶. Si pensamos que, como casi todas las normas de liquidación y pago, el artículo 71 contiene únicamente obligaciones formales, nada más lejos de la realidad en este caso, como tendremos ocasión de comprobar. Efectivamente, el apartado 1 dispone que el impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos reglamentariamente. Al respecto, hemos de hacer referencia a dos Órdenes ministeriales:

- La Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 576 y se modifica la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 110, 130, 300 y 330.
- La Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre, de modificación de la anterior.

Así pues, el IEDMT deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso mediante la cumplimentación del modelo 576 y del modelo 06. El primero están obligados a presentarlo necesariamente de forma telemática a través de internet, según el artículo 1 de la Orden EHA/3851/2007: a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación

³⁵⁵ RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "El Impuesto de Matriculación", *op. cit.*, págs. 3389-3390.

³⁵⁶ La redacción del artículo 71 deriva del artículo cuarto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificado por la disposición adicional octava, apartado cuatro, de la Ley 34/2007, posteriormente modificada, a su vez, por la disposición adicional sexagésima segunda, apartado cuatro, de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

definitiva de los medios de transporte en España, sean de fabricación comunitaria o importados, nuevos o usados; b) Las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de la LIIEE, en el supuesto contemplado en el artículo 65.1.d) de la citada Ley (circulación o utilización en España de vehículos, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España); c) Las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte en los casos previstos en el artículo 65.3 de la LIIEE (modificación, antes del transcurso de cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la Ley); d) Los sujetos pasivos que sean beneficiarios de las deducciones que pudieran establecerse en relación con determinadas circunstancias excepcionales; e) Los sujetos pasivos que se beneficien de la reducción de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 66.4 de la LIIEE (familias numerosas).

El envío telemático de la correspondiente declaración deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de la misma, es decir, el ingreso y la presentación telemática deberán ser simultáneos.

No obstante, como alternativa a la presentación por internet, el artículo 3 de la Orden EHA/3851/2007 establece que la AEAT pondrá a disposición de los obligados tributarios, que tengan la condición de personas físicas y que no estén incluidos en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, distintos puntos de atención personalizada a través de los cuales, y previa cita, puedan proceder a realizar la presentación del modelo 576 de autoliquidación del IEDMT, siempre que la titularidad del medio de transporte respecto al cual se haya devengado el Impuesto especial que se autoliquida corresponda al obligado tributario que realiza la presentación. A estos efectos, previamente deberán haber realizado el pago del impuesto correspondiente a la referida autoliquidación, obteniendo el Número de Referencia Completo de ingreso asignado por la entidad colaboradora que comunicarán a la Administración tributaria.

Pero ¿cómo es posible efectuar el pago del IEDMT sin haber presentado la autoliquidación? El pago podría y debería ser simultáneo a la presentación del modelo autoliquidativo, pero, en ningún caso, previo. Entendemos que la norma reglamentaria comete un error que debería ser subsanado.

El segundo modelo, el modelo 06, es el impreso a través del cual se declaran las exenciones y supuestos de no sujeción sin reconocimiento previo. El citado modelo deberá ser presentado, física o materialmente, pues ha de acompañarse cierta documentación

acreditativa por los sujetos pasivos a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva de los medios de transporte en España, sean de fabricación comunitaria o importados, nuevos o usados, o por las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de la LIIIE, en el supuesto contemplado en el artículo 65.1.d) de la citada Ley, cuando soliciten las exenciones o no sujeciones a que se refiere el último párrafo de los artículos 65.2 y 66.2 de la LIIIE.

En cuanto al lugar y forma de presentación, ha de presentarse directamente en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario, acompañando fotocopia del NIF, si al impreso no se han adherido las etiquetas identificativas, y los documentos y justificantes exigidos (artículo quinto Orden EHA/1981/2005).

La presentación de estos dos modelos ha de realizarse cuando se haya solicitado la matriculación definitiva del medio de transporte y con carácter previo a la misma. Si el hecho imponible no es la matriculación definitiva, el plazo de declaración es de quince días naturales a contar desde que se devengue el impuesto (artículo sexto Orden EHA/1981/2005).

8.2. El visado

Muy interesante resulta el contenido del primer párrafo del apartado 2, que establece la necesidad de visar la autoliquidación por la Administración Tributaria, en la forma que establezca el MEH, con carácter previo a la matriculación definitiva ante el órgano competente. La norma sigue diciendo, y aquí está el meollo de la cuestión, que cuando la cuota resultante de la autoliquidación sea inferior a la que resultaría de aplicar los precios medios de venta aprobados por el MEH, la Administración Tributaria, con carácter previo al otorgamiento del visado, podrá proceder a la comprobación del importe o valor consignado como base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 57 de la LGT. Los precios medios a considerar serán los vigentes en el momento en que el interesado solicite el visado ante la Administración Tributaria. También podrá procederse a la comprobación previa del importe o valor declarado cuando no exista precio medio de venta aprobado por el MEH para el vehículo al que se refiera la autoliquidación presentada.

Cuando este párrafo se introdujo a través de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en el ámbito del IEDMT se había venido produciendo un fraude de gran calado consistente en declarar para los vehículos usados procedentes de la UE, valores muy bajos en relación con los reales del mercado. Ante esta situación, que había alcanzado niveles altamente peligrosos, se reaccionó imponiendo

una medida preventiva, estableciéndose una comprobación previa de la declaración-liquidación por parte de la Administración que, en el caso de referirse a vehículos usados, debía ser visada antes de la obtención de la matriculación definitiva³⁵⁷. Su regulación fue modificada, como antes se indicó, por la Ley 51/2007, de la que procede la redacción actual.

A nuestro juicio, el legislador en este jugoso párrafo del apartado 2 vuelve a mostrar su querencia por los precios medios de las tablas de valores, trayendo a colación la norma, que ya recoge en sede de base imponible, que permite a la Administración tributaria comprobar el valor declarado como base de imposición si el mismo es inferior al precio medio fijado para ese vehículo en las tablas correspondientes, con el agravante de que ahora no se distingue entre vehículos nuevos y usados ¿Debe entenderse, por tanto, que si la base imponible del IVA, que se toma como base imponible del IEDMT en el caso de primera matriculación de vehículos nuevos, fuese inferior a los precios medios de venta podría sustituirse por los mismos a través del mecanismo de la comprobación de valores? Estimamos que no cabe dicha posibilidad. En la práctica resultará muy complicado que el precio de adquisición de un vehículo nuevo resulte inferior al que refleje la tabla de precios medios de venta para dicho vehículo, pues en la fijación de tales precios se han tenido en cuenta una serie de factores, como los años de uso, que atenúan el valor del medio de transporte en cuestión. El legislador, aunque no se diga expresamente, se está refiriendo solo a la primera matriculación de vehículos usados y a la base imponible a declarar en estos casos. Esta fue la intención de la norma en su origen y no debe irse más allá de su espíritu finalista que no es otro que poner cerco a prácticas defraudatorias de los contribuyentes, dirigidas a lograr una menor tributación a través de la consignación como base imponible del IEDMT de valores muy inferiores a los normales de mercado para vehículos usados. En cualquier caso, la comprobación de valores deberá ser motivada.

Al margen queda el supuesto de permitir igualmente a la Administración comprobar el importe declarado como base imponible cuando no exista precio medio de venta aprobado por Orden Ministerial, en cualquier caso, consideramos que también se está pensando solo en vehículos usados.

El plazo máximo para efectuar la comprobación será de sesenta días contados a partir de la puesta a disposición de la documentación del vehículo ante la Administración Tributaria. El transcurso del citado plazo sin que se haya realizado la comprobación determinará el otorgamiento

³⁵⁷ Véase GONZÁLEZ-JARABA, M.: “*El sistema de impuestos especiales en España*”, *op. cit.*, pág. 349.

provisional del visado sobre la base del importe o valor declarado por el obligado tributario³⁵⁸. El visado podrá otorgarse con carácter provisional, sin previa comprobación del importe o valor, en el momento de la presentación de la autoliquidación, lo que podrá efectuarse mediante la emisión de un código electrónico. No obstante, el otorgamiento del visado provisional no impedirá la posterior comprobación administrativa de la autoliquidación en todos sus elementos.

Por último, se advierte con rotundidad que para efectuar la matriculación definitiva del vehículo deberá acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

9. LAS PROPUESTAS DE ELIMINACIÓN DEL IEDMT A NIVEL NACIONAL Y COMUNITARIO

España es uno de los Estados miembros de la UE que exige un impuesto de matriculación. Desde su entrada en vigor en 1993 no han cesado, sin embargo, de alzarse voces, tanto desde el interior de nuestras fronteras como desde el exterior, reclamando la supresión de este tipo de tributo; meta largamente ansiada por muchos de los agentes implicados en la fabricación y comercialización de vehículos de motor.

El principal argumento aducido para apoyar esta tesis ha sido la conveniencia de rebajar el peso de la fiscalidad estrictamente recaudatoria sobre el automóvil y dejar espacio para una imposición que persiga otros fines de interés social, como la introducción de nuevas tecnologías para la reducción de la contaminación originada por los automóviles. Se trata, pues, de utilizar la política fiscal como instrumento de política medioambiental. Por añadidura, la eliminación del gravamen en los países que hasta ahora vienen aplicándolo contribuiría al equilibrio de los precios franco fábrica de los vehículos. Tal actuación debería traducirse en menores precios de adquisición para los consumidores, favoreciendo además la renovación del parque automovilístico con las consiguientes mejoras de seguridad y eficiencia energética.

Como advirtió ROSEMBUJ al poco tiempo de su implantación, no podemos desconocer que los efectos perniciosos de este impuesto³⁵⁹:

³⁵⁸ A efectos del cómputo del plazo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, conforme al cual: "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los periodos de interrupción injustificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

³⁵⁹ ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 140.

“(…) que carece totalmente de vocación ambiental, pueden ser además peores que los esperados, ya que, al desestimular la compra de vehículos nuevos promueve en el consumidor la conservación de los que ya tiene, menos limpios y más contaminantes, contribuyendo así al aumento de las emisiones contaminantes”.

En fecha más reciente, DE ROSSELLÓ MORENO ha argumentado, con análoga orientación crítica, lo siguiente³⁶⁰:

“Es razonable considerar cuestionada la adaptación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a las previsiones contenidas en los artículos 12,30 y 95 del Tratado principalmente, ya sea porque implica trabas a la libre circulación de mercancías, entraña intervenciones administrativas, o de forma palmaria, rompe la neutralidad exigible a los tributos internos, en aras de asegurar la libre circulación de mercancías en condiciones normales de libre competencia”.

También se antoja cuestionable la complejidad que presenta la aplicación territorial de este IEDMT, desde la perspectiva de un espacio interior sin fronteras que ha demandado un intenso proceso de armonización de la imposición indirecta. Así lo puso de manifiesto muy pronto YEBRA MARTUL-ORTEGA³⁶¹.

Si volvemos la mirada hacia los países miembros de la Unión Europea en los que actualmente se recauda un impuesto de matriculación, se constata que las bases y tipos impositivos que se aplican son muy diversos, lo que provoca no pocas quejas y denuncias de los sectores afectados. Por ejemplo, los Estados que disponen de una importante industria del automóvil, con evidente influencia en la economía nacional, como es el caso de Alemania, Francia o Reino Unido, no exigen el impuesto de matriculación. En cambio, los Estados que son importadores de estos elementos de transporte sí son proclives a exigir impuestos por la matriculación de los mismos, procurando ingresos a las Haciendas competentes. En particular, merece ser destacado el dato de aquellos países en los que el gravamen impositivo sobre la matriculación aporta más de un 1,50 por 100 del total de ingresos tributarios, figurando a la cabeza Malta (1,80 por 100), seguida de Dinamarca (1,62 por 100) y Portugal³⁶² (1,53 por 100).

³⁶⁰ DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil...*, op. cit., págs. 174-178.

³⁶¹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil en España*, op. cit., pág. 140.

³⁶² La Ley 22-A/2007- 29106 reforma la tributación de automóvil, aprobando el Código del Impuesto sobre vehículos (Imposto sobre veículos, ISV). La competencia relativa a la gestión de este impuesto corresponde a la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales sobre el Consumo.

Este ISV ha sustituido al Impuesto del Automóvil (Imposto Automóvel), entrando en vigor el día 1 de julio de 2007. Tal y como acontecía con el Impuesto sobre el Automóvil el ISV se paga cuando se compra un automóvil nuevo o cuando se importa uno usado. En la práctica, un automóvil tiene un valor base, al cual se añade con posterioridad el ISV. Sobre la suma de

Estas divergencias provocan, a su vez, diferencias muy llamativas en los precios de venta antes de impuestos. Como se desprende de la tabla que recogemos en el anexo I, elaborada a partir de la información obtenida de la Comisión Europea, este sector de la fiscalidad presenta una enorme disparidad interestatal.

Según los datos que se reflejan en la tabla citada en el párrafo anterior, por lo que respecta a la regulación del tributo: determinación de la base imponible, fijación de los tipos de gravamen e implantación de beneficios fiscales, la competencia se la arrojan, como regla general, los gobiernos centrales. Únicamente Bélgica y España, en materia de fijación de los porcentajes de gravamen, abren la puerta a la intervención de los gobiernos regionales.

La administración y recaudación del tributo corresponde en todos los Estados miembros al gobierno central, salvo en España donde la titularidad la ostentan las CCAA, ya que el IEDMT es uno de los impuestos estatales totalmente cedidos a las Haciendas regionales.

En cuanto al reparto del rendimiento generado por el impuesto, Austria es el único Estado miembro en el que lo recaudado se comparte entre los tres niveles de gobierno, central, regional y local. En cambio, en Bélgica y en España la totalidad del rendimiento se atribuye a los gobiernos regionales, siendo en Portugal un tributo de rendimiento compartido entre el Estado y las regiones. Solo en Italia es beneficiaria del rendimiento la Hacienda local.

estos dos valores se aplica el IVA, lo cual provoca que la tributación de un automóvil en Portugal sea de las más elevadas de la UE.

Uno de los principales objetivos de este impuesto sobre el automóvil fue ir restando importancia a la cilindrada en el cálculo del impuesto a cobrar, en aras del componente medioambiental, de forma que los más contaminantes sean sometidos a una mayor tributación (monovolúmenes con peso bruto entre 2.300 y 2.500 Kg, vehículos destinados al transporte de mercancías, los pick-ups con más de 3 asientos, las autocaravanas y las motocicletas), intentando de esta forma relacionar directamente la contaminación producida con el impuesto recaudado.

El gobierno responsable de la introducción del ISV pretende con esta reforma que el cobro del impuesto sea gradualmente transferido de forma que no solo se grave su adquisición, sino también su posesión. Por tanto, se paga menos cuando se realiza la compra, pero el valor se diluye a lo largo de dos años en forma de Impuesto Único de Circulación (Imposto Único de Circulação, IUC), que se paga anualmente y que ha venido a sustituir al Impuesto Municipal de Vehículos (Imposto Municipal Sobre Veículos).

Véase GAMARRA MORENO, C.: "Sistema fiscal portugués. Comparación con el sistema fiscal español", Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010, Cuadernos de Formación. Colaboración 32/10, Volumen II/2010.

Como fuentes para la realización de este estudio comparativo se cita la Dirección General de Impuestos portugueses (DGCI), <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>

Respecto al peso de la recaudación sobre el total de los ingresos fiscales, nos movemos en una banda que oscila entre el simbólico 0,02 por 100 de Bulgaria y el 1,80 por ciento de Malta. Así pues, sea cual sea la Hacienda beneficiaria del rendimiento, entendemos que los porcentajes de recaudación que se barajan no denotan unos ingresos excesivamente significativos respecto del total de los recursos fiscales, no dejando en el olvido que hay Estados en la Unión Europea en los que la recaudación por matriculación de vehículos es igual a 0 euros, ya que, por motivos diversos, no han creado ni exigen un tributo de dicha naturaleza. Es el caso de Alemania, Eslovaquia, Estonia, Lituania, Luxemburgo, Reino Unido, República Checa y Suecia.

Es evidente, por tanto, que la aplicación en la UE de 25 sistemas impositivos diferentes en relación con los automóviles de turismo ha generado múltiples dificultades de orden fiscal, tales como la doble imposición, el traslado transfronterizo de automóviles por motivos tributarios, así como distorsiones y falta de eficacia, que impiden el adecuado funcionamiento del mercado interior.

Por tales motivos, el impuesto de matriculación ha sido tratado de forma específica en el ámbito comunitario, pudiendo hacer referencia a cinco momentos cruciales en su andadura:

- 1) Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre “La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria”, de 6 de septiembre de 2002 [COM (2002) 431 final].

Esta Comunicación contenía una serie de recomendaciones circunscritas a dos ámbitos: a) El de la supresión de obstáculos fiscales sobre los turismos en el mercado interior, recomendándose reducir paulatinamente los tipos impositivos del impuesto de matriculación y, posteriormente, suprimirlo, en un período transitorio de unos 5 a 10 años y transferir gradualmente ingresos del impuesto de matriculación al de circulación y a los impuestos sobre carburantes, en un contexto de neutralidad presupuestaria; b) El establecimiento de medidas fiscales para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos, entendiendo la Comisión que los impuestos de matriculación y circulación debían transformarse en gravámenes calculados sobre las emisiones de CO₂ o, al menos, integrar un nuevo factor relacionado con el CO₂.

Al respecto, el punto 6 de esta Comunicación “Conclusiones y políticas recomendadas” sienta lo siguiente:

“El mercado de turismos en la UE se encuentra dividido en quince mercados nacionales, lo cual se debe en parte a la coexistencia de políticas muy diferentes en materia de fiscalidad de los vehículos. Esto plantea una serie

de problemas tanto para los ciudadanos de la Unión como para la industria europea del automóvil. La introducción del euro ha comenzado a traducirse en una mayor transparencia en los precios y la fiscalidad, y podría aumentar la presión en favor de una mayor aproximación de la fiscalidad de los turismos. La presente Comunicación proporciona pruebas evidentes de que sería necesario prever una serie de medidas y acciones en el ámbito relativas a los gravámenes aplicados a los turismos, con el fin de proporcionar soluciones definitivas a los problemas que encuentran los ciudadanos y la industria del automóvil y mejorar así el funcionamiento del mercado interior y las ventajas que los consumidores de la UE pueden derivar del mismo. Por otra parte, la Comunicación pone claramente de manifiesto que la fiscalidad de los vehículos puede contribuir al logro de los compromisos asumidos en el marco del Protocolo de Kioto.

A. Supresión de los obstáculos fiscales que afectan a los turismos en el mercado interior

1. Conviene reducir progresivamente los niveles impositivos con el fin de estabilizar el IM a un tipo bajo y, preferiblemente, suprimirlo totalmente. Esta medida debería desarrollarse durante un período transitorio de unos 5 a 10 años y tener en cuenta las condiciones específicas existentes en cada Estado miembro.

2. Conviene decidir una transferencia gradual de ingresos del IM al IAC y, hasta cierto punto, a los impuestos sobre los carburantes. Esta transferencia de ingresos es factible y puede operarse paralelamente a la reducción del IM, dentro de un contexto de neutralidad presupuestaria.

(...)

5. El sistema de devolución del IM debe establecerse sin demora en cada uno de los diez Estados miembros que aplican actualmente este gravamen. Durante el período transitorio, este sistema debería garantizar la devolución prorrateada del IM residual cada vez que se exporta o transfiere definitivamente un turismo registrado en un Estado miembro a otro Estado miembro. La adopción dicho sistema permitiría solucionar todos los problemas relacionados con el doble pago del IM a los que actualmente se enfrentan los ciudadanos de la UE. El sistema de devolución sería también aplicable a los turismos que se transfieren definitivamente a otro Estado miembro con motivo de un traslado de residencia. Tendría también una incidencia positiva sobre la exportación de los turismos de segunda mano, en la medida en que la devolución de la IM permitiría reducir el precio de venta.

6. Deben establecerse normas generales relativas al método de cálculo del IM de los coches usados importados desde otros Estados miembros. Este método de cálculo de la cantidad de IM residual debe aplicarse igualmente al sistema de devolución.

(...)

B. Las medidas fiscales como uno de los medios de reducir las emisiones de CO₂ de los turismos

1. Es necesario reestructurar la base imponible de los gravámenes aplicables a los turismos con el fin de establecer una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos. Tanto el IM como el IAC deben transformarse en gravámenes enteramente calculados sobre la base de las emisiones de CO₂ o, al menos, integrar un nuevo factor relacionado con el CO₂. Esta modificación estructural es esencial para optimizar el efecto de la fiscalidad sobre la reducción de las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos. Deberá tener en cuenta las circunstancias específicas de cada Estado miembro. Por ejemplo, si el importe del IM es ya bastante bajo

en un Estado miembro, el período transitorio durante el cual se reducirá aún más este impuesto podría ser relativamente corto. En tal caso, una modificación de la estructura del IM es quizá superflua. En tal caso la reestructuración debería centrarse esencialmente en el IAC, en el marco de la aproximación progresiva de las bases imponibles nacionales.

2. Debe introducirse en todos los Estados miembros la diferenciación de los gravámenes como parámetro que facilita un instrumento eficiente para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y, de forma opcional, para contribuir a la reducción de otras emisiones. Durante el período transitorio, el nivel máximo de diferenciación podría variar de un Estado miembro a otro en función de las características específicas del mercado de cada uno de ellos”.

(...)

2) Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final].

Casi tres años más tarde la Comisión elaboró una Propuesta de Directiva basada en las recomendaciones ya expresadas en la Comunicación de 2002, sometiéndola a consulta de los Estados miembros, del Parlamento Europeo, del sector del automóvil (ACEA, European Automobile Manufacturer`s Association) y de las asociaciones de consumidores, hasta el punto de que las recomendaciones que no recibieron apoyo no fueron incluidas en la citada Propuesta. Se acompañaba también como anexo un documento de trabajo de los servicios de la Comisión en el que se analizaba el impacto económico, medioambiental y social de la iniciativa [SEC (2005) 809].

Esta iniciativa normativa contenía varias novedades significativas en orden a efectuar una reestructuración de los sistemas nacionales de tributación de los automóviles de turismo, con la doble finalidad de mejorar el funcionamiento del mercado interior y poner en práctica la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂.

La primera medida que contemplaba era la eliminación total de los impuestos vinculados a la matriculación de vehículos, concebidos como un trámite fiscal al que las autoridades nacionales supeditaban la autorización para su uso en las vías públicas. Se estimaba que suponían un obstáculo para la libre circulación de automóviles en el mercado interior, entorpecían la consecución de los objetivos de la estrategia de Lisboa y afectaban negativamente a la competitividad del sector europeo del automóvil. Por ello, se pretendía prohibir su introducción por los Estados miembros y se proyectaba su eliminación gradual durante un período transitorio de cinco a diez años, con la fecha límite del 1 de enero de 2016. Los Estados miembros podrían decidir libremente qué medidas adoptar para llevar a cabo dicha eliminación. Se programaba, no obstante, tiempo suficiente para que aquellos que viniesen exigiendo un impuesto de matriculación elevado pudiesen introducir en sus

sistemas impositivos los cambios estructurales necesarios y hacer frente a los costes de transición, atendiendo a las características específicas de su mercado automovilístico³⁶³. La pérdida de ingresos podía compensarse con un incremento paralelo de los ingresos procedentes de los impuestos anuales de circulación y, si fuera necesario, con otras medidas fiscales establecidas en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, de modo que la presión fiscal global no variase. Para la Comisión los impuestos que gravan la utilización de los vehículos son menos distorsionadores del mercado interior y más idóneos para desincentivar el uso de los vehículos, al exigirse anualmente en lugar de una sola vez al adquirir o al matricular el vehículo.

La Propuesta de Directiva fue tajante en su artículo 7:

“Los Estados miembros no podrán introducir impuesto alguno vinculado a la matriculación de los automóviles de turismo, a fin de autorizar su uso en las vías públicas, cuyas características sean idénticas o similares a las de los impuestos que se especifican en el anexo II, en lo sucesivo, «impuestos de matriculación”.

La segunda de las modificaciones previstas consistía en la reestructuración de la base imponible del impuesto de matriculación, a fin de vincularla íntegra o parcialmente a las emisiones de CO₂. Según recuerda la Exposición de Motivos de la propuesta, las medidas fiscales constituyen uno de los tres pilares de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles. Se trataba, además, de una alternativa que contaba con un gran potencial incentivador con miras a influir en el comportamiento de los consumidores, orientando su elección hacia los vehículos más respetuosos con el medio ambiente. En concreto, se requería a los Estados miembros que lo exigían para que introdujeran en la base imponible un componente basado en las emisiones de CO₂, a más tardar en 2010, sin perjuicio de la obligación ya comentada de proceder a su eliminación gradual. La amplitud de ese componente se decidiría libremente por las autoridades nacionales.

³⁶³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 273, 2007, pág.70, se muestra contrario a las propuestas de supresión del IEDMT por los problemas de doble imposición que causa entre Estados, cuando muchos ni siquiera lo tienen establecido, y aboga por arbitrar medidas de exención y de devolución de impuestos en el tráfico definitivo de vehículos dentro del territorio comunitario. Afirma, además, que los impuestos de matriculación pueden suponer una ayuda adicional para alcanzar las exigencias del Protocolo de Kioto, al igual que los impuestos de circulación, si bien ambos recaen sobre manifestaciones de capacidad económica distintas (patrimonio y consumo).

El período marcado para operar esa redefinición tenía en cuenta el compromiso adquirido por la UE, en virtud del Protocolo de Kioto, de reducir las emisiones de dióxido de carbono de los automóviles a 120 g/km para el año 2010³⁶⁴. Asimismo, al objeto de evitar una mayor fragmentación del mercado, la Comisión propuso que en la fecha tope del 31 de diciembre de 2010 al menos el 50 por 100 del total de los ingresos fiscales procedentes del impuesto de matriculación (hasta tanto no haya sido eliminado) deberían tener su origen en el componente CO₂ de dichos impuestos³⁶⁵.

La propuesta de directiva de 2005 se ocupa asimismo de la implantación de un sistema de reembolso de los impuestos de matriculación (también aplicable a los impuestos de circulación como veremos después). Tal sistema habría de aplicarse a aquellos automóviles matriculados en un Estado miembro que sean, posteriormente, exportados fuera de la UE o trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro. Su objetivo es doble. En primer lugar, busca evitar que los impuestos de matriculación se paguen por duplicado. Y, en segundo lugar, pretende lograr que se satisfagan los impuestos de matriculación que correspondan según el uso a que se destine el automóvil en el Estado miembro considerado.

No cabe duda de que las reformas planteadas por la Comisión Europea eran razonables. Sin embargo, no salió adelante este proyecto normativo, pese a la buena acogida que tuvo inicialmente en las instituciones comunitarias.

3) Sesión plenaria del Parlamento Europeo del 4 al 7 de septiembre de 2006.

El 5 de septiembre de 2006 la Eurocámara aprobó un informe, del que fue ponente la eurodiputada liberal danesa Karin Riis-Jorgensen, que respaldó la Propuesta de Directiva de la Comisión, incluyendo los siguientes puntos: a) Eliminación paulatina del impuesto de matriculación en un período de 5 a 10 años, procurando la renovación del parque automovilístico europeo, dotándolo de vehículos menos contaminantes,

³⁶⁴ Como ya hemos señalado, en España de momento no se vincula la base imponible del impuesto de matriculación a las emisiones de CO₂, sino otro elemento esencial del tributo: el tipo impositivo. No se ha avanzado exactamente en la dirección propuesta por la Comisión, pero al menos se percibe un sustancial cambio de rumbo hacia un enfoque medioambiental del tributo, en la línea propugnada por aquélla.

³⁶⁵ La incorporación del componente ambiental a la base imponible de los impuestos de matriculación supone configurar una finalidad específica que justifique el gravamen de un bien concreto al margen de los impuestos armonizados sobre consumos específicos. En este sentido se manifiesta GARCÍA NOVOA, C.: "Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Tributos Locales*, núm. 83, 2008, págs. 26-31.

procurando al mismo tiempo suprimir las trabas fiscales que dificultan la compra de un vehículo en otro país de la UE; b) Sustitución del impuesto eliminado por un impuesto anual de circulación basado en las emisiones de CO₂; c) Consideración de que el sistema tenga también en cuenta otras emisiones contaminantes como las partículas de hollín y el óxido de nitrógeno; d) Neutralidad presupuestaria.

En opinión de la ponente danesa:

“(...) el Parlamento ha ido más allá de la propuesta de la Comisión al proponer que el sistema no se base solo en las emisiones de CO₂ sino en todos los elementos contaminantes de un automóvil. Transmitimos así un mensaje a la industria automovilística de que es necesario construir coches más ecológicos y menos contaminantes”.

En relación al plazo de diez años contemplado para la supresión del impuesto de matriculación, la ponente respondió que:

“(...) es necesario mantener un largo periodo de transición para evitar que la propuesta acarree gastos suplementarios para los Estados miembros”.

4) Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 7 de febrero de 2007, “Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y los vehículos industriales ligeros” [COM (2007) 19 final].

La Comisión insiste en los tres pilares sobre los que se sustenta la política comunitaria en este ámbito:

Primer pilar “*Compromisos voluntarios de la industria automovilística*”

Los compromisos voluntarios de las asociaciones de fabricantes de vehículos europea, japonesa y coreana se referían al objetivo de 140 g de CO₂/Km para 2008 ó 2009. En efecto, la resolución del Consejo Europeo de 9 de junio de 2006 establecía que la flota media de vehículos nuevos había de alcanzar unas emisiones de 140 g de CO₂/Km para 2008 ó 2009 y de 120g/Km para 2012, objetivo que hoy parece inalcanzable³⁶⁶.

A la vista de la preocupación que suscitan cada vez más los avances realizados por la industria en el marco de esos acuerdos voluntarios, la Comisión ha insistido en numerosas ocasiones en que

³⁶⁶ Véase RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, *op. cit.*, págs. 3382-3387.

está dispuesta a considerar todas las medidas, incluso legislativas, para que se realicen las reducciones necesarias de las emisiones de CO₂.

Segundo pilar “*Información al consumidor*”

La Directiva 1999/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, relativa a la disponibilidad de información sobre el consumo de combustible y las emisiones de CO₂ con respecto a la comercialización de nuevos turismos, exige la colocación de una etiqueta sobre consumo de combustible y emisiones de CO₂ en todos los vehículos nuevos, la publicación de orientaciones nacionales sobre consumo de combustible de vehículos nuevos, la colocación de carteles en los concesionarios y la inclusión de información sobre consumo de combustible en los impresos publicitarios.

Esta Directiva es un valioso instrumento de sensibilización, pero su impacto no ha sido patente, puesto que la calidad de las etiquetas varía enormemente entre los distintos Estados miembros³⁶⁷.

Tercer pilar “*Promoción de vehículos de bajo consumo de combustible por medio de medidas fiscales*”

Así se dispone, en un tono de queja muy expresivo, lo siguiente:

“Los impuestos, tercer pilar de la estrategia, pueden contribuir en gran medida a reducir los costes del cumplimiento de objetivos de eficiencia, pero el grado de su aplicación ha sido, hasta ahora, decepcionante. Por lo que a la Unión Europea se refiere, la propuesta de la Comisión de julio de 2005 de una directiva del Consejo dirigida, entre otras cosas, a considerar las emisiones de CO₂ en los impuestos aplicables a los automóviles, aún no ha sido adoptada por el Consejo. A nivel nacional, varios Estados miembros han adoptado medidas fiscales para promover la compra de vehículos que emitan menos CO₂, pero no se ha demostrado que esas medidas tengan un efecto notable sobre las emisiones medias de CO₂ de los vehículos nuevos en la Unión Europea.”

La principal causa de esta situación de bloqueo ha sido la oposición de algunos Estados miembros, sin duda recelosos de perder una fuente de financiación tan productiva (y a la vez tan denostada) como los impuestos de matriculación. En cualquier caso, apunta con claridad hacia soluciones que deben ser tomadas en consideración en cualquier reflexión sobre el futuro de la fiscalidad del automóvil. En líneas generales, y a pesar de algunas observaciones críticas doctrinales, creemos que esta propuesta es positiva y que debería retomarse el

³⁶⁷ *Report on the effectiveness of the car fuel efficiency labelling directive 1999/94/EC, and options for improvement*, ADAC para la Comisión Europea, marzo de 2005.

esfuerzo de aprobación de una Directiva, pues somos partidarios de la armonización de este sector de la fiscalidad.

- 5) Reunión de los Ministros de Finanzas de la UE el 13 de noviembre de 2007 en el seno del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (ECOFIN).

La unanimidad requerida para la adopción de decisiones en materias fiscales en el Consejo de la UE hizo que el 13 de noviembre de 2007 los Ministros de Finanzas de la UE constataran la falta de acuerdo para regular mediante una Directiva la introducción de criterios medioambientales en los impuestos sobre los vehículos. Los veintisiete coincidieron en la utilidad de vincular la fiscalidad de los vehículos a sus emisiones contaminantes, pero mostraron escepticismo ante la posibilidad de adoptar medidas en ese sentido a nivel comunitario, mostrándose contrarios a la armonización pretendida. Una clara oposición a la Propuesta manifestaron Reino Unido, Irlanda y Alemania, muy reticentes en general a cualquier intervención comunitaria en sus sistemas tributarios nacionales.

Las discusiones previas al ECOFIN ya dejaron clara la falta de consenso para eliminar el impuesto de matriculación, oponiéndose España igualmente, tal como recordó el vicepresidente segundo, Pedro Solbes, pero Lisboa confiaba, al menos, en obtener apoyo suficiente para introducir criterios medioambientales en la base imponible del de circulación. Al final, se constató el fracaso.

- 6) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo COM(2012) 756 final “Fortalecer el mercado único mediante la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas a los vehículos de turismo”.

En dicha Comunicación se reconoce que el gravamen de los automóviles supone una importante fuente de ingresos para todos los Estados miembros. Como promedio, en 2010, los impuestos de matriculación y circulación representaron el 1,9 por 100 de los ingresos fiscales totales³⁶⁸.

En su Informe sobre la Ciudadanía de la UE “La eliminación de los obstáculos a los derechos de los ciudadanos de la UE”, COM(2010) 603 de 27 de octubre de 2010, la Comisión anunció que se esforzaría por solucionar el problema de la doble imposición en la matriculación de los vehículos, obstáculo al ejercicio del derecho de libre circulación de los ciudadanos de la UE, y en su Informe “Eliminar las barreras fiscales

³⁶⁸ Tendencias fiscales en la Unión Europea, edición de 2012, Eurostat, Comisión Europea.

transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE” COM(2010) 769 de 20 de diciembre de 2010, señaló que, al adquirir un vehículo en un Estado miembro distinto de aquel en que tiene su residencia normal o al trasladar un vehículo a otro Estado miembro que no sea el de matriculación, los ciudadanos suelen verse enfrentados a procedimientos de nueva matriculación excesivamente complejos y estar obligados a pagar los impuestos de matriculación o circulación por partida doble.

En la actualidad, es una evidencia que los impuestos de circulación y matriculación de los automóviles no están armonizados a escala de la UE. Debido a ello, la evolución de la fiscalidad de los vehículos en el seno de la misma se ha venido basando en gran medida en la jurisprudencia del TJUE. Pese a esta jurisprudencia y a los actos legislativos adoptados, no ha sido posible acabar con la fragmentación de los regímenes tributarios nacionales ni eliminar de forma radical y sistemática la doble imposición o la posible discriminación fiscal con respecto a los vehículos que los ciudadanos trasladan de un Estado miembro a otro. En esta reciente Comunicación y en el documento de trabajo de los servicios que la acompaña se describe y reevalúa la situación actual en el ámbito de los impuestos sobre los vehículos de turismo a fin de identificar buenas prácticas que los Estados miembros deberían poder aplicar circunscribiéndose al marco jurídico en vigor.

En esta línea, la Comisión identifica como problemas principales:

- La doble imposición con motivo del traslado definitivo de un vehículo a otro Estado miembro o de su utilización principal en un país distinto de aquel en el que ha sido matriculado inicialmente. La misma se produce fundamentalmente cuando los ciudadanos migran desde un Estado miembro que aplica un impuesto de matriculación, pero no prevé su devolución en caso de traslado del vehículo a otro Estado miembro, que aplica un impuesto de matriculación sin establecer una exención fiscal en ese caso. También puede producirse cuando un vehículo matriculado en un Estado miembro que aplica impuestos de matriculación se utiliza principalmente (con carácter temporal o permanente) en otro Estado miembro que aplica asimismo impuestos de matriculación.
- La falta de información respecto de la aplicación de los impuestos de matriculación y circulación de vehículos en situaciones transfronterizas.
- La correcta aplicación de la Directiva 83/182/CEE relativa al tratamiento fiscal en caso de utilización temporal u ocasional de un vehículo en un Estado miembro distinto del de matriculación.
- El alquiler transfronterizo de vehículos.

- La fragmentación del mercado provocada por la fiscalidad.

La Comisión considera que la mejor forma de solucionar los problemas enunciados anteriormente consiste en suprimir los impuestos de matriculación e integrarlos (de una forma neutral desde el punto de vista de los ingresos) en los impuestos de circulación, armonizando e intensificando al mismo tiempo la vertiente ambiental de los impuestos sobre los vehículos. Sin embargo, dado que la propuesta de 2005 no se ha adoptado por el momento, resulta adecuado explorar soluciones inmediatas a los problemas identificados en la presente Comunicación.

De esta forma, a fin de evitar la doble imposición o la tributación excesiva en el caso de los ciudadanos de la UE que trasladen su vehículo con carácter permanente a otro Estado miembro, pueden aplicarse, en principio, tres opciones estratégicas:

- Exención, por parte del Estado miembro de destino, de la totalidad del impuesto de matriculación del vehículo importado, lo que puede tener ciertas repercusiones negativas sobre el presupuesto de los Estados miembros que aplican un impuesto de matriculación elevado. Esta opción sitúa a los inmigrantes que llegan al Estado miembro con sus vehículos (usados) en una posición relativamente privilegiada frente a los residentes. Ahora bien, dado que la propia migración lleva aparejados elevados costes económicos y sociales para el inmigrante, este “privilegio fiscal” solo compensará en parte la situación de desventaja a la que se ve expuesto este último.
- Devolución parcial del impuesto de matriculación ya pagado y aún incorporado al valor del vehículo (impuesto residual) por parte del Estado miembro de partida. El Estado miembro de partida “pierde” el impuesto residual, pero con la devolución el vehículo abandona el Estado miembro en una situación de neutralidad fiscal.
- Reducción por parte del Estado miembro de destino del impuesto nacional adeudado en un importe equivalente al del impuesto ya abonado en el Estado miembro de partida (sistema de imputación), además de la depreciación que deberá aplicarse cuando el vehículo gravado no sea nuevo sino usado. El vehículo se exportaría desde el país de partida en una situación de neutralidad fiscal. Sería el Estado miembro de destino el que adelantaría los ingresos fiscales correspondientes al impuesto residual, siendo los efectos negativos de la aplicación de este sistema inferiores a los que tendría la aplicación de un régimen de exención.

El siguiente cuadro muestra cuáles de los Estados miembros que

exigen un impuesto de matriculación aplican ya las opciones 1 ó 2.

	AT	BE	CY	DK	EL	ES	FI	FR	IE	IT	HU	LV	MT	NL	PL	PT	RO	SI
1.			X		X	X	X		X	X				X	X	X		
2.	X	X		X		X	X							X	X	X	X	X

En relación a los demás problemas, la Comisión ha identificado una serie de buenas prácticas a corto plazo que se exponen a continuación y cuya aplicación propone a los Estados miembros:

“1. A fin de asegurarse de que los contribuyentes que se trasladan a otro Estado miembro conocen sus derechos y obligaciones, los Estados miembros deberían facilitar información adecuada sobre la forma en que aplican los impuestos de matriculación y circulación de los vehículos en las situaciones transfronterizas, como por ejemplo, el modo en que han incorporado el marco jurídico de la UE descrito en la presente Comunicación y en el DTS. A tal fin, sería conveniente crear un punto de contacto.

2. (...)

3. Los Estados miembros deberían aprovechar al máximo la flexibilidad que brinda la Directiva 83/182/CEE para aplicar regímenes menos restrictivos que permitan el uso temporal de vehículos en los Estados miembros sin que estos sean objeto del impuesto de matriculación y circulación. Se alude, en concreto, al caso de los vehículos de alquiler matriculados en otro Estado miembro, pero también a otras situaciones de utilización temporal u ocasional por un residente de un vehículo matriculado en otro Estado miembro.

4. Adoptar medidas para reducir la fragmentación del mercado de vehículos de la UE derivada de una aplicación divergente de los impuestos de matriculación y circulación por parte de los Estados miembros. También deberían tenerse en cuenta las futuras Directrices sobre incentivos financieros para unos vehículos limpios y eficientes”.

La movilidad de los ciudadanos se halla en constante aumento debido a la integración europea y a que los modelos de empresa y de crecimiento dependen cada vez más de la intensificación de la división del trabajo a nivel internacional. La movilidad puede contribuir a resolver los problemas que surgen en los mercados de trabajo locales, incrementar la eficiencia de los mercados e intensificar el crecimiento económico. Por otro lado, la libre circulación es uno de los derechos de la UE más apreciados por sus ciudadanos y constituye uno de los pilares de su desarrollo. La doble imposición en el ámbito de la fiscalidad de los vehículos, el elevado nivel de impuestos de matriculación que genera el traslado de un automóvil en el contexto de una migración y la falta de información al respecto pueden obstaculizar la movilidad transfronteriza.

Si bien por el momento aún no se ha adoptado la estrategia propuesta por la Comisión en 2005, que consiste en la supresión de los impuestos de matriculación para integrarlos de una forma neutra desde el punto de vista de los ingresos en los impuestos de circulación existentes, ciertos Estados miembros han adoptado ya voluntariamente algunas de las medidas previstas en la propuesta, hecho este del que la

Comisión se congratula. No obstante, persisten una serie de problemas incompatibles con la idea de un auténtico mercado único que exigen por consiguiente soluciones a corto plazo.

10. LA RECOMENDADA SUPRESIÓN DEL IEDMT Y SU INCIDENCIA EN LAS HACIENDAS AUTONÓMICAS

De llegar a materializarse en la pertinente Directiva la propuesta analizada en el anterior apartado o cualquiera otra similar, España debería proceder a eliminar el gravamen del IEDMT.

La pérdida recaudatoria afectaría de lleno a las CCAA, que se verían privadas de un tributo cuyo rendimiento les ha sido cedido totalmente por el Estado desde el año 2002. La merma de ingresos se sumaría a la que ya padecieron las CCAA tras la “suspensión” del Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, aunque se rehabilitara de forma temporal por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre y se haya prorrogado para 2013 por el artículo 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, antes citada. Así se desprende de las cifras de recaudación correspondientes a 2007, 2008, 2009 y 2010, que recogemos en la siguiente tabla, de la que además se desprende la disminución en la recaudación del IEDMT por la influencia de la crisis económica en las matriculaciones de vehículos:

Comunidades Autónomas	2007		2008		2009		2010	
	Recaudación IP Miles de euros	Recaudación IEDMT Miles de euros	Recaudación IP Miles de euros	Recaudación IEDMT Miles de euros	Recaudación IP Miles de euros	Recaudación IEDMT Miles de euros	Recaudación IP Miles de euros	Recaudación IEDMT Miles de euros
Cataluña	453.242,00	369.268,04	537.033,11	212.286,58	0,00	142.677,64	0,00	136.238,34
Galicia	74.490,00	94.540,90	81.512,97	56.593,91	0,00	43.584,62	0,00	38.132,81
Andalucía	147.389,00	315.174,08	162.421,42	166.951,94	0,00	101.913,17	0,00	86.347,77
Principado de Asturias	38.072,00	36.761,94	43.014,27	22.635,26	0,00	17.322,09	0,00	14.261,89
Cantabria	34.012,00	23.173,21	42.716,76	13.624,25	0,00	9.733,68	0,00	13.850,58
La Rioja	21.295,00	11.638,11	25.039,96	7.051,77	0,00	5.000,45	0,00	4.142,86
Murcia	35.179,00	63.197,09	41.354,61	30.359,27	0,00	16.977,31	0,00	16.222,59
Valencia	188.270,00	236.813,98	215.925,49	120.634,22	0,00	71.203,63	0,00	64.316,33
Aragón	64.860,00	41.197,81	74.182,12	26.460,91	0,00	18.654,52	0,00	17.586,43
Castilla-La Mancha	34.702,00	70.430,83	42.484,02	38.553,48	0,00	24.631,16	0,00	22.328,40
Canarias	44.247,00	0,00	46.516,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Extremadura	10.718,00	29.412,07	11.109,33	17.561,39	0,00	12.063,70	0,00	10.724,12
Baleares	49.259,00	53.742,93	58.577,75	33.765,69	0,00	21.430,61	0,00	18.280,62
Madrid	524.448,00	558.160,43	632.398,80	355.458,60	0,00	218.657,50	0,00	196.607,87
Castilla y León	73.139,00	80.056,97	82.992,36	49.460,60	0,00	36.363,67	0,00	31.759,16
TOTAL	1.793.322,00	1.983.568,39	2.097.279,73	1.151.397,89	0,00	740.213,75	0,00	670.779,76

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos recogidos en *Estadísticas territoriales: Liquidación del sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía*, Ministerio de Economía y Hacienda (<http://www.minhap.gob.es>)

Ante la desaparición de este recurso se haría más intenso el aliciente para desposeer a los Ayuntamientos del gravamen sobre la circulación de vehículos. Como veremos después, esta posibilidad está prevista en la normativa sobre Haciendas locales, que faculta a las CCAA para establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto municipal, siempre y cuando articulen las medidas de compensación oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial.

De no adoptarse esa solución, el Estado se vería obligado a compensar a las Haciendas autonómicas para evitar un daño a su autonomía y suficiencia financieras, bien por la vía de la cesión de tributos (cediendo algún impuesto nuevo o aumentando el porcentaje de cesión de algunos de los impuestos parcialmente cedidos), bien aumentando las transferencias realizadas en concepto de participación en los ingresos de la Hacienda estatal³⁶⁹. Esta necesaria compensación está basada en el principio de lealtad institucional reconocido en el artículo 2.1.g) de la LOFCA, en la redacción dada por el artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, según el cual:

“1. La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio”.

En la propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final], la Comisión reconoce que la pérdida de ingresos originada por la eliminación de los impuestos instantáneos de matriculación es un hecho evidente. No obstante, se advierte al mismo

³⁶⁹ En este sentido *vid.* RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN M. J.: “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en AAVV (Coord. J. LASARTE y F. ADAME), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, págs. 213-224.

tiempo que la desaparición de este gravamen puede resultar neutral, toda vez que cabría compensarla con la transformación gradual y paralela de los fondos antes obtenidos por ese concepto en ingresos procedentes de los impuestos anuales de circulación. Alternativamente, se podría acudir si se considera necesario a otros instrumentos establecidos en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad³⁷⁰. En particular, cabría incrementar el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, incremento del que se beneficiarían las CCAA como cesionarias parciales de dicho tributo³⁷¹, o, según la Comisión, se podrían articular incluso medidas fiscales innovadoras vinculadas al uso de las carreteras. El artículo 7.4 de la Directiva mencionada dispone:

“(…) los Estados miembros que introduzcan un sistema de derechos de uso de la infraestructura vial para los usuarios de vehículos de motor o de un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera podrán aplicar al gasóleo utilizado por tales vehículos un tipo reducido que sea inferior al nivel nacional de imposición vigente a 1 de enero de 2003, siempre que la carga impositiva total se mantenga, en términos generales, equivalente, se respeten los niveles mínimos comunitarios y el nivel impositivo nacional vigente a 1 de enero de 2003 para el gasóleo utilizado como carburante sea al menos el doble del nivel mínimo de imposición aplicable a 1 de enero de 2004”.

Se trataría en todos los casos de fuentes de financiación más estables para los presupuestos públicos, ya que son ingresos que se producen durante toda la vida útil del automóvil, contrariamente al impuesto de matriculación, que solo genera rendimiento en el momento de su adquisición. Aunque en una primera fase los Estados afectados tendrían que hacer frente a los costes de transición derivados de la adaptación y gestión de su sistema impositivo durante los primeros años, a largo plazo se beneficiarían de la reducción de los costes administrativos de gestión de los impuestos sobre los automóviles.

11. CONCLUSIONES

De todo lo hasta aquí analizado, podemos sentar las siguientes conclusiones.

³⁷⁰ DUE L 283, de 31 de octubre de 2003.

³⁷¹ Cuando se presentó la propuesta de Directiva de 5 de julio de 2005, el rendimiento de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se encontraba cedido a las CCAA en un 40 por 100, tal y como disponía el artículo 32.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sin embargo, tal y como predicaba la Directiva 2003/96/CE del Consejo, en el año 2003, y tras la reforma operada en la Ley 21/2001 por la Ley 22/2009, el rendimiento del impuesto se encuentra cedido a las CCAA en un 58 por 100, como dispone el artículo 40 de esta última Ley, por lo que se ha producido ese incremento del que se han beneficiado las CCAA como cesionarios del tributo.

1.^a Hemos de poner de manifiesto que la inserción de esta figura en nuestro sistema fiscal ha sido siempre una cuestión bastante controvertida. De acuerdo con lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, la configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior justificó una profunda modificación de la imposición indirecta, que afectó tanto al IVA como a los IIEE, las denominas accisas sobre consumos específicos. De estos últimos se predica, amén de una función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc., afirmándose que no responden exclusivamente a esquemas de capacidad contributiva. Basándonos, por tanto, en esta caracterización legal, el IEDMT se presenta como un gravamen nuevo, incardinado dentro de los llamados IIEE, que se va a exigir con motivo de la primera matriculación de determinados medios de transporte.

El legislador confesó en la Exposición de Motivos ya mencionada que la creación de este tributo obedeció al hecho de que el proceso de armonización comunitaria del IVA conllevó la supresión de los tipos incrementados hasta entonces existentes. Y abundó en la idea de que el incremento de la carga tributaria soportada por determinados vehículos y medios de transporte en el IVA no obedecía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la toma en consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. Por este motivo se consideró necesario mantener la presión fiscal sobre estos elementos patrimoniales a un nivel similar al hasta entonces existente. Esta explicación, nada convincente, derivó en un aluvión de críticas doctrinales que ponían el acento en el ánimo recaudatorio del legislador.

2.^a No descubrimos nada nuevo si afirmamos que este impuesto, desde que se creó, ha convivido pacíficamente con el IVA, a tenor de lo que ya disponía el artículo 33 de la Sexta Directiva, de forma que el IVA grava la entrega del vehículo y la figura especial su matriculación, no formando parte de la base imponible de aquel. Los hechos imposables no se duplican, aunque pudiera hablarse en su caso de una sobreimposición.

3.^a No puede estudiarse el tributo desconociendo las normas del Derecho Administrativo sobre matriculación y sobre el concepto de vehículo y sus distintas categorías. La regulación del RGV al respecto encierra, probablemente, muchas de las respuestas a los interrogantes que puedan suscitarse sobre la obligación de pago del impuesto, considerando que la misma está anexionada al deber jurídico de matriculación y que son varios los tipos de matrícula y los permisos de circulación.

4.^a Según la redacción del hecho imponible están sujetas al impuesto las primeras matriculaciones de ciertos medios de transporte o, en ciertos casos, la utilización de los mismos en territorio español, delimitándose tal elemento configurador del tributo a través de los supuestos de no sujeción y de exención tributaria. Esta indicación nos da pie para señalar que tanto unas normas como las otras, que en la práctica conducen a la ausencia de tributación, se redactan con una sistemática discutible y confusa, por lo que no estaría de más derramar algo más de rigor legislativo sobre la materia, teniendo en cuenta que el tratamiento dispensando por el ordenamiento para la no sujeción y para la sujeción con exención tributaria es completamente distinto.

5.^a Por lo que respecta a la base imponible del impuesto, la LIIEE asume como propia la base imponible del IVA para la delimitación de dicho elemento cuantificador en el caso de matriculación de vehículos nuevos. En cambio la base imponible en el supuesto de matriculación de vehículos usados coincide con el valor de mercado, al que la Administración dota de contenido, aprobando anualmente unas tablas de precios medios de venta. Aunque no desconocemos que las mismas facilitan y simplifican la tarea de determinar la base de imposición para la matriculación de vehículos usados, no compartimos el que el recurso a las mismas se convierta en “casi” una obligación para el sujeto pasivo, so pena del inicio de un procedimiento de comprobación de valores.

Es acertado, entendemos, aliviar la gestión del tributo, pero mostramos abiertamente nuestra disconformidad cuando la actuación administrativa trata de encauzar la actuación del sujeto pasivo en una sola dirección: el empleo de los precios medios de venta como valores de mercado.

6.^a Sobre la base imponible o liquidable, según el caso, se aplicarán, en defecto de tipos autonómicos, los tipos de gravamen del artículo 70 de la LIIEE. No obstante, para conocer el tipo aplicable con carácter previo hay que encajar el vehículo de que se trate en el epígrafe que le corresponda de los nueve que contempla la norma. La inclusión en uno u otro epígrafe dependerá del tipo de vehículo y de las emisiones oficiales de CO₂ a la atmósfera durante la circulación, lo cual es un guiño a las relativamente recientes vocaciones medioambientales que pretenden hacerse un hueco en algunas figuras tributarias, como el IEDMT.

A pesar de que los tipos del artículo 70 de la LIIEE tienen naturaleza supletoria, solo algunas CCAA han incrementado tales porcentajes, dentro del techo que les permite la norma (+ 15 por 100), a pesar del coste político de su decisión.

7.^a No podemos dejar de reseñar que en la actualidad numerosas voces se alzan, tanto desde el interior de nuestras fronteras como desde el exterior, reclamando la supresión de este tributo, meta largamente ansiada por muchos de los agentes implicados en la fabricación y comercialización de vehículos de motor. El principal argumento aducido para apoyar esta tesis ha sido la conveniencia de rebajar el peso de la fiscalidad estrictamente recaudatoria sobre el automóvil y dejar espacio para una imposición que persiga otros fines de interés social, como la introducción de nuevas tecnologías para la reducción de la contaminación originada por los automóviles. Se trata, pues, de utilizar la política fiscal como instrumento de política medioambiental. Tal actuación favorecería además la renovación del parque automovilístico con las consiguientes mejoras de seguridad y eficiencia energética.

En cualquier caso, la puesta en práctica de la supresión del impuesto en los momentos actuales se torna bastante complicado, pues la crisis económica y financiera ha provocado una caída en la recaudación de la mayoría de los tributos, muchos cedidos a los entes autonómicos, por lo que parece poco probable que éstos estén dispuestos a perder más rendimientos.

HERRERA MOLINA se suma a la idea de reestructurar la tributación sobre medios de transporte por la vía de suprimir el impuesto de matriculación, proponiendo, como medida de compensación para las administraciones perjudicadas, la creación de un impuesto sobre vehículos reforzado, con una estructura claramente medioambiental, cedido a las CCAA y con un cierto grado de participación para las Haciendas locales, que podría incluir tanto competencias normativas como gestoras y de participación en su recaudación³⁷².

Sin embargo, para CORNEJO PÉREZ hay argumentos de peso que justifican que España se oponga a la supresión del IEDMT, como efectivamente hizo. En primer lugar, porque de veintisiete Estados miembros, al menos 17 cuentan con impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición, además del IVA. Las cargas impositivas varían ostensiblemente de un Estado miembro a otro, desde un tipo impositivo del 180 por 100 en Dinamarca, hasta tipos relativamente bajos como ocurre en otros Estados miembros, como España³⁷³.

³⁷² HERRERA MOLINA, P.: “Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos de motor...”, *op. cit.*, págs. 73-82.

³⁷³ CORNEJO PÉREZ, A.: “Reforma del Impuesto de Matriculación...”, *op. cit.*, pág. 30.

No obstante, consideramos que la aplicación de un tributo por mera inercia no es una razón suficiente para avalar esta postura, ya que el efecto dominó también se puede plantear a la inversa.

Para este autor el impuesto de matriculación es una pieza clave en el sistema de financiación autonómica, por lo que aceptar la propuesta de la Comisión de transferir la carga que el mismo representa a impuestos alternativos, como el IVTM o el IEH, trastocaría completamente el actual sistema de financiación autonómica y, asimismo, el local.

Sin embargo, a nuestro juicio, un cambio de fichas en los modelos de financiación no debe ser rechazado *a priori*, si con el cambio se logran mejores resultados y una mayor eficacia en la gestión y la recaudación de esos otros impuestos alternativos que asumirían el papel que representaba el impuesto eliminado.

ANEXO I

IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA (2010)

GC: Gobierno central; GR: Gobierno regional; GL: Gobierno local

Estado miembro	Denominación del tributo en inglés Fecha de entrada en vigor	Peso de la recaudación sobre el total de los ingresos fiscales (2010)	Regulación del tributo									Administración y recaudación del tributo			Hacienda beneficiaria del rendimiento		
			Tipo de gravamen/cuota			Base imponible			Beneficios fiscales			GC	GR	GL	GC	GR	GL
			GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL						
ALEMANIA																	
AUSTRIA	Duty on vehicles based on fuel consumption 01/01/1992	0,38%	x			x			x			x			x	x	x
BÉLGICA	Tax on the entry into traffic service (TES) 01/06/1992	0,24%		x			x			x		x				x	
BULGARIA	Excise 01/04/1994	0,02%	x			x			x			x			x		
CHIPRE	Excise duties 07/11/2006	1,03%	x			x			x			x			x		
DINAMARCA	Motor vehicle registration duty 26/05/1971	1,62%	x			x			x				SI		x		
ESLOVAQUIA																	

ESLOVENIA	Motor vehicles tax 01/07/1999	0,30%	x			x			x			x			
ESPAÑA	Special tax on certain means of transport 01/01/1993	0,22%	x	x		x			x			x			x
ESTONIA															
FINLANDIA	Car tax 29/12/1994	0,93% (2)	x			x			x			x			
FRANCIA															
GRECIA	Car registration tax	0,74% (2)	x			x			x			x			
HUNGRIA	Motor vehicle registration duty 01/02/2004	0,30%	x			x			x			x			
IRLANDA	Vehicle registration tax (VRT) 01/01/1993	0,87%	x			x			x			x			
ITALIA	Public motor vehicle register tax 01/01/1999	0,18% (2)	x			x			x			SI			x
LETONIA	Car and motorcycle tax 01/05/2004	0,10%	x			x			x			x			x
LITUANIA															

LUXEMBURGO																	
MALTA	Motor vehicle registration tax 01/01/1994	1,80%	x			x			x			x			x		
PAÍSES BAJOS	Tax on passenger cars and motor bicycles (BPM) 01/01/1992	0,92%	x			x			x			x			x		
POLONIA	Excise duty 05/07/1993	0,30%	x			x			x			x			x		
PORTUGAL	Tax on motor vehicles 01/01/2007	1,53%	x			x			x			x			x	x	
REINO UNIDO																	
REPÚBLICA CHECA																	
RUMANIA	Pollution tax on vehicles 01/07/2008	0,41% (2)	x			x			x			(1)			x		
SUECIA																	

Fuente: elaboración propia a partir de la información contenida en la base de datos *on line* de la Comisión Europea "Taxes in Europe", edición de 2011.

SI: Sin información.

(1) La aplicación del impuesto corresponde al Fondo Medioambiental Nacional

(2) Los datos de recaudación de estos países están referidos a 2009

EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. UN RECORRIDO HISTÓRICO: DESDE 1927 HASTA LA NORMATIVA ACTUAL

1.1. Normas anteriores a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales

Como precedente más remoto del IVTM encontramos la Patente Nacional de Circulación de Automóviles aprobada por Real Decreto-Ley de 29 de abril de 1927, que constituyó una refundición de otros tributos existentes³⁷⁴.

En este orden cabe citar también la Ley Especial del Ayuntamiento de Barcelona, aprobada por Decreto 1166/1960, de 23 de mayo, y la Ley Especial para el municipio de Madrid, aprobada por Decreto 1674/1963, de 11 de julio. La primera en su artículo 63 estableció “una tasa por estacionamiento de vehículos de cualquier clase o categoría, sean o no de tracción mecánica, que comprenderá también el aparcamiento y parada en vías públicas”. La segunda en su artículo 88.1 autorizaba al Ayuntamiento a exigir “una tasa por el estacionamiento de vehículo de toda clase o categoría en la vía pública, sean o no de tracción mecánica. Dicha tasa alcanzará a cualquier modo de aparcamiento o estacionamiento que deje el vehículo inactivo”.

Años más tarde, la Ley 48/1966, de 23 de julio, de Reforma de las Haciendas Locales, estableció para todos los municipios españoles el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos por la Vía Pública. En concreto, el artículo 4 de la misma dispuso la creación de un impuesto “de circulación por la vía pública de vehículos de tracción mecánica de toda clase o categoría”, quedando excluidos tractores y maquinaria, remolques agrícolas y transportes militares. El citado impuesto venía a sustituir a los “impuestos, arbitrios, tasas y cualquier otra exacción de carácter municipal sobre la circulación en vía pública y rodaje de los

³⁷⁴ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil en España, op. cit.*, pág. 172.

vehículos gravados por el mencionado impuesto”. A pesar de ello podían establecerse por los Ayuntamientos tasas de aparcamiento vigilado sobre los vehículos de tracción mecánica antes reseñados (art. 4.º.5). El impuesto era de aplicación obligatoria, sin necesidad de acuerdo de imposición ni de ordenanza reguladora y, además, era uniforme en todo el territorio nacional, puesto que las tarifas eran idénticas para todos los municipios. El mismo se recaudaba mediante un efecto timbrado especial que consistía en un distintivo adhesivo que debía ser colocado en el vehículo, de ahí el nombre de “sello” o “sellito” con que popularmente se le conoció durante mucho tiempo. De hecho hay quien sigue tildando así al IVTM hoy en día.

La Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases de Régimen Local, y el Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, que desarrolla la anterior, mantuvieron la normativa de 1966, si bien introdujeron las siguientes novedades: pasaron a estar sujetos al impuesto los tractores y demás vehículos antes excluidos; se incrementaron los tipos que se habían quedado anticuados; se convirtieron los supuestos de no sujeción en supuestos de exención tributaria; se establecieron ciertos beneficios tributarios; se suprimieron los distintivos de carácter uniforme para todos los municipios; y se sometió a la normativa común el Impuesto sobre Circulación de Vehículos en los municipios de Madrid y Barcelona (disposición final primera)³⁷⁵.

Los tipos vuelven a modificarse por la Ley 40/1981, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas sobre régimen jurídico de las Corporaciones Locales, la cual introdujo en su artículo 21 una tarifa de tipos máximos, manteniéndose los del Decreto 3250/1976 con el carácter de mínimos y, en todo caso, obligatorios. Además esta Ley autorizó de nuevo el uso de los adhesivos como justificantes de pago; dispuso la exención de determinados vehículos propiedad de minusválidos físicos; y, finalmente, prohibió que las Jefaturas Provinciales de Tráfico tramitaran los expedientes de baja o transferencia en tanto no se acreditase el pago del impuesto.

Más tarde el artículo 51.3 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, dispuso un incremento del 8 por 100 respecto de las cuotas exigidas en 1985, salvo para los Ayuntamientos que hubiesen acordado un incremento mayor, estableciendo el apartado siguiente el prorrateo de las cuotas del

³⁷⁵ Véase ARNAL SURIA, S.: *El nuevo régimen de los tributos locales*, Siete, Valencia, 1987, pág. 369; y PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18, 1992, págs. 76-77.

impuesto por trimestres naturales en caso de matriculación, transferencia y baja del vehículo³⁷⁶.

Esta normativa quedó recogida en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, en desarrollo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. El citado Texto Refundido vino a recoger los artículos 77 a 88 del Real Decreto 3250/1976 y las modificaciones introducidas por la Ley 40/1981 y la Ley 46/1985.

1.2. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales

Con tal bagaje histórico se encontró la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó la denominación del tributo, pasando a identificarse como Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, si bien conservando las líneas generales que habían regido su aplicación desde la fecha de su creación en 1966.

Esta Ley de Haciendas Locales recogió en sus artículos 93 a 100 la regulación nuclear del IVTM. A partir de 1 de enero de 1990, fecha de comienzo de vigencia del impuesto en todo el territorio nacional, el antiguo Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos se consideró inexigible y su normativa inaplicable, salvo el régimen transitorio en materia de beneficios fiscales (disposición transitoria cuarta de la Ley 39/1988)³⁷⁷.

Para RUBIO DE URQUÍA con su nueva regulación, la que le dio la Ley 39/1988, solo se pretendió, en esencia, transformar al tributo en un gravamen patrimonial y dotarlo de los mecanismos necesarios para que los Ayuntamientos pudieran graduar el volumen de los recursos a obtener del mismo³⁷⁸.

³⁷⁶ Véase MERINO JARA, I.: "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Impuestos*, núm. 10, 1989, pág. 262; y BAREA VIDIELLA, L.: "Elevación de cuotas en el Impuesto municipal sobre circulación de vehículos a través de la Ley General de Presupuestos del Estado", *Gaceta Fiscal*, núm. 57, 1988, págs. 165 y ss.

³⁷⁷ Según la disposición transitoria cuarta de la Ley 39/1988 "quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive".

³⁷⁸ RUBIO DE URQUÍA, J. I.: "Los tributos locales treinta años después", *Tributos Locales*, núm. 97, noviembre 2010, pág. 29.

Además de la regulación legal había que tener en cuenta como normativa reglamentaria, el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictaban normas para la aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y la Orden de 16 de julio de 1984 de la Presidencia del Gobierno sobre clasificación y definiciones a efectos estadísticos y normas sobre fijación de claves numéricas.

Desde la entrada en vigor de la Ley 39/1988 se produjeron dos modificaciones destacables. Una, la llevada a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que operó una serie de retoques importantes en la configuración de las Haciendas locales, incidiendo tanto en las normas generales de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos y demás ingresos de derecho público, como en la regulación concreta de los distintos impuestos municipales. Por lo que respecta al IVTM se adoptaron las siguientes medidas:

- Quedaron no sujetos los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no fuera superior a 750 Kilogramos.

- Se elevó de 12 a 14 caballos fiscales (CVF) el máximo de potencia establecido para la exención del impuesto de los vehículos de minusválidos y los autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía. Se estableció, asimismo, que los minusválidos beneficiarios de la primera de las dos exenciones señaladas no pudieran disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente y que los beneficiarios de la segunda debían acreditarlo suficientemente. También se aclaró quién y cómo debía certificarse el destino del vehículo, remitiéndose a lo que establecieran los Ayuntamientos a través de las ordenanzas fiscales pertinentes.

- Se modificó la tarifa para turismos y se contempló que los Ayuntamientos pudieran señalar un coeficiente para cada una de las clases de vehículos previstas en el cuadro de tarifas.

- Se contempló la posibilidad de que las ordenanzas fiscales pudieran regular una bonificación medioambiental en función del carburante consumido por el vehículo.

- Se permitió el prorrateo de la cuota del impuesto en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo del vehículo, desde que se produjera la baja temporal en el Registro Público correspondiente.

La segunda modificación a reseñar fue la operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que trató el régimen legal del IVTM de forma tangencial, ya que su principal objetivo fue suprimir el Impuesto de Actividades Económicas para los pequeños y medianos negocios³⁷⁹. Las escasas medidas adoptadas en relación al IVTM se pueden resumir de la siguiente forma:

- Se modificó nuevamente la exención para vehículos de minusválidos, alcanzando la misma también a personas con movilidad reducida y no limitándose el beneficio fiscal en función de la potencia del vehículo.

- Se suprimió la población de derecho del municipio como factor determinante de la facultad de los Ayuntamientos de fijar el coeficiente que corresponda para cada una de las clases de vehículos previstas en el cuadro de tarifas.

- Se exceptuó de la obligación de justificar el pago del impuesto ante las Jefaturas Provinciales del Tráfico a las bajas definitivas de vehículos con quince o más años de antigüedad.

1.3. 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 Locales

Por último, la disposición adicional decimotercera de la 51/2002, añadida por la disposición adicional quinta de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, habilitó al Gobierno para elaborar y aprobar en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, plazo que fue ampliado tres meses más por la disposición final decimosexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

³⁷⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: *El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Comares, Granada, 2004, pág. 1, se lamentan de que la Ley 51/2002 apenas si introdujo alguna novedad en la regulación del IVTM, lo que calificaban de sorprendente, dada la conflictividad provocada por la aplicación del tributo entre la Administración tributaria y los contribuyentes, lo que ha desembocado en muchas ocasiones, a pesar de la escasa cuantía de los asuntos, en los Tribunales de Justicia, de los que han ido emanando resoluciones dispares sobre un mismo problema. Por ello, entendieron que se había perdido una oportunidad de haber introducido en el impuesto mayores cambios de los operados, con el objeto de soslayar en alguna medida los problemas interpretativos que su aplicación ha provocado durante su vigencia.

En uso de esta habilitación, se publicó en el Boletín Oficial del Estado del 9 de marzo de 2004 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 Locales³⁸⁰. Norma de aplicación en la actualidad que, del mismo modo, que sus predecesoras ha sufrido modificaciones que iremos poniendo de manifiesto al hilo del estudio del IVTM.

Conviene, además, tener presente que las ordenanzas fiscales reguladoras del IVTM que aprueben los municipios van a complementar el régimen jurídico del impuesto.

En todo caso, antes de adentrarnos en su estudio conviene hacer una escueta alusión al poder tributario local.

2. UNA BREVE REFERENCIA AL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES

El poder tributario puede ser definido como el poder de establecer y regular tributos a través de ley y reglamento³⁸¹. Ya el artículo 5 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, determinó que:

“Las Provincias y Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las Leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine”.

³⁸⁰ AAVV *Guía de las Haciendas Locales*, CISS, 2005, págs. 415-416.

³⁸¹ Véase sobre poder tributario, LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979; “Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 12, 1987, págs. 161-186, y “Poder tributario”, en AAVV *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 33-81.

Igualmente pueden consultarse ANTÓN PÉREZ, J. A.: “Poder derivado y competencia tributaria en la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984; ARSUAGA NAVASQUES, J. J.: “El poder tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984; CAZORLA PRIETO, L. M.: *El poder tributario en el Estado contemporáneo: Un estudio*, IEF, 1981; COLLADO YURRITA, M. A. y GIMÉNEZ-REYNA, E.: *La nueva hacienda local española*, Civitas, Madrid, 1990; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Consideraciones sobre el poder financiero y los entes locales en el ámbito de la Constitución Española”, *Las Cortes Generales*, Vol. II, IEF, 1987; MENÉNDEZ MORENO, A.: “Principio de generalidad y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, IEF, 1984; “El poder tributario de las Corporaciones Locales”, *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, IEF, 1985; RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988; SÁNCHEZ SERRANO, L.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Poder financiero*, Edersa, 1977.

Según el artículo 133.2 de la CE, las CCAA y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, tanto estatales como autonómicas. En el mismo sentido, con el mismo discurso, se pronuncia el artículo 4.2 de la actual LGT de 2003 y el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL):

“Las Entidades Locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella”.

También el artículo 4 de la LBRL, en la redacción dada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas de modernización del gobierno local, reconoce a los municipios, en su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, las “potestades tributaria y financiera”, entre otras.

Este poder tributario local se califica como derivado y así lo reconoce el Pleno del Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 16.º, apartado E, de su Sentencia 4/1981, de 2 de febrero, ya que los Entes Locales (en adelante, EELL) no tienen potestad legislativa, por lo que su sistema tributario debe ser regulado a través de ley estatal. Esta norma estatal se identifica, actualmente, con el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el cual les autoriza a regular sus tributos a través de ordenanzas fiscales.

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, ya insistió en el fundamento jurídico 5.º en la necesidad de buscar un equilibrio entre el poder tributario de los EELL y el principio de reserva de ley³⁸². Es evidente que el poder tributario local no puede ir en detrimento del principio constitucional de reserva de ley reconocido en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, pero este tampoco puede ser un obstáculo para que los EELL intervengan en la regulación de sus propios tributos, bien completando la regulación de algunos elementos (por ejemplo, tipos de gravamen), bien decidiendo sobre su establecimiento y regulando sus elementos tributarios vía ordenanzas fiscales³⁸³.

³⁸² Al respecto puede consultarse el trabajo de RAMOS PRIETO, J.: “Consideraciones sobre la reciente evolución del sistema tributario municipal en España”, *Tributos Locales*, núm. 69, 2007, págs. 11-67.

³⁸³ A tenor del artículo 106.2 de la LBRL la potestad reglamentaria de los EELL en materia tributaria se ejercerá a través de las ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección, pudiendo las Corporaciones locales emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias a las mismas. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 15.3 del TRLRHL.

Así, en el sistema impositivo local diseñado por el TRLRHL encontramos seis impuestos, tres de exigencia obligatoria y tres de exigencia potestativa, además de las tasas y las contribuciones especiales. Entre esos impuestos obligatorios se incardina el IVTM.

Precisamente, el carácter de impuestos obligatorios que el artículo 60 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, otorgó al IBI, al IAE y al IVTM, suscitó dudas de constitucionalidad que se plantearon en los recursos de inconstitucionalidad acumulados números 572 y 587/89 presentados por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y el Parlamento de esta Comunidad Autónoma, así como por sesenta diputados, recurso 591/89, contra la LRHL. Los argumentos empleados fueron que tal obligatoriedad conculca la autonomía municipal plasmada en el artículo 140 de la CE, pues se obliga a los municipios a exigir de forma obligatoria unos tributos, sin efectuar valoración alguna sobre su oportunidad en relación con la protección y gestión de los intereses generales municipales y, además, puede suponer una vulneración, por exceso del principio de suficiencia financiera, del artículo 142 de la CE en el caso de aquellos municipios que no tuvieran la necesidad de aplicar los tributos obligatorios sin que se forzase o resintiese la suficiencia económica.

El Pleno del Tribunal Constitucional, en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, desestimó la posible inconstitucionalidad del artículo 60

En cuanto al contenido mínimo de las ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos propios de los Municipios, el artículo 16 del TRLRHL establece que contendrán al menos:

a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.

b) Los regímenes de declaración y de ingreso.

c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Los acuerdos de modificación de las mismas deben contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Estas normas reglamentarias regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en las mismas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo, que se podrá interponer a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción (artículo 19.1 TRLRHL). Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquella le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada (artículo 19.2 TRLRHL).

La elaboración, publicación y publicidad de las ordenanzas fiscales puede consultarse en el artículo 17 del TRLRHL.

Véase sobre el papel de las ordenanzas fiscales en el ámbito del IVTM, PAGÉS I GALTÉS, J.: *Tratado de Ordenanzas fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006, págs. 263 y ss.

de la LRHL. En primer lugar, porque, como se advierte en el fundamento jurídico 22.º, el recto entendimiento de la autonomía local no conlleva la necesidad de que la Ley dote a los EELL de libertad para imponer o no cada uno de sus tributos propios. Así lo señala el Tribunal, apoyándose en la propia jurisprudencia constitucional sobre la autonomía municipal sentada ya en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero. En segundo lugar, porque el principio de suficiencia financiera reconocido en el artículo 142 de la CE implica la necesidad de que los EELL cuenten con fondos suficientes para desarrollar las funciones que legalmente les corresponden, pero no impide ni descarta que dichos fondos superen la cuantía precisa para cubrir las necesidades del municipio, es decir, que puede existir superávit presupuestario, sin que exista ningún impedimento constitucional para ello. Así se reconoce también en las Sentencias del mismo Tribunal 179/1985, de 19 de diciembre, 96/1990, de 24 de mayo y 166/1998, de 15 de julio³⁸⁴.

Expresamente, en el fundamento jurídico 19.º de la Sentencia 233/1999 citada, el Tribunal realiza unas consideraciones respecto a la justificación de la exigencia obligatoria de los impuestos elegidos como tales en el artículo 60 de la LRHL y, respecto al IVTM, se concreta en la

³⁸⁴ Sobre el principio de suficiencia financiera véanse: ACÍN FERRER, A.: “Algunas medidas de gestión, coadyuvantes de la suficiencia financiera”, en AAVV (Coord. M. MEDINA GUERRERO, A. ARROYO GIL), *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2005; ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Los principios de la autonomía y suficiencia financiera como parámetro para la reforma del sistema tributario local”, Nueva Fiscalidad, núm. 8, 2002, págs. 87-114; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Principio de suficiencia financiera: tasas locales”, *Cuadernos de derecho local*, núm. 25, 2011, págs. 26-56; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Revisión de la jurisprudencia constitucional en materia de hacienda local: La interpretación del alcance de los principios de autonomía, suficiencia financiera y legalidad”, en AAVV (Coord. J. RAMOS PRIETO), *Financiación Local: Cuatro estudios*, Agencia Tributaria de Madrid-Universidad Pablo de Olavide, Madrid, 2009, págs. 25-92; CALVO ORTEGA, R.: “La autonomía tributaria y la suficiencia financiera de los entes locales, y específicamente de los municipios”, *Revista de estudios locales*, núm. 125, 2009, págs. 32-51; CASADO OLLERO, G.: “La financiación de las corporaciones locales: principios de autonomía y suficiencia financiera”, *Manuales de Formación Continuada*, núm. 44, 2007, págs. 349-424; CHECA GONZÁLEZ, C.: “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales”, *Impuestos*, núm. 24, 1991; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución española”, *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, núm. 229, 1986, págs. 97-118; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?”, *op. cit.*, págs. 161-186; MEDINA GUERRERO, M.: “La garantía constitucional de la suficiencia financiera de las entidades locales”, *Cuadernos de derecho local*, núm. 1, 2003 págs. 38-57; ORÓN MORATAL, G.: “La suficiencia financiera de las administraciones territoriales y la nueva normativa presupuestaria”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 30, 2002, págs. 87-90; PAGÉS I GALTÉS, J.: “La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002; RAMOS PRIETO, J.: “Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. extraordinario 66, 2003, págs. 167-184; y SIMÓN ACOSTA, E.: “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*, IEF, Madrid, 1982, págs. 473-497.

garantía del principio de igualdad que debe inspirar el sistema tributario (artículo 31.1 CE). Esta igualdad básica en la tributación “se pretende conseguir con el establecimiento del deber de todos los Ayuntamientos de exigir, no solo el IVTM, sino también el IBI y el IAE”.

3. REGÍMENES TRIBUTARIOS FORALES

3.1. Navarra

De conformidad con el artículo 49.C) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, corresponde a las Haciendas locales de Navarra la exacción de los tributos que graven la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación radique en Navarra.

En esta Comunidad Foral la regulación del IVTM se contiene en los artículos 159 a 166 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. De esta normativa solo se ha modificado en diversas ocasiones desde 1995 la tarifa del artículo 162, procediendo la regulación actual del artículo 7.1 de la Ley Foral 20/2011, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, con efectos a partir de 1 de enero de 2012.

En términos generales, PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO afirman que la normativa navarra del IVTM coincide en lo estructural y en sus elementos básicos con la normativa del régimen común, si bien ponen de manifiesto algunas diferencias significativas. En primer lugar, no se prevé ningún margen para la intervención de los Ayuntamientos en la regulación del impuesto. La única referencia a los Ayuntamientos se localiza en el artículo 165, que les permite exigir el impuesto en régimen de autoliquidación y regular en las ordenanzas fiscales generales el tipo de documento acreditativo del pago.

De este modo el reconocimiento del régimen foral de Navarra se ha traducido, paradójicamente, en menor poder tributario real de los entes locales de dicha Comunidad, al contrario de lo que viene sucediendo en el territorio de régimen común.

En segundo lugar, es notable la falta de evolución normativa del régimen foral navarro, pues las novedades incorporadas en el Estado y también en los territorios históricos del País Vasco sobre beneficios

fiscales municipales relacionados con el medio ambiente y los vehículos históricos no existen en Navarra³⁸⁵.

3.2. País Vasco

El artículo 41 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sienta que el IVTM se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación corresponda a un municipio vasco.

En las provincias del País Vasco la pauta seguida ha sido la aprobación independiente de la normativa de cada uno de los impuestos, junto a la existencia de una norma general sobre Haciendas locales. Así en Álava la normativa reguladora del IVTM se halla en la Norma Foral 44/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, modificada por varias Normas Forales y otros tanto Decretos Normativos de Urgencia Fiscal³⁸⁶.

En Guipúzcoa la regulación del IVTM se contiene en la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio³⁸⁷.

En Vizcaya la normación del impuesto se encuentra en la Norma Foral 7/1989, de 30 de junio³⁸⁸.

³⁸⁵ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: "Adquisición de vehículos...", *op. cit.*, pág. 194.

³⁸⁶ Las modificaciones en la Norma Foral 44/1989 han sido operadas por: la Norma Foral 24/1990, de 24 de septiembre; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/1994, de 15 de febrero; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/1997, de 8 de abril; la Norma Foral 6/1999, de 19 de abril; la Norma Foral 1/2000, de 7 de febrero; la Norma Foral 3/2001, de 26 de febrero; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2001, de 4 de diciembre; la Norma Foral 12/2003, de 31 de marzo; la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero; la Norma Foral 22/2007, de 18 de diciembre; la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio; la Norma Foral 21/2008, de 18 de diciembre; la Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre; la Norma Foral 15/2010, de 20 de diciembre; y la Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre

³⁸⁷ Esta Norma Foral ha sido modificada por: la Norma Foral 4/1999, de 27 de diciembre, de Régimen Fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa; la Norma Foral 4/2003, de 19 de marzo, de régimen del Sistema de Tributación Local; la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias; y la Norma Foral 3/2010, de 20 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

³⁸⁸ La Norma Foral de Vizcaya sobre el IVTM ha sufrido también distintas modificaciones llevadas a cabo por: la Norma Foral 4/1997, de 10 de abril, de modificación de la Norma Foral 7/1989, de 30 de junio; la Norma Foral 1/2000, de 31 de enero, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya; la Orden Foral 3474/2001, de 30 de octubre, por la que se dictan diversas normas relacionadas con el euro; la Norma Foral 7/2003, de 26 de marzo, de reforma del régimen de tributación local; y la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

PLAZA VÁZQUEZ y RUIZ GARIJO, a modo de aproximación general, afirman que las normas forales vascas sobre el IVTM coinciden sustancialmente con la de régimen común, con pequeñas singularidades no estructurales³⁸⁹.

4. ¿IMPUESTO O TASA?

La LGT en su artículo 2.2 letra c) define los impuestos de la siguiente forma:

“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

En cambio en el artículo 2.2 letra a)³⁹⁰ delimita las tasas como:

“(…) los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

Por su parte el artículo 20.1 del TRLRHL, en su primer párrafo, puntualiza respecto a las tasas que:

“Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos”.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 57 del referido Texto Refundido.

Es una evidencia que el legislador de Haciendas locales se inclina por atribuir naturaleza impositiva al gravamen sobre los vehículos de tracción mecánica. No obstante, a pesar del claro posicionamiento legal, CHICO DE LA CÁMARA opina que la naturaleza impositiva constituye una fórmula de simplificación del tributo, que podría haberse configurado

³⁸⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos...”, *op. cit.*, pág. 195.

³⁹⁰ El segundo párrafo del artículo 2.2.a) ha sido suprimido por la disposición final quincuagésima octava de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

como tasa si no fuera por las dificultades técnicas y el coste de gestión que entrañaría esta alternativa³⁹¹.

En palabras de GARCÍA NOVOA hay que superar la perenne vinculación del IVTM con una tasa, presente en algún sector de la doctrina, con la referencia del antiguo Impuesto sobre Circulación y asimismo del actual IVTM. Esta pretendida calificación de tasa tan solo puede justificarse por el hecho de que junto con el fundamento del principio del beneficio, se conecta el impuesto con el principio de equivalencia, al considerarse que es un pago por el uso y desgaste de las vías públicas por parte de los vehículos y, añadiríamos nosotros, por la necesidad de variados servicios.

Sin embargo, no puede afirmarse que se trate de una tasa por ocupación o utilización de las vías públicas, pues si así fuera únicamente podría exigirse a quienes materialmente utilizan con sus vehículos las vías públicas municipales, y no solo nos encontramos ante un tributo que se exige aunque no se circule, sino que también son sujetos pasivos contribuyentes las personas jurídicas que no tienen capacidad material para conducir un vehículo³⁹².

Señala además POVEDA BLANCO que las cuotas a satisfacer por el IVTM se desvinculan del empleo de indicadores tales como la ocupación o uso de las vías públicas³⁹³.

³⁹¹ CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", Documento de trabajo 4/2012 del IEF, Madrid, 2012, pág. 46.

³⁹² GARCÍA NOVOA, C.: "Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto Municipal...", *op. cit.*, págs. 22-23.

Asimismo, SIMÓN ACOSTA, E.: "Tributos Locales", en AAVV (Dir. S. MUÑOZ MACHADO), *Tratado de Derecho Municipal*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 2331, señala que el Impuesto de Circulación "es uno de esos impuestos próximos en su fundamento al de las tasas, que grava una capacidad económica que tiene una cierta relación con los gastos que realiza el Ente público acreedor del mismo". ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, págs.795-796, sienta que el objeto imponible de este impuesto "está en la circulación, en cuanto ésta implica la utilización privada o el aprovechamiento especial de las vías públicas en el término municipal", por lo que "bien puede presentarse este impuesto como un sustitutivo de la tasa-precio que deberían abonar los vehículos por la utilización de las calzadas y, en general, de la red viaria municipal". Avalaría esta tesis el hecho de que el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos sustituyó a la tasa por aprovechamientos especiales sobre circulación y rodaje de vehículos (artículo 371 Real Decreto Legislativo 781/1986). En el mismo sentido, CORS MEYA, F. J.: "El principio de capacidad económica y los impuestos municipales en su situación actual", *RHAL*, núm. 42, 1984, pág. 467. En relación ya al IVTM, HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons/Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998, págs. 528-529, manifiesta que "en realidad, aunque el hecho imponible se defina en relación a la titularidad, este impuesto pretende gravar el uso potencial del vehículo, que implica determinados gastos por parte de la entidad local".

³⁹³ POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005, pág. 641.

Ahondando en esta cuestión GARCÍA NOVOA dictamina lo siguiente³⁹⁴:

“(…) en el hecho imponible del IVTM no existe actividad administrativa alguna, ni la prestación de ningún tipo de servicio que de modo singular, se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, condicionamiento establecido en el art. 2.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, para que se pueda hablar de tasa. Lo cual es coherente con el dato de que el impuesto pretende gravar al usuario potencial de un vehículo de motor y al que potencialmente aprovecha las ventajas que el Municipio dispone a favor de los titulares de vehículos y no cabe configurar una tasa a partir de una actividad o servicio potencial”.

El IVTM es, por otro lado, perfectamente compatible con las tasas municipales y con las de carácter estatal que tengan por objeto prestar un servicio relacionado con los vehículos³⁹⁵. Las primeras se pueden exigir por entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase [art. 20.3.h) TRLRHL], por estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse [art. 20.3.u) TRLRHL], por inspección de vehículos [art. 20.4.j) TRLRHL] y por realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal [art. 20.4.z) TRLRHL].

Las segundas se pueden exigir por la expedición de permisos y licencias de circulación, por la expedición de permisos y autorizaciones de carácter temporal y por cambios de titularidad de permisos de circulación. Su regulación se encuentra en la Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre Tasas de la Jefatura Central de Tráfico, cuyo artículo 1 las define como tributos de carácter estatal exigibles como contraprestación de los servicios y actividades prestados por el Organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico, dependiente del Ministerio del Interior. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la cuantía de las tasas previstas en esta Ley ha sido objeto de modificación por el artículo 73 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

Así pues, la posible naturaleza de tasa del IVTM no responde a la realidad, por mucho que se pretenda sobrevalorar la prevalencia del

³⁹⁴ GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición...”, *op. cit.*, pág. 23.

³⁹⁵ PAGÉS I GALTÉS, J.: “La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, enero-abril 2012, págs. 62-63.

régimen jurídico frente al *nomen iuris* proclamado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 296/1994, de 10 de noviembre (fundamento jurídico 4.º), 185/1995, de 14 de diciembre (fundamento jurídico 6.º) y 16/2003, de 30 de enero (fundamento jurídico 3.º). Como indica GARCÍA NOVOA, no hay espacio para una nueva tasa con *nomen* de impuesto en materia de uso efectivo del automóvil en el ámbito municipal, dada la panoplia de tasas existentes que cubre todos los hipotéticos servicios, aprovechamientos y ventajas que podría pretender sufragarse con el IVTM si fuese una tasa³⁹⁶.

Por tanto, algo que conviene tener muy claro desde este momento es que la realización del hecho imponible del IVTM, representado por la propiedad o titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, pone de manifiesto un concreto índice de capacidad económica. De ahí que, como indican GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO³⁹⁷:

“(...) la normativa reguladora del impuesto y la interpretación que de la misma se efectúe en su dinámica aplicativa no debería desvirtuar el objeto primordial del Impuesto que es el gravamen de la capacidad económica manifestada por su objeto de imposición. (...)”

Junto a esta fundamentación esencial del Impuesto, no puede desconocerse que el establecimiento de un impuesto sobre la propiedad de los vehículos y, sobre todo, la atribución del mismo a los Entes Locales encuentra una justificación adicional en la cantidad creciente de costes por prestación de servicios que supone para las Entidades Locales la utilización de vehículos a motor por los ciudadanos”.

Por tal motivo cuando se dice que su fundamento es semejante al de una tasa, únicamente se está reconociendo que el sujeto pasivo se beneficia de un bien público local y, por tanto, es legítimo que concurra a sufragar los gastos municipales.

El hecho de que en los elementos de cuantificación subyazca la idea de compensación del coste social ocasionado por el tráfico de vehículos no ubica al IVTM en el ámbito de las tasas, pues tal idea también subyace en los IIEE, sin que ello menoscabe su naturaleza de impuestos³⁹⁸.

Matiza SÁNCHEZ BLÁZQUEZ que sus elementos de cuantificación no conducen a un cálculo preciso del beneficio o coste que constituye la

³⁹⁶ GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición...”, *op. cit.*, pág. 24.

³⁹⁷ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: *El impuesto sobre vehículos...*, *op. cit.*, págs. 5 y 6.

³⁹⁸ Véase, sobre el particular, PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 79.

utilización de las vías públicas por parte del vehículo gravado, lo que impide que pueda ser caracterizado como tasa. Razones por la que podría ser considerado como una especie de impuesto a tanto alzado³⁹⁹.

Entendemos que esta afirmación se sustenta en el hecho de que la ley determina directamente la cantidad a pagar mediante un cuadro de tarifas. En el IVTM el legislador no define, por tanto, una base de imposición a la que deba aplicarse un tipo impositivo, sino que se asigna una cuota a cada vehículo (turismos, autobuses, camiones, ciclomotores, motocicletas, tractores, remolques y semirremolques) en función de los parámetros diseñados en las mencionadas tarifas. Así pues, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, según los caballos fiscales, número de plazas, centímetros cúbicos y kilogramos de carga útil, cada vehículo tiene asignada por ley una cuantía fija en euros.

5. RASGOS DEFINITORIOS DEL IVTM

Una vez aclarada la naturaleza impositiva de esta figura de la tributación local, pasamos a desmenuzar los rasgos que la definen.

5.1. Impuesto municipal

Se trata de un **impuesto municipal de exacción obligatoria**. De conformidad con el artículo 2.1.b) del TRLRHL la hacienda de las entidades locales se nutrirá, entre otros, de los recursos tributarios como los impuestos, pero sin que se llegue a concretar en tal precepto cuáles son las entidades locales que pueden ostentar la titularidad de esta categoría tributaria.

No obstante, el TRLRHL cuando en el Título II enumera los recursos de los municipios atribuye la posibilidad de exigir impuestos únicamente a los mismos, de tal forma que el resto de las entidades locales (provincias, áreas metropolitanas, comarcas, entidades de ámbito inferior al municipio, etc.) no cuentan entre sus recursos propios con esta figura tributaria. En consecuencia, todos los impuestos creados y regulados por el legislador de Haciendas locales son, por definición, municipales, circunstancia que concurre en el IVTM. Tampoco se prevé la posibilidad de establecer recargo alguno a favor de otras entidades locales, como sí sucede en el caso del recargo provincial sobre el IAE⁴⁰⁰

³⁹⁹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM? Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos, *Tributos Locales*, núm. 65, 2004, pág. 78. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, op. cit., pág. 796, ya consideraba al antiguo Impuesto Municipal de Vehículos como una tasa a tanto alzado.

⁴⁰⁰ Dicho recargo, según el artículo 134.2 del TRLRHL, se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del

(artículo 134 TRLRHL) o en el supuesto del posible recargo de las áreas metropolitanas sobre el IBI⁴⁰¹ (artículo 153 TRLRHL).

El carácter municipal de este recurso es una constante desde su implantación como tasa y representa, como señala PÉREZ ROYO, una singularidad de nuestro ordenamiento frente a la titularidad estatal, habitual en los países europeos que tienen gravámenes similares⁴⁰².

Siendo además un impuesto de gestión íntegramente municipal, a diferencia de los otros impuestos municipales obligatorios, IBI e IAE, en los que la gestión se comparte con el Estado, este perfil municipal no impide que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la LBRL, las entidades locales puedan delegar en la Comunidad Autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que la Ley les atribuye. Asimismo, el Estado, las CCAA y las entidades locales habrán de colaborar en todos los órdenes de gestión, inspección y recaudación de los tributos locales.

La delegación de las facultades reseñadas en la Comunidad Autónoma o en otras entidades locales o la colaboración entre los distintos entes públicos son principios de la tributación local plasmados en los artículos 7 y 8 del TRLRHL. Todo ello sin perjuicio de la inestimable colaboración en la gestión del impuesto de las Jefaturas Provinciales de Tráfico, tal y como recoge el artículo 99 del TRLRHL, que será objeto de un desarrollo posterior.

En cuanto a la exigencia obligatoria, la misma viene establecida tanto en el artículo 38.1, según el cual los impuestos serán exigidos sin necesidad de acuerdo de imposición, salvo los casos en los que dicho acuerdo se requiera por ley, como en el artículo 59.1.c) del TRLRHL que, en un tono imperativo, sienta que todos los Ayuntamientos deberán exigir el IVTM, situándolo al mismo nivel que el IBI y el IAE, piezas claves de la tributación local.

coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 del TRLRHL y su tipo no podrá ser superior al 40 por 100.

⁴⁰¹ El artículo 153.1.a) del TRLRHL establece que las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de la entidad. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible de este, y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por 100.

⁴⁰² PÉREZ ROYO, F.: "El Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos", en AAVV (Dir. J. J. FERREIRO LAPATZA), *Manual de Derecho Tributario Local*, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, pág. 491. También RAMOS PRIETO, J.: "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica" en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, Volumen II, Comares, Granada, 1998, pág. 91.

Esto significa que la potestad de imposición, es decir, la potestad para decidir el establecimiento del tributo por parte del Ayuntamiento es inexistente, ya que dicho establecimiento viene ordenado directamente por la ley. Por tanto, la autonomía tributaria local se reduce al ejercicio limitado de la potestad de ordenación y de la potestad de aplicación del tributo⁴⁰³.

Concretamente, la potestad de ordenación, entendida como la facultad de los Ayuntamientos para regular sus propios tributos, dentro del margen concedido por la ley, RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA la definen, en este caso, como de carácter parcial, pues a través de las pertinentes ordenanzas fiscales únicamente pueden los Ayuntamientos o bien incrementar las cuotas de tarifa, modificando las cuotas mínimas establecidas por la ley (artículo 95.4 TRLRHL), o bien establecer determinadas bonificaciones fiscales (artículo 95.6 TRLRHL) o, en su caso, regular algunos aspectos de la aplicación del impuesto, como la extensión al mismo del régimen de autoliquidaciones, determinando los instrumentos acreditativos del pago (artículo 98 TRLRHL), por lo que esta potestad se presenta respecto al IVTM de forma muy reducida⁴⁰⁴.

5.1.1. Las cifras de recaudación por impuestos municipales directos e indirectos de las Entidades Locales: un somero análisis

Hemos considerado conveniente incluir algunos datos significativos, referidos al conjunto de los municipios del país, acerca del rendimiento de sus diversos recursos tributarios. La información consignada permite apreciar la recaudación tanto por impuestos municipales directos (capítulo 1 de los Presupuestos municipales), como por impuestos municipales indirectos (capítulo 2 de los Presupuestos municipales).

Las cifras que efectivamente se recogen en la tabla que aparece a continuación, extraídas de la página web del Ministerio de Hacienda y

⁴⁰³ En la consulta núm. 2037 de la DGT de 10 de noviembre de 2000, ante las dudas planteadas sobre el carácter obligatorio del IVTM para los Ayuntamientos, se confirma que este impuesto es un tributo de carácter obligatorio, lo que significa que para su exacción no se precisa la adopción de un acuerdo de imposición y ordenación, ni la aprobación de ordenanza fiscal alguna. Solo será preciso acuerdo expreso y ordenanza fiscal en los casos en los que los Ayuntamientos deseen incrementar las cuotas mínimas de las Tarifas, mediante la aplicación de los coeficientes previstos en la ley.

⁴⁰⁴ RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 117. Al respecto, véase también MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Las modificaciones de la Ley 51/2002 en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, *Tributos Locales*, núm. 28, 2003, pág. 69.

Administraciones Públicas nos permiten aseverar que de los tres impuestos locales obligatorios de naturaleza directa, el que procura mayor recaudación a los municipios es el IBI, situándose en segundo lugar, el IVTM y en último lugar el IAE. Éste último procura ingresos parecidos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), si bien, esta figura, como sabemos, es potestativa o voluntaria.

En el ámbito de los impuestos de carácter indirecto, se lleva la palma el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), siendo meramente testimonial lo recaudado a través del Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS), debido a que en la actualidad solo se exige en la modalidad de aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca. No obstante, centrándonos en el ICIO, es palpable la minoración tanto de los derechos reconocidos netos como de la recaudación líquida, pues comparando las cifras de 2007, 2008, 2009 y 2010 afirmaríamos que los ingresos que procura este impuesto a las arcas municipales han entrado en caída libre. En este caso, la crisis económica que nos viene golpeando en los últimos años y la desaparición del “boom” inmobiliario han contribuido con fuerza a este descenso recaudatorio, pues no se inician o si se inician se paralizan las obras o construcciones cuya realización, previa obtención de la oportuna licencia, daría lugar al pago de este impuesto.

Como puede apreciarse además, en todos los ejercicios, la recaudación por impuestos directos, tanto obligatorios como potestativos, supera con creces lo recaudado vía impuestos indirectos, lo cual es lógico, debido a que el número de impuestos directos duplica al de los indirectos y a que el peso de las Haciendas locales ha recaído y sigue recayendo, principalmente, sobre el IBI, el IVTM y el IAE, a pesar de que éste último, tras las modificaciones operadas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, eximiendo de pago a un gran número de sujetos pasivos (personas físicas, sujetos pasivos que tengan una cifra de negocios inferior a un millón de euros o que inicien actividad, durante los dos primeros ejercicios impositivos), ha quedado herido de muerte.

En cuanto al porcentaje de recaudación sobre el total de los derechos reconocidos netos, en el capítulo de los impuestos directos (IBI, IAE, IIVTNU), el tanto por ciento más alto se lo apropia igualmente el IBI (Contribución urbana y rústica), si bien dicho porcentaje es más elevado en el IAE que en el IVTM, que queda relegado a la tercera posición, dejando la última plaza para el IIVTNU. Conviene destacar, no obstante, que el incremento de los derechos reconocidos netos no va acompañado de una subida paralela de la recaudación líquida, pues los porcentajes recaudados, comparando las cifras de 2007 a 2010, no se han

mantenido ni se han incrementado, sino que han disminuido. Una muestra más de que la antes citada crisis económica afecta sobremanera al bolsillo de los contribuyentes, que dejan de pagar los impuestos cuyo hecho imponible realizan, lo cual obviamente incide sobre la capacidad económica y financiera de los municipios, que ven mermar sus ingresos, perjudicándose las políticas públicas.

En el apartado de los impuestos indirectos los porcentajes de recaudación del IGS superan a los del ICIO, si bien hemos de constatar el descenso acusado de los mismos desde 2007 a 2010.

Ingresos de los municipios. Total nacional (2007-2010)

	2007			2008			2009			2010		
	Derechos reconocidos netos Miles de euros	Recaudación líquida Miles de euros	% recaudado sobre el total de los derechos reconocidos netos	Derechos reconocidos netos Miles de euros	Recaudación líquida Miles de euros	% recaudado sobre el total de los derechos reconocidos netos	Derechos reconocidos netos Miles de euros	Recaudación líquida Miles de euros	% recaudado sobre el total de los derechos reconocidos netos	Derechos reconocidos netos Miles de euros	Recaudación líquida Miles de euros	% recaudado sobre el total de los derechos reconocidos netos
Impuestos directos												
IBI	8.048.396	7.109.836	88,3%	9.017.220	7.765.858	86,1%	10.003.978	8.572.703	85,7%	10.849.901	9.280.573	85,54%
IVTM	2.284.858	1.974.986	86,4%	2.398.826	2.045.835	85,3%	2.452.054	2.069.178	84,4%	2.460.056	2.082.685	84,66%
IAE	1.455.262	1.277.482	87,8%	1.515.500	1.303.732	86,0%	1.536.631	1.292.892	84,1%	1.554.095	1.330.759	85,63%
IIVTNU	1.533.818	1.275.111	83,1%	1.263.158	1.010.454	80,0%	1.237.765	955.033	77,2%	1.422.984	1.108.068	77,87%
Total	13.322.334	11.637.415	87,4%	14.194.704	12.125.879	85,4%	15.230.428	12.889.806	84,6%	16.287.036	13.802.085	85,59%
Impuestos indirectos												
ICIO	2.394.402	1.959.168	81,8%	1.756.083	1.274.051	72,6%	1.212.239	802.170	66,2%	1.028.610	689.956	67,07%
IGS	2.584	2.188	84,7%	10.337	8.625	83,4%	3.219	2.874	89,3%	4.052	3.537	87,29%
Total	2.396.986	1.961.356	81,8%	1.766.420	1.282.676	72,6%	1.215.458	805.044	66,2%	1.032.662	693.493	67,15%

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de las liquidaciones de los Presupuestos de las Entidades Locales de los ejercicios 2007 a 2010, disponibles en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

5.1.2. La posible absorción del impuesto por las Comunidades Autónomas

La única excepción al principio de exacción obligatoria por los Ayuntamientos viene determinada por la disposición adicional primera, apartados 1 a 5, del TRLRHL, que contempla la posibilidad de que la Hacienda de la Comunidad Autónoma reclame para sí la materia imponible del IVTM, en cuyo caso el legislador obliga a compensar económicamente a los Ayuntamientos que se vieran privados de tales recursos. Esto significa que es un impuesto municipal de corte obligatorio, aunque suprimible por impuestos autonómicos sobre la misma materia imponible.

La posible absorción del IVTM por los entes autonómicos está prevista en la legislación de Haciendas locales desde hace más de veinte años con base en la autorización genérica contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA, según el cual⁴⁰⁵:

“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

La disposición adicional quinta de la Ley 39/1988 recogió el guante tendido por el precepto transcrito, siendo en la actualidad la disposición adicional primera del TRLRHL la que contempla la posibilidad de que las CCAA puedan arrogarse materias imponibles de la tributación local⁴⁰⁶. Su tenor literal es el que sigue:

⁴⁰⁵ Esta redacción procede de la modificación operada en el artículo 6 de la LOFCA por el artículo único, apartado Tres, de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, pues antes de la reforma no había la posibilidad de que los entes autonómicos establecieran impuestos establecieran tributos sobre materias reservadas por la legislación de Régimen Local a las Corporaciones Locales.

⁴⁰⁶ Esta disposición adicional primera contiene un apartado sexto en el cual se señala que, también con base en el artículo 6.3 de la LOFCA, las CCAA podrán establecer y exigir un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios (IGS), en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. El impuesto que establezcan las CCAA al amparo de esta facultad será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél.

Es lo que ocurre en Extremadura con el Impuesto sobre Aprovechamientos cinegéticos, regulado en los artículos 1 a 11 del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios, desarrollados por el Decreto 119/2012, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos.

“1. Conforme al artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, éstas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. La comunidad autónoma que ejerza dicha potestad establecerá las compensaciones oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial que revestirán una o varias de las siguientes fórmulas:

a) Subvenciones incondicionadas.

b) Participación en los tributos de la comunidad autónoma de que se trate, distinta de las previstas en el artículo 142 de la Constitución.

3. Las compensaciones a que se refiere el apartado anterior no podrán suponer minoración de los ingresos que vengan obteniendo los ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto.

4. El ejercicio de la potestad a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional supone la creación de un tributo nuevo, propio de la comunidad autónoma correspondiente, y la supresión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica regulado en esta Ley respecto de los municipios comprendidos en el ámbito territorial de aquélla.

5. En aquellos casos en que las comunidades autónomas supriman el impuesto propio que hubieren establecido al amparo de lo dispuesto en la presente disposición adicional, los ayuntamientos integrados en los territorios respectivos de aquéllas vendrán obligados a exigir automáticamente el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”.

Así pues, de los cinco impuestos municipales regulados en la Texto Refundido de 2004, solo uno (el IVTM) podría ser reclamado por las Haciendas autonómicas. Todos los demás (IBI, IAE, IIVTNU e ICIO) están de momento a salvo de cualquier interferencia por parte de la imposición autonómica, en especial a tenor de la interpretación que viene sosteniendo el Tribunal Constitucional desde la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. Por consiguiente, el papel desempeñado por esta fórmula de reasignación de recursos tributarios desde la Haciendas locales hacia las Haciendas autonómicas ha sido de momento puramente testimonial.

En el primer trabajo que se publicó sobre el tema, YEBRA MARTUL-ORTEGA ya formuló interesantes comentarios críticos acerca de la decisión legal de restringir el contenido del artículo 6.3 de la LOFCA a una única posibilidad de absorción de materias imposables de la tributación local. A pesar de los años transcurridos, las reflexiones efectuadas por este autor al hilo de la disposición adicional quinta de la Ley 39/1988 resultan plenamente trasladables a la disposición adicional

Dicho impuesto grava la titularidad de autorizaciones administrativas de aprovechamiento cinegético privativo de terrenos sitios en Extremadura, ya sea para caza mayor o para caza menor.

primera del TRLRHL, con la sola matización de que ésta también contempla al Impuesto sobre Gastos Suntuarios⁴⁰⁷:

“¿Por qué este impuesto y no otro? ¿Por qué no más impuestos? En realidad no tenemos elementos legislativos ni parlamentarios suficientes para dar la correspondiente respuesta. Aunque sí se puede constatar la insatisfacción expresada por algunos grupos parlamentarios ante la estrechez normativa de esa D.A. 5.^a

No obstante, cabe hacer aquí dos clases de consideraciones, jurídicas unas y políticas otras, aunque ambas estén relacionadas. Las jurídicas se refieren necesariamente al cumplimiento o satisfacción de unas previsiones, las del artículo 6.3 de la L.O.F.C.A., que se podrían concretar en la siguiente pregunta: ¿cumple la D.A. 5.^a de la L.R.H.L. con el mandato del artículo 6.3 de la L.O.F.C.A.? Nosotros consideramos que no hay una respuesta clara al respecto. Puede entenderse que sí se cumple la previsión de la L.O.F.C.A. en la medida en que la redacción genérica del artículo 6.3 da pie para que la L.R.H.L., con atribuir «una sola» materia imponible a tal fin, cumpla finalmente, aunque dicho cumplimiento sea «mínimo» por no contener la L.O.F.C.A. un mandato taxativo al respecto. Por otra parte, también es válida la argumentación que se fundamenta en una intención del legislador de la L.O.F.C.A. que más allá de un proyecto de «mínimos», tratando de evitar lo que ha ocurrido ahora con el contenido de la L.R.H.L.

Las consideraciones políticas admiten valoraciones más elásticas y están proyectadas también sobre la conformidad o no de la amplitud de esta D. A. 5.^a, aunque no corresponde ahora entrar en esa cuestión. Sí tenemos la impresión que el legislador de la L.R.H.L. ha querido, con este precepto, simplemente «cumplir» con lo dispuesto en la L.O.F.C.A. para cubrirse así de las críticas políticas que hubiera supuesto lo contrario. Ciertamente es también que la L.O.F.C.A. fue en muchos aspectos una Ley que *ensayaba* un modelo de financiación para una organización territorial absolutamente desconocida en España, y que por tanto piezas de esa Ley como el artículo 6.3 se colocan con entusiasmo pero sin una finalidad muy definida, como ahora se demuestra con la L.R.H.L.

Pero a nuestro juicio y desde una perspectiva puramente jurídica, no parece que la Ley 39/1988 dé cumplimiento a las previsiones de la L.O.F.C.A. No parece que jurídicamente tenga sentido magnificar esa absorción de materia imponible por parte de las CC.AA., en una ley de previsión constitucional como la L.O.F.C.A., para después dejarla reducida a un tributo tan limitado como el I.V.T.M. Ni tampoco comprendemos las ventajas técnicas que tal «mínimo» pueda reportar a lo que debieran ser las previsiones iniciales del legislador de la L.O.F.C.A. Lo que nos tememos, una vez más, es que el legislador de la L.R.H.L. está introduciendo ciertas dificultades a las Comunidades Autónomas para que éstas se vean afectadas en el ejercicio de sus potestades o competencias financieras”.

No eran inciertas las dificultades que intuía este autor, pues tras más de veinte años ninguna Comunidad Autónoma ha osado sustraer a los municipios la fiscalidad sobre los vehículos de motor, pese a que por su escasa vinculación territorial –dado que realizan de continuo

⁴⁰⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Las dificultades de un tributo autonómico (El I.V.T.M.)”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 61, 1991, págs. 10-11.

desplazamientos interurbanos— esta figura de la imposición patrimonial ha sido catalogada por muchos autores como especialmente idónea para integrarse dentro del elenco de tributos autonómicos⁴⁰⁸. La causa de tal falta de interés hay que buscarla, a buen seguro, en la circunstancia de que se obligue a que las compensaciones que se acuerden en favor de los municipios no supongan minoración en los ingresos que éstos vengan obteniendo por el impuesto, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro. Este lastre motiva que la operación de trasvase solo pudiera interesar a una Comunidad Autónoma que estuviese dispuesta a asumir el coste político de subir la presión fiscal sobre esta parcela de la fiscalidad, generando un excedente recaudatorio digno de consideración⁴⁰⁹; de lo contrario, se convertiría en mero agente recaudador de unos ingresos que debería transferir en su integridad a los EELL, obteniendo una nula rentabilidad financiera de la operación⁴¹⁰.

El objetivo último del artículo 6.3 de la LOFCA, en palabras de CHECA GONZÁLEZ, fue evitar que la irrupción de las CCAA en la nueva configuración del Estado, surgida tras la promulgación de la Constitución, supusiese una disminución de los ingresos tributarios de las Corporaciones Locales⁴¹¹.

⁴⁰⁸ En fechas recientes se ha mostrado a favor de la conversión de este impuesto municipal en un tributo autonómico JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Definición de un «espacio fiscal propio» para Andalucía: localización de nuevos recursos tributarios propios”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007, págs. 348-349. Por el contrario, POVEDA BLANCO, F.: *Manual de fiscalidad local*, op. cit., pág. 699, se inclina por “la conveniencia de suprimir la potestad autonómica para subsumir el impuesto, aunque los requisitos para ello son tan grandes que parece evidente que no hay de momento riesgo alguno de que esta situación se produzca”. El mismo autor en la obra “La diversificación impositiva municipal resultante del desarrollo de los principios de autonomía financiera y suficiencia recaudatoria. Su reflejo en el ámbito de la Comunidad Valenciana”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, págs. 70 y 71, quien sostiene que su ejercicio solo tendría razón de ser “si las actuaciones municipales fuesen extremadas, desmedidas y dispares, dando origen a diferencias notables de la presión fiscal aplicada en su territorio, que generasen discriminaciones de tal índole que provocaran efectos económicos y sociales indeseados y tales posiciones fuesen permanentes en el tiempo y no el resultado del ejercicio transitorio de la autonomía municipal en la búsqueda del equilibrio financiero”.

⁴⁰⁹ ROSELLÓ MORENO, C. DE., “Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal...”, op. cit., pág. 199.

⁴¹⁰ En palabras de LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pág. 60, el nuevo impuesto autonómico absorbente tendría que generar una recaudación superior para no resultar “económicamente ruinoso” a las Comunidades Autónomas que optasen por implantarlo. Gran obstáculo es éste para el ejercicio de esta concreta potestad tributaria normativa, pues las Comunidades Autónomas aparecerían ante los ciudadanos como los responsables del incremento de la presión fiscal en la imposición sobre vehículos, responsabilidad ésta que, hasta la fecha, los entes autonómicos “se han cuidado bien de no asumir”.

⁴¹¹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “La deseable y necesaria armonización, y adecuada articulación, de los ordenamientos tributarios local y autonómico”, en *El Sistema Tributario Local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 109-117.

Hace ya tiempo, sin embargo, que se ha abierto paso una interpretación flexible según la cual la participación de una Hacienda en tributos de otra Hacienda superior puede consistir no solo en una transferencia total o parcial de la recaudación, sino que puede ir acompañada de la atribución de competencias de gestión tributaria en sentido amplio e, incluso, de competencias normativas para la regulación de algunos elementos del tributo coparticipado. Así lo confirma el ejemplo de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado a las CCAA⁴¹².

Sobre la base de esta concepción amplia de la noción de participación en tributos, una salida adecuada para compensar a los Ayuntamientos por el trasvase del gravamen sobre los vehículos de motor a manos de la Comunidad Autónoma sería la *configuración del nuevo impuesto autonómico* sobre esta materia imponible como un *tributo compartido por la Hacienda autonómica y las Haciendas locales*⁴¹³. La fórmula de compensación exigida por la LOFCA y el Texto Refundido consistiría, por tanto, en una *participación específica en el impuesto propio de la Comunidad Autónoma* sustitutivo del IVTM. Para ello podría utilizarse una posibilidad hasta ahora inédita pero que cuenta con el visto bueno de la jurisprudencia constitucional: la *cesión parcial de impuestos autonómicos a las Entidades Locales*.

Siguiendo un modelo similar al del IRPF, que desde hace años se ha transformado en tributo estatal parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas donde cohabitan un gravamen estatal y otro autonómico, hemos propuesto convertir el impuesto que grave los vehículos de tracción mecánica en un *tributo compartido por la Comunidad Autónoma y los municipios*. En consecuencia, pasaría a configurarse como un impuesto propio de la Comunidad Autónoma parcialmente cedido, cuya estructura se bifurcaría en un gravamen autonómico y un gravamen local. Este último serviría de vía de compensación a los municipios por la desaparición del impuesto propio municipal, a modo de participación en el rendimiento y en la regulación

⁴¹² Al respecto puede consultarse LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: *Financiación local y participaciones en tributos autonómicos. Reflexiones sobre un mandato constitucional pendiente de cumplimiento*, Agencia Tributaria de Madrid, Madrid, 2009; y QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda Autonómica y Libro Blanco sobre Financiación de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996; "Incidencia de la hacienda general en la hacienda autonómica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 243, 1997, págs. 85-124; "Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre impuestos del Estado", *Crónica Tributaria*, núm. 95, 2000, pág. 105; "Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las haciendas autonómica y estatal", *Escola d'Administració Pública de Catalunya*, 2001.

⁴¹³ La idea de articular un impuesto sobre vehículos desglosado en dos partes (autonómica y local) gestionadas de forma conjunta ya fue lanzada por SOLÉ VILANOVA, J.: "Tendencias futuras de la financiación local en España", *Análisis Local*, núm. 47, 2003, pág. 43.

(tipos de gravamen y bonificaciones) de un tributo de la Hacienda autonómica, tal y como reclama la disposición adicional primera, apartado 2.b), del TRLRHL⁴¹⁴.

En la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 22.º), el Tribunal Constitucional admitió que no hay impedimentos para que las CCAA “al igual que el Estado, puedan ceder también sus propios impuestos o tributos en beneficio de las Corporaciones Locales, pues, (...) nada hay que lo impida en la L.H.L, ni tampoco en la C.E. o en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), siempre y cuando, claro está, las Comunidades Autónomas respeten los límites a su capacidad impositiva que se establecen en estas dos últimas”.

Las ventajas que cabe identificar en esta solución, enumeradas de forma sintética, son las siguientes:

1.ª Se dotaría a la Hacienda autonómica de un nuevo impuesto con un potencial recaudatorio nada desdeñable, circunstancia relevante desde el punto de vista de su autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, dada la escasa dimensión que tiene en la actualidad la imposición autonómica en la mayoría de las CCAA.

2.ª Al tratarse de un tributo propio de la Comunidad Autónoma, la gestión, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa correspondería a sus propios órganos, sin perjuicio de la posible colaboración de las Jefaturas de Tráfico y, en su caso, de las Entidades Locales y de una posible delegación total o parcial de tales competencias en los municipios con mayor capacidad de gestión (por ejemplo, los municipios de mayor tamaño).

3.ª Desaparecería el IVTM como impuesto propio de los municipios. A cambio las Haciendas municipales recibirían la cesión parcial del nuevo impuesto autonómico, configurado desde el mismo momento de su establecimiento como un tributo compartido. Los municipios no perderían, por consiguiente, recursos tributarios por transferencias presupuestarias, sino que permutarían un impuesto propio por un impuesto autonómico parcialmente cedido.

4.ª Ante la amplitud del concepto de cesión de tributos, los Ayuntamientos podrían seguir ejerciendo competencias normativas con

⁴¹⁴ Véase RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “Imposición sobre la titularidad de vehículos y Comunidades Autónomas: La participación en tributos autonómicos como compensación financiera a los municipios”, en AAVV (Coord. J. RAMOS PRIETO), *Financiación Local: Cuatro estudios, op. cit.*, págs. 47-49.

relación a los tipos de gravamen y las bonificaciones aplicables en el tramo local. De esta forma se garantizarían las posibilidades de crecimiento futuro de sus ingresos, vinculadas al ejercicio de su poder tributario a través de las ordenanzas fiscales⁴¹⁵.

5.^a La superposición de un gravamen autonómico y otro local podría implicar una subida de la carga tributaria soportada por los titulares de vehículos. No obstante, este problema sería menor si tal subida sirviera para compensar una eventual pérdida de ingresos vinculada a la fiscalidad de los vehículos con que cuentan en la actualidad las CCAA, como por ejemplo el IEDMT. En este sentido, constatamos en el capítulo anterior que desde la UE se viene intentando impulsar desde hace unos años un acuerdo entre los Estados miembros para eliminar los llamados impuestos de matriculación. Al margen de esta iniciativa, también cabría barajar la posibilidad de que el tramo autonómico únicamente supusiera una sobrecarga fiscal para aquellos vehículos con efectos más nocivos para el medio ambiente, declarándose exentos los demás o gravándolos a un tipo cero.

6.^a La posibilidad de aprovechar la conversión del IVTM en un tributo autonómico para reforzar la presencia de elementos de protección del medio ambiente en su estructura, señaladamente en la fijación de la cuantía de la cuota tributaria.

7.^a La creciente importancia que la tributación de los vehículos de motor y los hidrocarburos viene asumiendo en los últimos años como fuente de ingresos de las Comunidades Autónomas, mediante el mecanismo de la cesión total o parcial de tributos estatales (ITPAJD, IVA, Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) y la consiguiente necesidad de ordenar este sector de la imposición.

8.^a Los efectos negativos que puede provocar en determinados casos (municipios turísticos, grandes ciudades, etc.) la asignación del rendimiento del IVTM en función del domicilio que consta en el permiso

⁴¹⁵ Para LÓPEZ ESPADAFOR, C.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria", *op. cit.*, pág. 77, la referencia que se hace en la disposición adicional primera del TRLRHL a la no merma de las posibilidades de crecimiento futuro es muy vaga y difícil de llevar a la práctica. El motivo, pensando en una fuga del impuesto, sin más, a las CCAA, es que debería atenderse para fijar la compensación, no solo a un futuro incremento del número de vehículos que implicase una revisión de la misma, sino también a lo que se podría recaudar con el máximo permitido por el TRLRHL para las cuotas del IVTM. Las CCAA no obtendrían ningún beneficio con ello, sino simplemente un coste adicional de recaudación haciendo suyo el referido impuesto local.

Sobre el mantenimiento del *status quo* recaudatorio de las Haciendas locales, véase también ÁLVAREZ ARROYO, F.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *Leyes Tributarias Comentadas*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 227.

de circulación, al margen de dónde circule habitualmente el vehículo gravado⁴¹⁶.

El gran inconveniente sería la privación a las Haciendas municipales de uno de sus recursos tributarios más relevantes, sobre el que además tienen reconocidas importantes competencias normativas.

Esta propuesta tiene además otro inconveniente añadido: puede suponer un incremento de la carga fiscal sobre un sector que soporta ya un elevado nivel de imposición, mientras no se proceda a la supresión del IEDMT. Pero es evidente que ninguna Comunidad Autónoma va a tomar la decisión de absorber el IVTM si no obtiene de ello una ganancia que solo puede venir por la vía del aumento de la carga fiscal, dado que tal absorción exige la justa compensación de las arcas municipales.

5.2. Impuesto directo patrimonial

Este carácter es una constante desde su creación, y así lo reconoce actualmente el artículo 92.1 del TRLRHL:

“El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un **tributo directo** que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”.

Desde el punto de vista económico se somete a gravamen un índice directo de capacidad económica, cual es la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas. Es esta una expresión de riqueza de los contribuyentes que, sin lugar a dudas, ocasiona importantes gastos a los Ayuntamientos de los municipios por los que los vehículos circulan o en los que están matriculados, de ahí que los

⁴¹⁶ En relación a los municipios turísticos puede consultarse LASARTE ÁLVAREZ, J. ESEVERRI MARTÍNEZ, C. ADAME MARTÍNEZ, F. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001; y LASARTE ÁLVAREZ, J. ADAME MARTÍNEZ, F. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RAMOS PRIETO J.: *Financiación de los Municipios Turísticos*, Comares, Granada, 2003. En esta obra los autores ponen de manifiesto que el IVTM incrementará su recaudación en un municipio turístico a consecuencia del aumento de su actividad económica, si bien normalmente tal incremento no estará relacionado con los problemas de tráfico que provoca la afluencia de visitantes y de los gastos necesarios para atenderlos, ya que se asigna su recaudación al Ayuntamiento en que tenga el domicilio el titular del permiso de circulación. Convendría, por tanto, tener en cuenta esta realidad si se quiere atender debidamente a la salud de la Hacienda de las zonas turísticas. Asimismo véase RAMOS PRIETO, J.: “La participación de los municipios turísticos en los tributos estatales y autonómicos: un camino a medio recorrer y otro aún a medio comenzar”, IV, V y VI Jornadas de Derecho Turístico en Andalucía, Málaga, 2005, págs. 453-460.

titulares de los vehículos deban contribuir al sostenimiento de tales gastos (principio del beneficio)⁴¹⁷.

Insistimos, no obstante, en que se sujeta a gravamen la titularidad de los vehículos y no la circulación en sí misma, ya que si se estuviese sometiendo a gravamen la circulación debería ser calificado como impuesto indirecto o como tasa, pues se estaría gravando el gasto o consumo materializado en la circulación de los vehículos, en cuanto manifestación indirecta de capacidad económica⁴¹⁸.

El hecho de gravar la titularidad de ciertos elementos patrimoniales nos conduce a su calificación como impuesto parcial sobre el patrimonio o impuesto sobre determinados elementos patrimoniales, igual que sucede con el IBI, otra figura de la tributación local, que grava la titularidad de determinados derechos reales sobre bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (artículo 61.1 TRLRHL)⁴¹⁹.

Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ resulta claro que si se trata de gravar la riqueza exteriorizada por ser propietario de un automóvil, ya existe el IP y aunque razones históricas permitan comprender mejor el impuesto, en última instancia la explicación de su supervivencia se halla en la necesidad crónica de buscar medios de financiación para los Ayuntamientos⁴²⁰.

A nuestro juicio, es cierto que la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas genera un fenómeno de doble imposición, si pensamos solo en personas físicas, pues el hecho imponible del IP se realiza por la titularidad de un patrimonio neto

⁴¹⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La fiscalidad del automóvil en España”, *op. cit.*, pág. 173, lo califica de formalmente directo, pues parece como si se obviase una teórica fundamentación tributaria poco afortunada en cuanto indicador de capacidad económica.

⁴¹⁸ Véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, *op. cit.*, pág. 817; y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 18.

⁴¹⁹ En este sentido, GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. D. MARÍN-BARNUEVO FABO), *Los tributos locales*, Thomson, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2005, pág. 378, GONZÁLEZ GARCÍA, J. L.: “Ingresos públicos y vehículos de tracción mecánica en España (Un análisis desde la teoría de los bienes públicos)”, *RHAL*, núm. 58, 1990, pág. 97, MERINO JARA, I.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 264, RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 124; y PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto Municipal...”, *op. cit.*, pág. 921.

⁴²⁰ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Coord. A. L. PLAZA VÁZQUEZ), *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2005, pág. 195.

por una persona natural en el momento de devengo del impuesto (artículo 3 Ley 19/1991) y formando parte de este patrimonio se encuentran los vehículos. No obstante, esta doble imposición también la padecen los titulares de bienes inmuebles que han de tributar por IBI y por IP, incluso pueden sufrir una triple imposición si se dan las circunstancias del artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que regula la imputación de renta inmobiliaria por la titularidad de inmuebles no generadores de rentas efectivas⁴²¹.

No obstante, hay que poner sobre el tablero todas las fichas del juego y en este sentido no podemos denunciar estos casos de doble imposición sin antes conocer la regulación actual del IP, el cual fue bonificado en un 100 por 100 por el artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, rehabilitándose de manera temporal para dos ejercicios impositivos (2011 y 2012) por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre y prorrogándose para 2013 por el artículo 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, si bien solo para aquellas personas naturales que tengan un patrimonio neto superior en la fecha de devengo del impuesto a 700.000 euros (artículo 3 Real Decreto-ley 13/2011). Serán estas personas naturales las que padezcan la doble o triple imposición cuando sean titulares de vehículos de tracción mecánica o de ciertos bienes inmuebles.

Esta imposición adicional pone al descubierto la significación y la generalización de los inmuebles y de los vehículos como bienes con enorme incidencia en los servicios públicos.

⁴²¹ Sobre la imputación de renta inmobiliaria, véase, TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm. 1, 2002, págs. 479-505; y RAMOS PRIETO, J.: “Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 295, 2007, págs. 3-68; “¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición de la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las haciendas forales”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, 2008, págs. 9-13; *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008; “La tributación de inmuebles no arrendados en la imposición sobre la renta”, AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011.

Lejos de la tributación local, en el ámbito del consumo de ciertos bienes y servicios existen igualmente situaciones de doble imposición, refrendadas además por el Tribunal Constitucional. Nos estamos refiriendo al consumo de tabaco, alcohol e hidrocarburos, productos cuya fabricación e importación están sometidas a los IIEE, *accisas* en el Derecho comunitario, y también al IVA, justificándose la superposición de estas figuras impositivas en el hecho de que junto a la función recaudatoria, los IIEE, cumplen una finalidad extrafiscal como instrumentos de las políticas sociales y económicas.

En el fundamento jurídico 13.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, nos encontramos con la siguiente afirmación:

“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que 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”.

Años más tarde en el fundamento jurídico 6.º de la Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, el Tribunal Constitucional diría lo siguiente:

"Por otro lado, debe tenerse presente que, la Exposición de Motivos de la nueva Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, justifica la coexistencia y en cierta medida superposición de dos figuras de imposición indirecta en el área comunitaria, el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales -conocidos como «accisas» en la C.E.E.- en que el consumo de determinados bienes resulta contraproducente para la sociedad, por lo que cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de suerte que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria; desde esta perspectiva de la doble finalidad del impuesto, difícilmente puede pensarse en que la elevación configure una medida arbitraria y no una adecuación circunstancial del tipo al incremento de los precios o una medida de política sanitaria".

En nuestro ordenamiento tributario parece que florecen tales situaciones de doble y triple gravamen, pero que existan y que incidan directamente en el bolsillo de los contribuyentes no significa que sean sin más contrarias a la norma constitucional, pues el Alto Tribunal entiende que solo existe doble imposición si hay coincidencia plena en los hechos imponibles de los impuestos objeto de controversia y la misma no se produce entre el hecho imponible del IVTM y el hecho imponible del IP, como acabamos de exponer. No existe, por tanto, una prohibición

general de sobreimposición más allá del artículo 6 de la LOFCA y del principio de no confiscatoriedad⁴²². Así lo enuncia el Tribunal Constitucional bajo la siguiente premisa, enunciada con claridad en la Sentencia 242/2004, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 6.º) y en el Auto 71/2008, de 26 de febrero (fundamento jurídico 5.º):

“(…) la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23].

Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”.

En la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 23.º, también recuerda el Tribunal Constitucional que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento únicamente por el artículo 6.2 de la LOFCA, que como se advirtió en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico 4.º, “solo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas Locales”. En reiteradas ocasiones este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible (toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición) y hecho imponible (presupuesto fijado en el ley para configurar cada tributo) ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria exclusivamente “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible”

⁴²² Sobre la doble imposición pueden consultarse, CHECA GONZÁLEZ, C: “Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que incidan sobre el especial aprovechamiento del dominio público”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, I. y SIEIRO CONSTELA, M. M.: “La doble imposición económica interna”, *Impuestos*, núm. 1, 2002; GARCÍA DORADO, F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, págs. 233-246; LÓPEZ ESFADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. A.: “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto de poder tributario”, en AAVV (Coord. J. A. SÁNCHEZ GALIANA), *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000; y RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “Imposición sobre la titularidad de vehículos y Comunidades Autónomas: La participación en tributos autonómicos como compensación financiera a los municipios”, en AAVV (Coord. J. RAMOS PRIETO), *Financiación Local: Cuatro estudios, op. cit.*, págs. 93-184.

(fundamento jurídico 14.º STC 37/1987, de 26 de marzo y fundamento jurídico 11.º.C de la STC 14/1998, de 22 de enero).

Además, la necesidad de buscar medios de financiación no es exclusiva de los Ayuntamientos, es inherente a cualquier ente público, por lo que entendemos que la supervivencia del IVTM no puede sustentarse solo en este argumento tan pobre.

Siguiendo con el análisis de su naturaleza directa, es preciso señalar que, desde un punto de vista jurídico, ningún precepto autoriza a los sujetos pasivos a trasladar el importe del impuesto satisfecho a terceros ajenos a la relación jurídico tributaria, por tanto, los sujetos definidos en el artículo 94 del TRLRHL son los obligados a soportar el impuesto⁴²³. No queda prohibida, sin embargo, la repercusión por pacto o acuerdo entre los particulares o la posible repercusión económica vía precio de venta de los productos, en este caso, de los vehículos, aunque dichos convenios entre particulares no vinculen en absoluto a la Administración Tributaria, conforme al principio de inderogabilidad de la obligación tributaria recogido en el artículo 17.4 de la LGT⁴²⁴. Al respecto, FERNÁNDEZ MARÍN sienta que a pesar de la imposibilidad de repercutir la cuota del IVTM por el sujeto pasivo a un tercero, ésta no es una característica predicable de otros tributos cuya naturaleza de impuesto indirecto está fuera de toda duda como ocurre en el ITPAJD. La traslación jurídica ha sido habitualmente una singularidad del IVA y de las tradicionalmente denominadas accisas (en la terminología comunitaria) sobre consumos específicos, es decir, de los IIEE sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco, los hidrocarburos y la electricidad⁴²⁵, si bien habría que añadir que en la actualidad es asimismo predicable de algunos impuestos propios autonómicos, como es el caso del impuesto andaluz sobre bolsas de plástico de un solo uso, de tal forma que el sujeto pasivo del impuesto está obligado a repercutir o trasladar la cuota tributaria hacia otra persona o entidad y el consumidor-destinatario está obligado a soportar dicha repercusión (artículo 38 LGT)⁴²⁶.

⁴²³ El artículo cuarto, apartado ocho de la Ley 48/1966, de 23 de julio, sobre modificación parcial del Régimen Local, prohibía incluso su repercusión a los usuarios de vehículos destinados al servicio público.

⁴²⁴ El artículo 17.4 de la LGT dispone que: “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

⁴²⁵ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 18.

⁴²⁶ Véase sobre este impuesto autonómico el trabajo de RAMOS PRIETO, J.: “El Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBPSU) de Andalucía”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012, págs. 107-126.

Otro argumento a favor de su carácter directo es que, desde el punto de vista de la clasificación presupuestaria, la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales incluye el IVTM en el concepto 115, dentro de los impuestos directos sobre el capital⁴²⁷. La disposición derogatoria única de dicha Orden deroga a partir de 1 de enero de 2010 la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1989 por la que se establecía la estructura de los presupuestos de las entidades locales⁴²⁸. De este modo, se entiende cumplido el encargo de la disposición adicional sexta del TRLRHL al Ministerio de Hacienda para que modifique tanto la estructura de los presupuestos de las entidades locales como los criterios de clasificación a la que hace referencia el artículo 167 de esta Ley con objeto de adaptarlos a los establecidos para el sector público estatal en cada momento⁴²⁹.

5.3. Impuesto real

Se trata de un impuesto real, ya que el elemento objetivo de su hecho imponible, la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular, se determina con independencia del elemento personal, definiéndose por el artículo 92 del TRLRHL de forma autónoma, sin referencia alguna a un sujeto determinado. No obstante, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, existen en su regulación ciertos elementos de personalización, como las normas de exención para los vehículos de impedidos.

El alcance del hecho imponible no se ve condicionado en función del tipo de persona, ya que pueden ser sujetos pasivos tanto las personas físicas, como las jurídicas o los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, que consten como titulares en el permiso de circulación. Como indica FERNÁNDEZ MARÍN se somete a gravamen el vehículo en sí mismo considerado, con independencia del sujeto que pueda ser su titular. Además, de este carácter real se desprende que va a ser gravada la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que

⁴²⁷ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, suplemento núm. 10, 2009, pág. 4.

⁴²⁸ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil... op. cit.*, pág. 173, ponía de manifiesto que la Orden de 20 de septiembre de 1989 contabilizaba al IVTM dentro de los impuestos indirectos sobre el capital.

⁴²⁹ Si bien respetaremos la terminología del TRLRHL, la referencia en la actualidad debería entenderse realizada al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

resulten aptos para circular, independientemente del hecho de su efectiva circulación o no durante el período impositivo⁴³⁰.

5.4. Impuesto objetivo

Tiene naturaleza objetiva o, al menos, eso aparenta, ya que para el cálculo de la cuota tributaria únicamente se va a atender a las características objetivas de los bienes gravados y no a las circunstancias personales y familiares que rodeen al sujeto pasivo⁴³¹. Sin embargo, como hemos apuntado, este carácter objetivo debe ser entrecomillado, pues en algún supuesto concreto, que será objeto de un análisis posterior, se va a atender a la discapacidad de las personas para regular una norma de sujeción y exención tributaria [artículo 93.1.e) TRLRHL].

5.5. Impuesto periódico

Se trata de un impuesto periódico, así lo indica expresamente el artículo 96.1 del TRLRHL, según el cual:

“El período impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos. En este caso el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición”.

Como todo impuesto periódico, la Ley escoge una fecha concreta para fijar las circunstancias del hecho imponible y los elementos determinantes de la obligación tributaria, es decir, el devengo del impuesto que se produce el 1 de enero de cada año, según dispone el apartado 2 del artículo 96 citado. No obstante, el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, procediendo también el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, desde el momento en que se produzca la referida baja temporal en el Registro público correspondiente⁴³².

El hecho de encontrarnos ante un impuesto periódico de devengo anual incide en la gestión del mismo, ya que nos encontramos ante un

⁴³⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 19; y CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Thomson, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 162.

⁴³¹ Véase PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto Municipal...”, *op. cit.*, pág. 921 y RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos...”, *op. cit.*, pág. 124.

⁴³² UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 5, GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 380; y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, págs. 68 y 69.

supuesto del artículo 102.3 de la LGT, esto es, ante un tributo de cobro periódico por recibo, circunstancia que implica que una vez notificada la liquidación individual correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, en los años siguientes mientras el contribuyente no se dé de baja o se modifique la base imponible, la gestión se iniciará de oficio, de forma que la Administración notificará de forma colectiva las sucesivas liquidaciones mediante edictos en el Boletín Oficial de la Provincia, sin que el contribuyente tenga que presentar declaración o autoliquidación alguna. Solo habrá notificación individual al contribuyente en caso de que se produzca un aumento de la base imponible, salvo que ésta provenga de una revalorización general autorizada por las leyes⁴³³.

5.6. Impuesto progresivo

Es un impuesto progresivo, como tendremos ocasión de analizar en profundidad, pues cuando aumenta la magnitud utilizada para el cálculo de la cuota (caballos fiscales, plazas de ocupantes, kilogramos de carga útil o centímetros cúbicos), ésta no se incrementa en la misma proporción, sino que lo hace más que proporcionalmente a dicho aumento (artículo 95 TRLRHL).

No podemos, sin embargo, considerar que nos encontramos ante un supuesto de progresividad por escalones, en el que la base se divide en escalones y a cada uno de ellos se le aplica un tipo sucesivamente incrementado, denominándose tarifa al conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable (artículo 55.2 LGT). En el IVTM se elevan las cuantías establecidas como cuotas en el cuadro de tarifas a medida que el vehículo se hace superior en potencia fiscal, en carga útil, en número de plazas o en centímetros cúbicos (artículo 95.1 TRLRHL).

Sobre estas cuotas pueden los Ayuntamientos, si así lo deciden, establecer un coeficiente como máximo de 2, acentuándose la progresividad aún más (artículo 95.4 TRLRHL).

5.7. Impuesto esencialmente contributivo, aunque con implicaciones medioambientales

Se trata de un impuesto eminentemente fiscal o contributivo, es decir, su finalidad primordial consiste en obtener ingresos con los que poder sufragar gastos públicos, en este caso, de carácter municipal, si bien, aunque sea de forma liviana, empieza a notarse una cierta

⁴³³ CARPIZO BERGARECHE, J.: "Aspectos conflictivos en la configuración de los tributos locales", *Tributos Locales*, núm. 97, noviembre 2010, pág. 187.

reestructuración del impuesto con aires medioambientales. En este sentido, el artículo 95.6 del TRLRHL contempla la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan bonificaciones sobre la cuota del impuesto basadas en la clase de carburante consumido por los vehículos sujetos al mismo, en las características de los motores o en la antigüedad como factores que inciden en el medio ambiente⁴³⁴.

Así pues, además de su carácter fiscal o contributivo, las últimas reformas operadas en nuestro ordenamiento interno en el IVTM han derivado en un intento de diseño verde del mismo, pues se han introducido ciertos beneficios fiscales (bonificaciones en la cuota) que tienen en consideración la incidencia del vehículo en la polución atmosférica derivada de las emisiones de CO₂.

El hecho de que en España, y en el resto de países de la UE, el sector del transporte sea uno de los principales causantes de la contaminación de la atmósfera, ha motivado el uso de la fiscalidad sobre los vehículos como herramienta en la lucha por la defensa y conservación del medioambiente.

Pero el IVTM ¿es realmente un impuesto medioambiental? A este respecto, hemos de señalar que el concepto de impuesto ambiental utilizado comúnmente por la Comisión de las Comunidades Europeas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y la Agencia de la Energía Internacional (IEA) está referido a “un impuesto ambiental cuya base imponible es una unidad física (o proxy de ella) que ha supuesto un impacto negativo específico sobre el medioambiente⁴³⁵”.

En este sentido, la OCDE considera que la base imponible es el único parámetro objetivo para identificar impuestos ambientales cuando hay que realizar comparaciones internacionales, puesto que otros criterios posibles, como el nombre del impuesto, el hecho imponible o el destino del ingreso para objetivos medioambientales, han demostrado ser difíciles de usar en la práctica debido a que muchos impuestos se presentan con varios objetivos, tales como influir en el comportamiento del consumidor, elevando el precio del producto o incrementando la recaudación⁴³⁶.

⁴³⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 380; y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 20.

⁴³⁵ *Proposal for a Council Directive Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products*, Comisión Europea COM (97) 30 final, de 12 de marzo de 1997 y *Environmental taxes. A statistical guide*, European Communities, 2001, pág. 9.

⁴³⁶ Véase PORTILLO NAVARRO, M. J. y MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, fiscalidad ambiental y recaudación”, *Gaceta Fiscal*, núm. 285, 2009, pág. 113.

Atendiendo, por tanto, a las categorías de bases imponibles relevantes desde una perspectiva ambiental, según la OCDE⁴³⁷ se puede establecer la siguiente clasificación:

a) Impuestos sobre la energía o impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte (gasolina, gas natural, carbón, electricidad, etc.), así como los impuestos sobre las emisiones de gases.

b) Impuestos sobre la contaminación del aire, del agua, residuos sólidos y acústica, salvo los impuestos sobre emisión de gases incluidos en el apartado anterior.

c) Impuestos sobre los recursos naturales, pues la extracción de los mismos puede ocasionar problemas medioambientales como la contaminación y la erosión.

d) Impuestos sobre el transporte que abarcan los impuestos relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles u otro tipo de transporte y los servicios relacionados con el transporte, pudiendo tratarse de impuestos instantáneos o periódicos. Este grupo de impuestos, tras los impuestos sobre la energía, son los que aportan mayor volumen de recaudación a los Estados miembros⁴³⁸.

Según esta clasificación y el concepto de impuesto ambiental ya expuesto, la OCDE reconoce como impuestos estatales de naturaleza ambiental en España: el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), y el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (IEDMT); y en el ámbito local, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica⁴³⁹ (IVTM).

5.7.1. La influencia de la normativa comunitaria de carácter medioambiental en el IVTM

La fiscalidad sobre los vehículos y, concretamente, el IVTM constituyen una manifestación de tributación ecológica, alternativa que, según ÁLVAREZ GARCÍA y JORGE GARCÍA-INÉS, es considerada

⁴³⁷ *Environmental taxes. A statistical guide*, European Communities, 2001, pág. 10.

⁴³⁸ Los ingresos recaudatorios por impuestos medioambientales en los distintos Estados miembros de la UE se detallan en el documento *Statistiques en bref. Thème 8-9*, Communautés européennes, 2003, pág. 6.

⁴³⁹ PORTILLO NAVARRO, M. J. y MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, págs. 114-115.

desde hace dos décadas⁴⁴⁰. Efectivamente, el 2 de diciembre de 1992, la Comisión Europea aprobó el Libro Blanco sobre el curso futuro de la política común de transportes [COM(92) 0494]. Este documento constituye una etapa fundamental de dicha política, puesto que se centra en la apertura de los mercados de transportes y en una concepción integrada de la globalidad de los mismos, teniendo siempre presente un principio de “movilidad sostenible”. A renglón seguido, el Libro Verde de la Comisión de 20 de diciembre de 1995, denominado "Hacia una tarificación equitativa y eficaz del transporte. Opciones para la internalización de los costes externos del transporte en la Unión Europea" [COM(95) 691 final], define de forma exhaustiva una política fiscal en materia de transportes, procediendo a un análisis de los factores externos e integrando la fiscalidad entre los medios de intervención de los poderes públicos en este sector. Según el Libro Verde, la internalización de los costes del transporte, esto es, el hecho de que cada usuario soporte la totalidad de los costes sociales de su desplazamiento, permitiría reducir los problemas de transporte y por tanto mejorar la competitividad de la economía europea. El objetivo no es aumentar los costes del transporte, sino estimular a usuarios y fabricantes a modificar sus hábitos con el fin de reducir los efectos secundarios negativos del transporte.

La Comisión trató de medir el conjunto de los costes externos vinculados al transporte, definiendo la metodología que permitiera expresar estos costes en términos de precios, de modo que se pudieran presentar propuestas sobre el modo de imputar equitativamente estos precios. Por tanto, propugnaba la instauración de un régimen de tarificación eficaz y equitativo que aproximase las tarifas a los precios.

La saturación representa un coste externo muy importante que se concentra básicamente en el transporte por carretera. Para afrontar este problema, es posible poner a punto sistemas de información, de guía de circulación y de gestión del tráfico basados en la telemática o la facturación electrónica. No obstante, parece que el único modo de reducir la saturación a largo plazo es el de fijar explícitamente un precio por la utilización de las infraestructuras. La Comisión propugnaba la introducción de cánones modulados, lo más próximos posibles a los costes y tendentes a la recuperación íntegra de los mismos tanto en concepto de equipamiento como de explotación.

Los costes vinculados a la contaminación son importantes por los efectos que producen en la salud pública y en el medio ambiente. El

⁴⁴⁰ ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Tributos Locales*, núm. 66, 2006, págs. 54 y 58.

Libro Verde pasa revista a las normativas existentes destinadas a reducir la contaminación atmosférica causada por el transporte, como son la mejora técnica de los vehículos y los carburantes y la intermodalidad. Estas normativas deberían ser complementadas, no obstante, mediante instrumentos económicos, proponiendo la Comisión:

- a) La integración de un canon "medio ambiente" en el impuesto anual sobre los vehículos.
- b) La instauración de impuestos modulados que reflejen las divergencias en la calidad de los carburantes.
- c) La revisión de la fiscalidad favorable a la utilización del gasóleo, teniendo en cuenta las consecuencias ecológicas de este tipo de carburante.
- d) La instauración de cánones en el transporte ferroviario y aéreo, a fin de tener en cuenta el coste de los mismos en el medio ambiente y de limitar las distorsiones de competencia.
- e) La instauración de un impuesto kilométrico y de derechos de peaje en función de las repercusiones del vehículo en el medio ambiente.

La Comisión también estudió la posibilidad de instaurar cánones destinados a reducir la contaminación acústica.

En cualquier caso, según el Libro Verde, el estudio de un régimen de tarificación en materia de transporte debería tener en cuenta las nociones de equidad y eficacia. No puede realizarse una revisión sin verificar la presencia de condiciones de competencia leal en y entre los modos de transporte en el mercado interior del transporte.

Si los poderes locales o regionales son frecuentemente los más adecuados para resolver los problemas relacionados con el transporte, la actuación comunitaria se justifica por lo que se refiere a las externalidades transfronterizas, los efectos en el mercado interior, la posibilidad de realizar economías de escala y la intersección de políticas.

El Libro Blanco "La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad", [COM(2001) 370 final], presentado por la Comisión el 12 de septiembre de 2001, recoge las iniciativas y propuestas legislativas que se prevé adoptar para desarrollar la política común de transportes durante el período 2000-2010⁴⁴¹. Los tres mensajes principales que quieren aportarse son:

1. Es necesario un equilibrio de los diferentes modos de transporte para garantizar la movilidad en una Europa ampliada.

⁴⁴¹ Para un análisis más detallado de este Libro Blanco puede consultarse la siguiente dirección de Internet: http://europa.eu.int/comm/energy_transport/es/lb_es.html

2. Es necesario luchar contra la congestión y los efectos medioambientales.

3. Es necesario reorientar la política de transportes hacia los ciudadanos, que exigen más seguridad, más calidad y más protección en sus desplazamientos.

El objetivo del Libro Blanco es establecer las medidas necesarias para orientar Europa hacia una movilidad sostenible, exponiendo los instrumentos políticos y legislativos para conseguirla. Se compone de un programa de acción con medidas escalonadas que tendrían que adoptarse hasta el año 2010, de un mecanismo de seguimiento y la previsión de elaborar un informe intermedio el año 2005 para verificar si los objetivos planteados se han cumplido o no.

El documento incluye 60 medidas concretas con cuya aplicación se conseguiría separar el crecimiento de la movilidad y el crecimiento económico, sin tener que restringir la movilidad de las personas y de los bienes. Dichas medidas pueden agruparse en estos temas:

- a) Revitalización del ferrocarril.
- b) Promoción del transporte marítimo y de las vías navegables interiores, creando verdaderas "autopistas del mar".
- c) Hacer realidad la intermodalidad.
- d) Mejorar la calidad del sector del transporte por carretera.
- e) Mejorar la seguridad del transporte por carretera.
- f) Revisión de la red transeuropea (Transeuropean transport network).
- g) Equilibrar el crecimiento del transporte aéreo y la preservación del medio ambiente.
- h) Decidir una política de tarificación eficaz de los transportes.
- i) Reconocimiento de los derechos y de las obligaciones de los usuarios.
- j) Desarrollar un sistema de transporte urbano de calidad.
- k) Poner la investigación y la tecnología al servicio de un transporte sostenible y eficaz.
- l) Control de los efectos de la globalización del transporte.
- m) Desarrollar los objetivos medioambientales a medio y largo plazo para un sistema de transporte sostenible.

Posteriormente, la Comisión Europea en la Comunicación de 3 de septiembre de 2002 sobre "La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea, opciones a escala nacional y comunitaria" [COM(2002) 431], afirmó que en el ámbito de la fiscalidad sobre los turismos la prioridad era garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, haciendo progresar los objetivos medioambientales de la Unión previstos en el

Protocolo de Kioto. A tal efecto, en el apartado “Conclusiones y políticas recomendadas” sienta lo siguiente:

“La presente Comunicación proporciona pruebas evidentes de que sería necesario prever una serie de medidas y acciones en el ámbito relativas a los gravámenes aplicados a los turismos, con el fin de proporcionar soluciones definitivas a los problemas que encuentran los ciudadanos y la industria del automóvil y mejorar así el funcionamiento del mercado interior y las ventajas que los consumidores de la UE pueden derivar del mismo. Por otra parte, la Comunicación pone claramente de manifiesto que la fiscalidad de los vehículos puede contribuir al logro de los compromisos asumidos en el marco del Protocolo de Kioto.

A. Supresión de los obstáculos fiscales que afectan a los turismos en el mercado interior:

1. Conviene reducir progresivamente los niveles impositivos con el fin de estabilizar el IM⁴⁴² a un tipo bajo y, preferiblemente, suprimirlo totalmente. Esta medida debería desarrollarse durante un período transitorio de unos 5 a 10 años y tener en cuenta las condiciones específicas existentes en cada Estado miembro.

2. Conviene decidir una transferencia gradual de ingresos del IM al IAC y, hasta cierto punto, a los impuestos sobre los carburantes. Esta transferencia de ingresos es factible y puede operarse paralelamente a la reducción del IM, dentro de un contexto de neutralidad presupuestaria.

3. Convendría adoptar medidas para garantizar un cierto grado de aproximación del IAC entre todos los Estados miembros, en particular por lo que se refiere a la base imponible, dentro de límites razonables. Unas diferencias razonables del IAC permitirían evitar la fragmentación del mercado así como un aumento de la evasión fiscal en el futuro.

4. Convendría aumentar progresivamente los impuestos sobre consumos específicos aplicables al gasoil utilizado como carburante para los turismos con el fin de alinearlos plenamente, a medio plazo, a los impuestos sobre consumos específicos aplicables a la gasolina sin plomo. Al mismo tiempo, el IAC aplicable a los turismos con motor diesel debería adecuarse al aplicable a los turismos con motor de gasolina.

5. El sistema de devolución del IM debe establecerse sin demora en cada uno de los diez Estados miembros que aplican actualmente este gravamen. Durante el período transitorio, este sistema debería garantizar la devolución prorrateada del IM residual cada vez que se exporta o transfiere definitivamente un turismo registrado en un Estado miembro a otro Estado miembro. La adopción dicho sistema permitiría solucionar todos los problemas relacionados con el doble pago del IM a los que actualmente se enfrentan los ciudadanos de la UE. El sistema de devolución sería también aplicable a los turismos que se transfieren definitivamente a otro Estado miembro con motivo de un traslado de residencia. Tendría también una incidencia positiva sobre la exportación de los turismos de segunda mano, en la medida en que la devolución de la IM permitiría reducir el precio de venta.

6. Deben establecerse normas generales relativas al método de cálculo del IM de los coches usados importados desde otros Estados miembros. Este método de cálculo de la cantidad de IM residual debe aplicarse igualmente al sistema de devolución.

⁴⁴² Las siglas IM corresponden a Impuesto de Matriculación y las siglas IAC a Impuesto anual de Circulación.

7. Conviene establecer normas generales destinadas a evitar la doble percepción del IAC.

B. Las medidas fiscales como uno de los medios de reducir las emisiones de CO₂ de los turismos:

1. Es necesario reestructurar la base imponible de los gravámenes aplicables a los turismos con el fin de establecer una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos. Tanto el IM como el IAC deben transformarse en gravámenes enteramente calculados sobre la base de las emisiones de CO₂ o, al menos, integrar un nuevo factor relacionado con el CO₂. Esta modificación estructural es esencial para optimizar el efecto de la fiscalidad sobre la reducción de las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos. Deberá tener en cuenta las circunstancias específicas de cada Estado miembro. Por ejemplo, si el importe del IM es ya bastante bajo en un Estado miembro, el período transitorio durante el cual se reducirá aún más este impuesto podría ser relativamente corto. En tal caso, una modificación de la estructura del IM es quizá superflua. En tal caso la reestructuración debería centrarse esencialmente en el IAC, en el marco de la aproximación progresiva de las bases imponibles nacionales.

2. Debe introducirse en todos los Estados miembros la diferenciación de los gravámenes como parámetro que facilita un instrumento eficiente para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y, de forma opcional, para contribuir a la reducción de otras emisiones. Durante el período transitorio, el nivel máximo de diferenciación podría variar de un Estado miembro a otro en función de las características específicas del mercado de cada uno de ellos.

3. Los impuestos de los automóviles de empresa deben tener en cuenta los objetivos generales de las políticas de la UE, en particular, las de transporte y medio ambiente. La fiscalidad debería tener en cuenta la importancia creciente de los automóviles de empresa y proporcionar incentivos fuertes y claros para que las empresas utilicen automóviles con emisiones de CO₂ más bajas. Actualmente, en la mayoría de los Estados miembros, ni la estructura del impuesto de sociedades ni la del impuesto sobre la renta incorporan este tipo de incentivos”.

La propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo [COM(2005) 261 final], que será analizada en el apartado siguiente, continúa en líneas generales la dirección propuesta en 2002.

Por su parte, la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo “Por una Europa en movimiento. Movilidad sostenible para nuestro continente. Revisión intermedia del Libro Blanco del transporte de la Comisión Europea de 2001”, presentada el 22 de junio de 2006 [COM(2006) 314 final], insiste en que:

“La finalidad de la política de transportes sostenible de la Unión Europea es crear sistemas de transportes que satisfagan las necesidades de nuestra sociedad desde el punto de vista económico, social y medioambiental”.

La movilidad de las mercancías y de los ciudadanos, al margen de un derecho, es una fuente de cohesión y un elemento esencial de la competitividad de la industria y de los servicios europeos.

Por último, el Libro Blanco “Hoja de ruta hacia un espacio único europeo de transporte: por una política de transportes competitiva y sostenible”, presentado por la Comisión el 28 de marzo de 2011, [COM(2011) 144 final], reconoce que, aunque desde 2001, fecha del último Libro Blanco sobre transporte, se han dado grandes pasos en la mejora del comportamiento medioambiental del transporte, hay que hacer un llamamiento internacional sobre la necesidad de reducir drásticamente las emisiones de GEI, con el fin de limitar el calentamiento mundial a menos de 2º C. Para poder alcanzar este objetivo, la UE necesita reducir un 80-95 por 100 de sus emisiones por debajo de los niveles de 1990, y hacerlo antes de 2050.

En la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones, de 8 de marzo de 2011, titulada “Hoja de ruta hacia una economía hipocarbónica competitiva en 2050” [COM(2011) 112 final], se reconoce abiertamente que, aunque pueden lograrse reducciones más radicales en otros sectores de la economía, el sector del transporte, que es una fuente importante de GEI en continuo aumento, ha de realizar una reducción de al menos el 60 por 100 de GEI para 2050, con respecto a los niveles de 1990. Para 2030, el objetivo correspondiente al transporte será reducir las emisiones de GEI a cerca del 20 por 100 por debajo de su nivel en 2008. Habida cuenta del importante incremento en las emisiones procedentes del transporte en las últimas dos décadas, esto las situaría todavía un 8 por 100 por encima del nivel de 1990, de ahí que las tasas e impuestos del transporte tienen que ser reestructuradas en la dirección de una aplicación más general del principio de “quien contamina paga” y del cobro al usuario. La carga global para el sector debe reflejar, por tanto, los costes totales del transporte, incluidos los costes de las infraestructuras y los costes externos.

En el caso de España, como tendremos ocasión de comprobar cuando estudiemos las bonificaciones sobre la cuota íntegra, en el IVTM se atisban tintes medioambientales, si bien también es cierto que la reestructuración del mismo no ha avanzado en la dirección indicada en la propuesta de Directiva de 2005, la cual de momento se queda en agua de borrajas.

Por tanto, a pesar de lo que nos indica la clasificación de la OCDE, entendemos que más que un impuesto ambiental, el IVTM es un impuesto con tímidas implicaciones medioambientales.

5.8. Impuesto compatible con las tasas por servicios relacionados con el tráfico de vehículos o por la utilización u ocupación de la vía pública

Como ya advertimos anteriormente, es un impuesto compatible con el establecimiento por parte de los municipios de tasas por servicios relacionados con el tráfico de vehículos o por la utilización u ocupación de la vía pública, a diferencia de lo que ocurrió en su regulación histórica hasta la aprobación de la Ley 2/1987, de 17 de marzo, sobre Fiscalidad Municipal en la Ordenación del Tráfico Urbano.

El artículo 371 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, ya citado, en relación al Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos, presentaba el siguiente enunciado:

“1. Este Impuesto sustituirá, en todo el territorio nacional, a los Impuestos, arbitrios, tasas o cualquier otra exacción de carácter municipal sobre la circulación en la vía pública y rodaje de los vehículos gravados por el mismo. En consecuencia, sobre los actos de circulación y rodaje de los mismos, los Ayuntamientos no podrán establecer ningún otro tributo.

2. En la sustitución ordenada en el número anterior no se encontrarán incluidas las tasas por prestación del servicio de aparcamiento vigilado, siempre que tal servicio no esté limitado a la simple ocupación de la vía pública”.

El Título VIII del Real Decreto Legislativo 781/1986, en el que se incardinaba el artículo 371 fue derogado por la disposición derogatoria 1.d) de la Ley 39/1988.

La Ley 2/1987 establecía, por el contrario, en su artículo 1.1 lo siguiente:

“Los Ayuntamientos podrán establecer tasas por la regulación y control del tráfico urbano y por el estacionamiento de vehículos, independientemente de los gravámenes vigentes hasta la fecha”.

Constituía el hecho imponible, según el artículo 2: a) La realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano por los Ayuntamientos tendentes a facilitar la circulación de vehículos, distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal; b) El estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías del municipio, dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

La Ley 2/1987 fue derogada por la disposición derogatoria 1.e) de la Ley 39/1988. Sin embargo, la disposición adicional sexta de la misma pasó a recoger el testigo de los artículos 1 y 2 de la norma derogada, disponiendo lo siguiente:

“Los Ayuntamientos podrán establecer tasas por la realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal; como asimismo podrán exigir precios públicos por el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse; todo ello de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3.^a del capítulo III y en el capítulo V del título I de la presente Ley, respectivamente”.

Parafraseando a PEDRAZA BOCHONS, una vez derogada la Ley de 2/1987, la Ley 39/1988 atrajo aquella tasa al régimen común de las mismas y, en consonancia con la regulación legal de la nueva figura, calificó formalmente como precio público la tasa que se establecía por el estacionamiento de vehículos. Además, la compatibilidad expuesta no hacía sino reforzar la naturaleza de impuesto, que no tasa, del gravamen sobre los vehículos de tracción mecánica⁴⁴³.

Hoy día la referencia a los precios públicos por ocupación del dominio público resulta improcedente, en opinión de FERNÁNDEZ MARÍN, dado el tenor del artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, en la redacción dada por la disposición final primera de la LGT, donde queda claro que la “utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público” es un elemento consustancial a la definición del hecho imponible de las tasas⁴⁴⁴.

Efectivamente, el estacionamiento de vehículos en zonas de dominio público provoca el devengo de la categoría tributaria tasas, debido a la ocupación temporal de un bien demanial, sin embargo, no podemos obviar que existen actividades económicas cuyo objeto o fin es el aparcamiento de vehículos y en tales casos podemos hallarnos ante un precio público o ante un precio privado, en función de si el servicio se presta en régimen de derecho público o de derecho privado, con las consecuencias que de ello se derivan a efectos de las relaciones jurídicas con los ciudadanos.

⁴⁴³ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 81 y 82.

⁴⁴⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 26.

No podemos obviar que el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 4.º de su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, no incluyó dentro de la categoría de los precios públicos, la autorización, concesión o licencia para la utilización privativa del dominio público, debido a la situación de monopolio del sector público que convierte en coactiva la contraprestación. Dicho Tribunal redefine, por tanto, el concepto de tasa contenido en el artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria 230/1963, en el artículo 6 de la Ley estatal de Tasas y Precios Públicos y en el artículo 20 de la Ley 39/1988, reenviando, fundamentalmente, al concepto de tasa los precios públicos “coactivos”. Sobre el particular, véase TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “Tasas propias de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 68, 2003, págs. 237-283.

La compatibilidad entre el IVTM y las tasas que tienen por objeto alguna actividad o servicio relacionado con los vehículos se mantiene en el actual TRLRHL. Su condición de impuesto permite que sea exigido sin que resulte una contraprestación de una actuación administrativa, amén de que su carácter directo facilite que pueda ser compatible con determinadas tasas, al contrario que su antecesor el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos⁴⁴⁵.

⁴⁴⁵ En el ámbito local el TRLRHL también reconoce la compatibilidad entre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y la tasa por licencia de obras, aunque doctrinal y jurisprudencialmente no sea una cuestión pacífica.

Se pueden consultar, al respecto, entre otros, los trabajos siguientes: ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I)," *Gaceta Fiscal*, núm. 101, 1992; ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos de las corporaciones locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001; BAREA VIDIELLA, L.: *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas*, Comares, Granada, 1991; CABALLERO GEA, J. A.: *Licencias, tasas e impuestos municipales*, Dykinson, Madrid, 2003; CALATRAVA ESCOBAR, M. J. y DAMAS SERRANO, A. J.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas consideraciones", *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, Cemci, Granada, 1990; CAYÓN GALIARDO, A.: *Los impuestos en España*, Aranzadi, Pamplona, 2002; CHECA GONZÁLEZ, C.: "¿Es compatible la percepción simultánea por parte de los Ayuntamientos de un precio público por aprovechamientos especiales en la vía pública, de una tasa por otorgamiento de licencia urbanística y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras?", *Jurisprudencia Tributaria*, 1996-II; COBO OLVERA, T.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia", *Revista de Hacienda Local*, núm. 71, 1994; COLLADO YURRITA, M. A.: "El ICIO: algunas cuestiones controvertidas", *Tributos Locales*, núm. 17, 2002; CORS MEYA, J.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en AAVV (Coord. J. J. FERREIRO LAPATZA), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991; FERREIRO LAPATZA, J. J.: "La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998; GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001; MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CAYÓN GALIARDO, A.: *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005; MERINO JARA, I.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1992; PAGES I GALTÉS, J.: "El ICIO y la licencia de obras", *Col. Jurisprudencia Práctica*, núm. 67, Tecnos, Madrid, 1994; PELLICER CÍSCAR, M. J.: "La reforma del ICIO operada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales", *Tributos Locales*, núm. 34, 2003; PÉREZ LARA, J. M.: "Algunos aspectos controvertidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en AAVV (Coord. I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005; POVEDA BLANCO, F.: *Los Impuestos Municipales*, Tecnos, Madrid, 2000; QUIRÓS ROLDÁN, A. y ESTELLA LÓPEZ, J. M.: *El ICIO y la tasa por licencia de obras*, Abella, Madrid, 1995; SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002; VALDIVIESO FONTÁN, M. J.: *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Comares, Granada, 2000; VICENTE DE LA CASA, F.: "La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", *Crónica Tributaria*, núm. 34, 2010, págs. 179-210; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Tasas y precios públicos en la nueva hacienda local española*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1991.

En consonancia con lo anterior el artículo 20.3 del TRLRHL alberga entre las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que pueden establecer los municipios, las siguientes relacionadas con vehículos de tracción mecánica:

- Entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase [letra h)].
- Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse [letra u)].
- Rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el IVTM [letra o)].

En esta última figura UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO ven una reminiscencia del IVTM como impuesto sobre circulación, en el sentido de uso de las vías rodadas del municipio, pues el legislador contempla que si ciertos vehículos no están gravados por el IVTM pueda exigirse una tasa por su “rodaje y arrastre”. Para estos autores se demuestra, además, que la línea divisoria entre el IVTM como impuesto patrimonial que grava la mera titularidad y el IVTM como tributo por el uso de la vía pública (más cercano a la figura de la tasa) tiene perfiles difusos⁴⁴⁶.

En otro orden de cuestiones también plantea la letra o) dudas sobre el sentido que ha de dársele a la expresión “que no se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”. O bien se incluye a los vehículos sujetos, beneficiados por una exención tributaria; o bien solo a los efectivamente gravados, sujetos y no exentos. La mayoría de la doctrina se inclina por la primera opción, por tanto exclusivamente podrá aplicarse a los vehículos que no realicen el hecho imponible, es decir, a los no sujetos.

En cuanto a las tasas por prestación de servicios de competencia municipal que se regula en el artículo 20.4 del TRLRHL podemos destacar las siguientes referidas a vehículos:

- Inspección de vehículos [letra j)].

⁴⁴⁶ Véase por todos, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, págs. 26 y 27; y UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 6.

- Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal [letra z)].

5.9. Impuesto vinculado al principio de capacidad económica ¿Otros principios implicados?

Entre los rasgos definitorios del impuesto hemos resaltado su carácter de impuesto directo. Esta nota característica nos sitúa en el ámbito del principio de capacidad económica, ya que se somete a gravamen un índice directo de capacidad económica, en este caso, la titularidad de elementos patrimoniales concretos, cuales son los vehículos de tracción mecánica. POVEDA BLANCO lo califica como un impuesto patrimonial parcial, en tanto no se tiene en cuenta ningún otro elemento patrimonial para la determinación de su capacidad contributiva⁴⁴⁷. Sería así un impuesto local que, por esa condición parcial, coexistiría con el IP, cuyo hecho imponible según el artículo 3 de la Ley 19/1991 es la titularidad de un patrimonio neto (bienes y derechos de contenido económico menos deudas exigibles) en la fecha de devengo del impuesto.

GARCÍA NOVOA, señala, por tanto, que la existencia de un IP que grava todos los bienes de contenido económico, incluidos los vehículos de tracción mecánica, hará necesario justificar que la titularidad de vehículos de motor denota una capacidad económica adicional frente a la derivada de la propiedad de otros elementos patrimoniales. En este sentido, el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo de 27 de marzo de 1978 consideraba la adquisición de vehículos de tracción mecánica como hecho imponible del mismo. Entendido como gravamen ligado a la tributación sobre el lujo, habría que afirmar que su adquisición y titularidad son expresión de una especial capacidad contributiva derivada del carácter suntuario del bien en cuestión⁴⁴⁸.

Se nos antoja harto complicado el considerar hoy en día la adquisición, tenencia y titularidad de vehículos de motor, como actuaciones suntuarias u ostentosas que conlleven una capacidad económica de carácter extraordinario. En función de su capacidad económica podrá el adquirente acceder a uno u otro tipo de vehículos y según el vehículo soportará mayores o menores cargas fiscales, pero no creemos que la justificación del IVTM se encuentre precisamente en la atribución de un carácter extraordinario a este tipo de comportamientos.

⁴⁴⁷ POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., pág. 646.

⁴⁴⁸ GARCÍA NOVOA, C.: "Aproximaciones al objeto de imposición...", op. cit., pág. 17.

El problema es otro distinto, a nuestro juicio, y habría que situarlo en las necesarias inversiones y en la ingente cantidad de servicios públicos que provoca la titularidad y el uso de los vehículos de tracción mecánica, casi al mismo nivel de lo que sucede con los bienes inmuebles.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ considera que los vehículos son necesarios e imprescindibles para la vida, lo que además se pone de manifiesto por el hecho de que no se excluyen de gravamen aquellos vehículos que, por estar afectos a una actividad económica, no constituyen bienes ostentosos⁴⁴⁹. Apostilla PAGÉS I GALTÉS que la titularidad de un “coche de época”, es decir, los que circulan con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esa naturaleza (artículo 93.3 TRLRHL) es más costoso por su mantenimiento que poseer un vehículo nuevo y eso sí constituye un indicio importante de capacidad económica, por lo que no se entiende su no sujeción si la razón de ser del IVTM fuese la de un impuesto sobre bienes suntuarios⁴⁵⁰.

Frente a ello se ha argumentado, como indica GARCÍA NOVOA, que la mayor capacidad económica que denota la titularidad de vehículos de motor radica en el ahorro de gastos necesarios para el titular del mismo. Esta teoría se admitió también para legitimar otras situaciones, como la renta imputada del 2 por 100 o del 1,1, por 100 del valor catastral en el IRPF, cuando inicialmente se extendía también a la vivienda habitual (artículo 34 Ley 18/1991, de 6 de junio). Al igual que en Estados Unidos se argumenta que la ley quería evitar la discriminación que se produciría entre propietarios e inquilinos de viviendas si aquéllos no fueran gravados por el beneficio que les reporta su uso, especialmente cuando, como ocurre en Estados Unidos, son deducibles los intereses hipotecarios y los tributos sobre la propiedad de la vivienda, de manera que su titular puede llegar a tener ingresos negativos⁴⁵¹.

Según esta teoría el titular de un vehículo estaría obteniendo un beneficio por el ahorro en gasto de transporte, por el cual debería ser gravado. Pero si bien la vivienda, sobre todo la habitual, satisface una necesidad básica, no resulta acreditado que la adquisición de un automóvil responda siempre a la necesidad de desplazamientos imprescindibles.

⁴⁴⁹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM?...”, *op. cit.*, pág. 75.

⁴⁵⁰ PAGÉS I GALTÉS, J.: “La reforma de las Haciendas Locales...”, *op. cit.*, pág. 20.

⁴⁵¹ GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición...”, *op. cit.*, pág. 17. Sobre este tema pueden consultarse también, SIMÓN ACOSTA, E. y CARRETERO PÉREZ, A.: *Curso de introducción al sistema impositivo estatal*, CEURA, Madrid, 1991, pág. 141, GOODE, R.: *El Impuesto sobre la Renta*, IEF, Madrid, 1973, págs. 145 a 150; y RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de renta inmobiliaria en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid, 2008.

La conclusión es que no se puede explicar el impuesto solo desde la perspectiva de la capacidad contributiva. Según GARCÍA NOVOA el tributo lo que pretende gravar realmente es la titularidad administrativa, ligada a la autorización administrativa para circular por cualquier vía pública, lo que implica en el fondo un aprovechamiento de los bienes públicos del municipio y una ligazón con el principio del beneficio⁴⁵².

Para FERNÁNDEZ MARÍN no basta el principio de capacidad económica para justificar el impuesto en el seno del sistema tributario, ni tampoco es autosuficiente el planteamiento que pretende fundamentarlo en el principio del beneficio. Los elementos de cuantificación del IVTM no se ajustan a criterios plenamente correlacionados con el concepto de capacidad económica, que midan directamente esa capacidad, ni tampoco permiten una determinación precisa del beneficio que provoca la utilización de las vías públicas por parte del vehículo de tracción mecánica, por tanto la valoración de su naturaleza jurídica debe hacerse de un modo integrador⁴⁵³.

En el Informe de la Federación Española de Municipios y Provincias: *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, se defienden los impuestos sobre vehículos como instrumentos tributarios, tanto desde el punto de vista del principio de la capacidad de pago, como en función del principio del beneficio. Según esta obra los usuarios de vehículos se benefician especialmente de una serie de gastos concretos que deben realizar los municipios (mantenimiento del pavimento, señalización y ordenación del tráfico urbano, creación de espacios para estacionamiento) y se añade:

“(...) un impuesto sobre vehículos puede ser visto sin problemas como una contraprestación (y, por tanto, cuasi-precio) que el usuario satisfaría por todo ese elenco de servicios prestados y su utilización podría verse respaldada por razones de eficiencia⁴⁵⁴”.

Que los usuarios de vehículos se beneficien de actuaciones relacionadas con los mismos llevadas a cabo por los municipios es una evidencia que no podemos negar, pero calificar al IVTM como una contraprestación por los servicios prestados supone resquebrajar la categoría tributaria de los impuestos, definidos en el artículo 2.2.c) de la LGT como tributos exigidos sin contraprestación. No puede definirse un impuesto como una contraprestación sin vulnerar los principios más

⁴⁵² GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición...”, *op. cit.*, pág. 18.

⁴⁵³ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 18.

⁴⁵⁴ AAVV (Coord. J. SUÁREZ PANDIELLO), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, FEMP, Salamanca, 2008, pág. 267.

elementales del Derecho Financiero, por lo que mostramos nuestra contrariedad por tal afirmación.

Además debemos tener muy presente que no se trata de servicios divisibles, por lo que resulta imposible fraccionarlos en prestaciones individualizadas que deban ser cumplidas por sujetos determinados, lo cual constituye una de las grandes diferencias entre los impuestos y las tasas.

En la misma obra se defiende, igualmente, la existencia de los impuestos locales sobre vehículos con argumentos “pigouvianos”⁴⁵⁵. La emisión de elementos contaminantes por parte de los vehículos de tracción mecánica provoca polución ambiental, por lo que un impuesto que grave los vehículos sería una forma de internalizar este efecto sobre la base del principio de que “quien contamina paga”. La relación que puede establecerse entre el consumo de carburantes y la contaminación ambiental, haría que el impuesto estuviese indicado para gravar diferencialmente a los vehículos en función del citado consumo, siguiendo los dictados de la UE en materia de fiscalidad verde, los cuales serán tratados más adelante⁴⁵⁶.

A nuestro juicio, el hecho de calificar el IVTM como un impuesto directo implica el reconocimiento del sometimiento a gravamen de un indicador directo de capacidad económica: el patrimonio, concretamente, ciertos elementos de ese patrimonio, los vehículos de tracción mecánica, lo que no significa que podamos obviar la multitud de gastos asociados a los vehículos en que incurren los Ayuntamientos (y que ya han sido referidos), por lo que, en efecto, habrá que realizar una interpretación integradora del principio constitucional de capacidad económica y del principio del beneficio, teniendo en cuenta que se está abriendo paso, cada vez con más fuerza, la consideración del tributo, como impuesto “pigouviano” tendente a corregir efectos externos negativos.

6. LA TITULARIDAD O CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS DE MOTOR, MANIFESTACIONES DE RIQUEZA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

6.1. Un heterogéneo panorama

⁴⁵⁵ Calificativo utilizado para rememorar al economista inglés Arthur Pigou, quién investigó entre otras cuestiones sobre las externalidades y los impuestos.

⁴⁵⁶ AAVV (Coord. J. SUÁREZ PANDIELLO), *La financiación local en España...*, *op. cit.*, pág. 67.

Véase, también, CARPIZO BERGARECHE, J.: “Aspectos conflictivos...”, *op. cit.*, págs. 186-187.

La tenencia y circulación de vehículos de motor es una de las manifestaciones de riqueza más gravada por los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE, lo cual genera un volumen considerable de ingresos públicos.

Como se desprende de las tablas que reproducimos a continuación, elaboradas a partir de la información obtenida de la Comisión Europea, este sector de la fiscalidad presenta una enorme disparidad interestatal⁴⁵⁷:

IMPUESTOS SOBRE LA TENENCIA O CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS DE MOTOR EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA (2010)

GC: Gobierno central; GR: Gobierno regional; GL: Gobierno local

Estado miembro	Denominación del tributo en inglés Fecha de entrada en vigor	Peso de la recaudación sobre el total de los ingresos fiscales (2010)	Regulación del tributo									Administración y recaudación del tributo			Hacienda beneficiaria del rendimiento		
			Tipo de gravamen/cuota			Base imponible			Beneficios fiscales			GC	GR	GL	GC	GR	GL
			GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL						
ALEMANIA	Motor vehicles tax 2002	0,94%	x			x					x				x		
AUSTRIA	Motor vehicles tax 1 01/01/1992	0,06%	x			x					x				x	x	x
BÉLGICA (1)	Tax on traffic circulation 01/01/1973	1,02%		x			x				x					x	x
BULGARIA	Transport vehicle tax 01/01/1998	0,84%	x			x					x			x			x
CHIPRE	Circulation licenses for public use vehicles 01/01/1972	0,47%	x			x					x			x			
DINAMARCA	Weight tax on motor vehicles 28/03/1962	SI	x			x					x			x			
	Green tax on passenger cars 02/07/1997	1,20%	x			x					x			x			
ESLOVAQUIA	Motor vehicles tax 01/01/1993	0,66%		x			x						(3)			x	
ESLOVENIA	Annual fee on the use of motor vehicles 25/06/2008	0,79%	x			x					x			x		x	
ESPAÑA	Tax on mechanically powered vehicles 01/01/1990	0,67%	x		x	x					x		x		x		x
ESTONIA																	

⁴⁵⁷ Del tema ya nos hemos ocupado en una primera aproximación en “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ y F. ADAME MARTÍNEZ), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, págs. 213-224.

FINLANDIA	Vehicle tax 01/01/2004	0,91%	x			x			x			x					
FRANCIA	Annual tax on company cars 18/01/1980	0,12%	x			x			x			x					
GRECIA (4)	Road tax on motor vehicles 01/03/1953		x			x			x			x					x
HUNGRIA	Motor vehicles tax 01/01/1992	0,70%	x			x			x				x				x
IRLANDA	Vehicle duties 01/01/1952	2,33%	x			x			x			SI				x	x
ITALIA	Tax on motor vehicles 05/02/1953	SI	x			x			x			x				x	x
	Regional motor-vehicle taxes 30/12/1992	0,90%		x		x			x			(5)				x	
LETONIA	Annual vehicle duty 01/01/2002	1,13%	x			x			x			x				x	
LITUANIA	Taxes on vehicles 02/04/1991	0,46%	x			x			x			x				x	
LUXEMBURGO	Tax on motor vehicles 23/03/1935	0,43%	x			x			x			x				x	
MALTA	Motor vehicle license 01/01/1950	2,16%	x			x			x			x				x	
HOLANDA	Motor vehicles tax 16/12/1993	2,29%	x			x			x			SI				x	x
	Tax on heavy motor vehicles 29/11/1995	0,07%	x			x			x			x				x	
POLONIA	Transport vehicles tax (tax on means of transportation) 01/01/1991	0,19%			x	x			x		x				x		x
PORTUGAL	Circulation Tax 01/07/2007	0,09%	x			x			x			x				x	x
REINO UNIDO	Vehicle excise duty (VED) 01/01/1994	1,08%	x			x			x			(6)				x	
REPÚBLICA CHECA	Road tax (commercial) 01/01/1993	0,40%	x			x			x			x				(2)	
	Motor vehicle entry fees 01/01/1991	0%	x		x	x			x		x				x		x
RUMANIA	Tax on means of transport 01/01/2004	0,59%	x			x			x						x		x
SUECIA	Motor vehicle tax 01/05/2006	0,78%	x			x			SI			SI				x	

Fuente: elaboración propia a partir de la información contenida en la base de datos *on line* de la Comisión Europea "Taxes in Europe", database, edición de 2012.

SI: Sin información.

(1) En 2008 fue suprimida la Taxe compensatoire des accises. (2) El producto del impuesto se destina a un Fondo Nacional de Infraestructuras de Transporte. (3) Solo se indica que la aplicación del impuesto es competencia de la Administración tributaria. (4) No constan datos de recaudación de Grecia desde 2007. (5) El pago se efectúa mediante giro postal a la Asociación Automovilística de Italia (ACI), que transfiere la recaudación a las regiones. El dato de recaudación es de 2009 (6) El tributo es recaudado por la Driver and Vehicle Licensing Agency (DVLA).

A modo de resumen, reseñamos los aspectos siguientes:

Como es fácilmente constatable, la imposición periódica sobre la titularidad o circulación de vehículos de motor, o sobre algunas de sus clases, se halla generalizada en el territorio comunitario. No obstante, se observa una enorme disparidad interestatal en la definición del objeto, el cómputo de la base imponible, la fijación de los tipos de gravamen y el establecimiento de las deducciones y demás elementos, pues en la mayoría de Estados miembros son tareas encomendadas al gobierno central, si bien en países como Bélgica y Eslovaquia se atribuyen al gobierno regional y solo en España, Polonia y la República Checa se contempla la posibilidad de que los gobiernos locales regulen los beneficios fiscales que puedan minorar la deuda tributaria de los impuestos sobre la tenencia o titularidad del vehículo, así como la configuración de la base imponible en los dos últimos Estados.

Asimismo, desde una perspectiva cuantitativa, el peso que en la recaudación representan estas figuras sobre el total de los ingresos fiscales resulta también muy dispar, oscilando entre el 0,06 por 100 de Austria hasta el 2,33 por 100 de Irlanda. Así pues, en aquellos Estados miembros en los que el porcentaje de recaudación oscila entre el 0,06 y el 0,1 por 100, tales como Austria, Portugal, Holanda y la República Checa, si bien en estos dos últimos casos únicamente en relación a uno de los tributos que se exigen por la titularidad de vehículos de motor, la significación del impuesto en cuestión respecto al montante global de los ingresos fiscales es mínima. A partir de ese ínfimo 0,1 por 100, entendemos que el tributo comienza a adquirir para las distintas Haciendas europeas un mayor peso, si bien es evidente que nada llamativo en la balanza de los recursos fiscales. Por su parte, Estonia es el único Estado miembro que no exige un tributo de esta naturaleza.

Por lo que respecta a su adscripción a los diferentes niveles de gobierno (central, regional o estatal), estos impuestos se presentan como un recurso privativo de las Haciendas locales en seis Estados (Bulgaria, España, Hungría, Polonia, República Checa y Rumania), mientras que en dos es un recurso compartido con la Hacienda central (Grecia e Irlanda), constituyendo en once países una fuente de ingresos vinculada a la financiación de la Hacienda central (Chipre, Dinamarca, Eslovenia, Finlandia, Francia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Reino Unido y Suecia), mientras que en siete Estados las Haciendas regionales reciben el rendimiento de este tipo de impuestos, que les corresponde en exclusiva (Alemania, Eslovaquia) o bien lo comparten con la Hacienda central (Holanda, Italia), las Haciendas locales (Bélgica) o con ambas (Austria y Portugal).

Este panorama tan dispar de los sistemas impositivos aplicados sobre los automóviles por los países miembros de la UE ha causado y está causando en la actualidad distorsiones que inciden de forma negativa en el funcionamiento del mercado interior.

6.2. La propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo

Hace, aproximadamente, ocho años la Comisión intentó reaccionar ante la situación de disparidad que acabamos de describir presentando una *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005 [COM(2005) 261 final]. Como fruto de una serie de trabajos preparatorios, este documento contiene algunas novedades significativas.

6.2.1. Objetivos generales

La propuesta parte del convencimiento de que el proceso de armonización de las legislaciones fiscales nacionales ha avanzado muy poco en el terreno de la tributación de los vehículos particulares. De hecho, las únicas normas comunitarias en vigor afectan esencialmente a la dimensión transfronteriza de la fiscalidad de los automóviles de turismo (Directivas 82 y 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, sobre las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares provenientes de un Estado miembro y en materia de importación temporal de ciertos medios transporte⁴⁵⁸).

⁴⁵⁸ La Directiva 89/604/CEE del Consejo, de 23 de noviembre de 1989, modifica la Directiva 83/183/CEE.

Por lo que se refiere a los vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, el deseo de eliminar las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los diversos Estados miembros motivó la Directiva del Consejo 93/89/CEE, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras. La Directiva se limitaba a fijar una cuantía mínima al importe de los impuestos sobre vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera y con un peso total en carga autorizado igual o superior a doce toneladas.

La Directiva 1999/62/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, viene a sustituir a la Directiva 93/89/CEE relativa a los impuestos que los Estados miembros han de aplicar sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como a los peajes y tasas de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras («Euroviñeta»).

La misma se aplica a los impuestos sobre vehículos, a los peajes y a las tasas establecidos sobre los vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera y con un peso total máximo autorizado igual o superior a 12 toneladas.

La Directiva 2006/38/CEE, de 17 de mayo de 2006, modifica la Directiva 1999/62/CEE, instaurando un nuevo marco comunitario relativo a la tarificación del uso de las infraestructuras de transporte, que permitirá aumentar la eficacia del sistema de transportes por carretera y

Según se explica en la Exposición de Motivos de dicha propuesta, la aplicación de sistemas impositivos diferentes en relación con los automóviles de turismo genera, como ya hemos adelantado, dificultades de orden fiscal (doble imposición y traslados transfronterizos por razones tributarias), así como distorsiones y falta de eficacia (número considerable de procedimientos administrativos e importantes costes extra), dificultando la libre circulación de vehículos por el territorio comunitario e impidiendo el adecuado funcionamiento del mercado interior⁴⁵⁹.

Como actuación encaminada a remediar estos problemas se pretende impulsar una reestructuración de los sistemas nacionales de tributación de los automóviles de turismo con una doble finalidad: mejorar el funcionamiento del mercado interior y poner en práctica la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂. Para el logro de tales objetivos no se ordena introducir nuevos gravámenes sobre estos medios de transporte, ni se armonizan los niveles de carga tributaria, simplemente se reordenan los tributos existentes en aquellos Estados miembros que vienen exigiéndolos, adaptándolos a un marco uniforme, en aras a aumentar la eficacia en el funcionamiento de la Unión y de mejorar la percepción del mercado por parte de los ciudadanos europeos.

6.2.2. Redefinición de la base imponible de los impuestos anuales de circulación, vinculándola íntegra o parcialmente a las emisiones de CO₂

Recuerda la Exposición de Motivos de la propuesta de Directiva que las medidas fiscales constituyen uno de los tres pilares de la estrategia comunitaria que la Comisión europea aprobó en 1996 para lograr la reducción de las emisiones de CO₂ ocasionadas por los automóviles. Se trata, además, de una alternativa que cuenta con un gran potencial incentivador con miras a influir en el comportamiento de los consumidores, orientando su elección hacia los vehículos más respetuosos y menos perjudiciales para el medio ambiente.

asegurar el buen funcionamiento del mercado interior. Además establece las pautas para la exacción por los Estados miembros de peajes o tasas por la utilización de las carreteras, incluidas las de la red transeuropea y las de las regiones montañosas. A partir de 2012, la Directiva 2006/38/CEE se aplicará a los vehículos de peso comprendido entre 3,5 y 12 toneladas. Los Estados miembros tendrán la posibilidad de diferenciar los peajes en función del tipo de vehículo, de la categoría de las emisiones (clasificación "EURO"), de la importancia de los daños que el vehículo cause a las carreteras, y del momento y el nivel de la congestión, lo que permitirá luchar contra los problemas ocasionados por los embotellamientos, incluidos los daños medioambientales, basándose en los principios "quien utiliza paga" y "quien contamina paga".

⁴⁵⁹ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 7.

Con esta premisa, la Comisión se inclina por el mantenimiento de los impuestos anuales de circulación en aquellos Estados miembros donde ya existen, si bien no exige que todos ellos cuenten con un tributo de esta naturaleza, como hemos visto que de hecho sucede en la actualidad (Estonia no cuenta con un impuesto de circulación)⁴⁶⁰. Se caracterizan como tales los tributos periódicos que puede aplicar el Estado miembro en el que el automóvil de turismo esté matriculado por el uso del mismo dentro de su territorio, en función del tiempo de utilización durante un período de doce meses⁴⁶¹.

Paralelamente, se procede a reestructurar su base imponible, con la intención de que a la hora de determinar su importe la diferenciación impositiva se haga a partir del número de gramos de CO₂ por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo. En concreto, a 31 de diciembre de 2010, el volumen de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos de circulación ligado a la emisión de CO₂ debería representar, como mínimo, un 50 por 100 del total de ingresos proporcionados por estos tributos.

6.2.3. Reembolso de impuestos

La propuesta de 2005 se ocupa también de regular un sistema de reembolso de los impuestos anuales de circulación en aquellos supuestos en que se hayan abonado este tipo de tributos en el Estado miembro de matriculación con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, sea exportado fuera del territorio de la UE, o trasladado

⁴⁶⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 48, se lamenta de que la propuesta de Directiva no impusiera para todo el territorio comunitario el establecimiento de un Impuesto sobre la Circulación, ni la fijación de unos tipos de gravamen mínimos con el fin de avanzar en la armonización de este tributo. En este sentido, señala cómo la Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras establece unos mínimos de tributación en concepto de impuestos sobre vehículos, si bien la misma no se aplica a los turismos. La Comisión pretendía reformar la Directiva, reforzando su carácter ambiental; objetivo que se ha conseguido, aunque de forma limitada, a través de la Directiva 2006/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo 17 de mayo de 2006.

⁴⁶¹ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 8, entienden que de este modo se refuerza la consideración comunitaria de este tipo de impuestos como tributos por el uso del vehículo y no tanto por su titularidad formal. Así lo demuestra el artículo 3.3 de la propuesta de Directiva al afirmar que se considerará Estado de matriculación aquel en el que el vehículo sea utilizado permanentemente (bien sea por la residencia de su titular o bien porque se utilice en dicho territorio durante más de 185 días al año), lo que necesariamente obligaría, de llegar a aprobarse en algún momento la propuesta, a mejorar los controles sobre vehículos con matrículas extranjeras en España.

En el mismo sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 32.

para su uso permanente al territorio de otro Estado miembro. El importe del reembolso será igual al importe residual del respectivo impuesto⁴⁶².

6.2.4. Incidencia de las medidas comunitarias en el IVTM

De haber salido adelante la propuesta de Directiva de 2005 o cualquier otra iniciativa análoga, habría que abordar una profunda revisión del planteamiento general de la fiscalidad de los automóviles tanto en nuestro país, como en los distintos Estados miembros.

La exigencia de cuantificar los impuestos anuales de circulación en función del volumen de emisiones de CO₂ obligaría a una honda revisión del régimen jurídico del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), regulado actualmente en los artículos 92 a 99 del TRLRHL.

Lejos de ser un tema novedoso, en los últimos años se han sucedido múltiples propuestas tendentes a la conversión del IVTM en un *tributo verde*, dotándolo de una impronta extrafiscal que solo se atisba en alguno de sus elementos configuradores. Así, algunos de los factores que se manejan en el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del TRLRHL para cuantificar la cuota tributaria guardan cierta relación con el efecto contaminante de los vehículos (potencia fiscal de turismos o tractores, carga útil de los camiones o cilindrada de las motocicletas), otros no tanto (número de plazas de los autobuses). Sin duda donde se hace más visible la motivación medioambiental es en el artículo 95.6, que faculta a los municipios para establecer y regular en sus ordenanzas fiscales dos bonificaciones de la cuota destinadas justamente a aligerar la carga fiscal soportada por aquellos vehículos que producen una menor contaminación, bien en razón de la incidencia de la combustión del carburante en el medio ambiente, bien en función de las características de los motores de los vehículos y su repercusión en el medio ambiente. Sin embargo, la aplicación práctica de tales bonificaciones, como tendremos ocasión de comprobar, ha merecido una valoración negativa, porque no ha producido los efectos deseados y han sido utilizadas en ocasiones por algunos Ayuntamientos para incurrir en prácticas de competencia fiscal.

⁴⁶² Entre los escenarios de actuación legislativa que presentaba la propuesta de Directiva, CHICO DE LA CÁMARA P.: “Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 48, califica a esta cláusula para evitar la doble imposición, paralela a la establecida en el ámbito del impuesto sobre matriculación, como política pasiva moderada. En efecto, la Propuesta de Directiva pretendía introducir una cláusula para evitar la doble imposición, paralela a la establecida en el ámbito del Impuesto sobre Matriculación: “siempre que se haya abonado Impuestos anuales de Circulación en el Estado miembro de matriculación, con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, sea exportado fuera del territorio de la Comunidad, o trasladado para su uso permanente (...) al territorio de otro Estado miembro, aquel Estado miembro deberá reembolsar el importe residual del impuesto...”.

Si se optase en un futuro por acentuar la vinculación del IVTM con la protección del medio, podría tomarse como ejemplo el modelo, a nuestro juicio más acertado, seguido desde 2008 (disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, y disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008) con relación al IEDMT, ya analizado en un capítulo precedente. En la redacción en vigor desde 1 de enero de 2009 (dada por el artículo 8 de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre), el artículo 70 de la LIIEE establece tipos de gravamen diferenciados para los vehículos en atención a su mayor o menor incidencia medioambiental, vinculando el nivel de contaminación generado por el vehículo al índice de consumo, la clase de carburante y la potencia fiscal del motor⁴⁶³.

Conforme a la opinión mayoritaria, estimamos que el IVTM debería transformarse para adquirir una impronta medioambiental que hoy en día está presente de forma muy tenue y deficiente. La doctrina viene reclamando desde hace tiempo una revisión de sus elementos de cuantificación con miras a potenciar su vinculación con la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático. Ello debería materializarse en una conexión directa de su cuantía con el nivel de emisiones de gases contaminantes, adoptándose una solución análoga a la ya seguida en países como Alemania⁴⁶⁴.

⁴⁶³ Para FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 31, también sería necesario cambiar la tarifa del impuesto, fundamentada en los caballos fiscales, y adoptar la medida de gramos de dióxido de carbono/Km. Esta finalidad hace que el IVTM se aproxime nuevamente a un impuesto que recae sobre el uso de los vehículos. Sin embargo, la propia estructura del impuesto y el cumplimiento de las exigencias comunitarias no harían necesario el cambio del hecho imponible, esto es, la titularidad del vehículo, y ello, porque se grava la tenencia del mismo en el patrimonio, lo que origina un devengo anual del impuesto. Además, aunque se conceptúe el impuesto anual de circulación como vinculado al uso, en ningún precepto de la propuesta de Directiva se establece un mecanismo de control del uso, ni de la cantidad efectiva de dióxido emitido por el vehículo, por tanto, lo que se quiere gravar es la potencialidad de contaminación. El uso considerado es entonces el potencial y no el real, se paga por la aptitud para circular, no por circular, por lo que la cuota a pagar se calcula no por la emisión efectiva de dióxido de carbono realizada, sino por la potencialidad de la misma.

⁴⁶⁴ Como advierte SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: "Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir", en AAVV (Dir. R. FALCÓN Y TELLA), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 217-229, el Impuesto alemán sobre Vehículos de Motor contiene importantes consideraciones medioambientales que se localizan, básicamente, en las normas reguladoras de las exenciones y en los elementos de cuantificación. Las exenciones son temporales y se aplican para turismos de contaminación reducida y para la tenencia de vehículos eléctricos. En cuanto a los elementos cuantificadores, la base imponible se expresa en unidades no monetarias, según la clase de vehículo, definiéndose según las emisiones contaminantes y de ruido, en tanto que el tipo de gravamen sí se expresa en unidades monetarias.

Destaca el autor el gravamen más elevado que supone este impuesto frente al español, por lo que resulta más efectivo en orden a desincentivar conductas dañinas con el medio ambiente, procurando otras que no lo son o lo son en menor medida. Además, la normativa del impuesto

Esta transformación medioambiental del impuesto puede plantearse, como también hemos apuntado, bien conservando su condición de impuesto local, bien convirtiéndose en tributo propio de las Comunidades Autónomas al amparo del artículo 6.3 de la LOFCA, en su caso con cesión parcial de su recaudación a las Haciendas locales en el sentido antes expuesto. Asimismo, a nuestro juicio, esta modificación debería vincularse a la supresión o, en su defecto, a la rebaja sustancial de los tipos de gravamen del impuesto de matriculación que ya analizamos, tal y como defendió la Comisión Europea en su propuesta de Directiva del año 2005. De esta manera la disminución de la carga fiscal soportada en el momento de la adquisición y matriculación del vehículo, podría compensarse con la potenciación del impuesto de circulación como un tributo de rendimiento compartido por las Haciendas autonómicas y locales.

7. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

7.1. Hecho imponible

El artículo 92.1 del TRLRHL dispone lo siguiente:

“El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”.

Según esta definición legal la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo se fundamenta en la titularidad de un vehículo apto para circular, por lo que es suficiente que tengan dicha aptitud al inicio del período impositivo (el uno de enero o el día de su adquisición), siendo independiente que circulen de modo efectivo durante el mismo. De hecho, como señala FERNÁNDEZ MARÍN, si la aptitud para circular se perdiera tendría que devolverse la parte de la cuota del impuesto devengada el primer día del período impositivo de manera proporcional por los trimestres restantes del año aún no iniciados, aunque la devolución no está contemplada legalmente para todos los casos de pérdida de aptitud para circular como consecuencia de una baja temporal (artículo 96 TRLRHL). Además, aun cuando se permita circular

alemán se adapta a ciertas directivas comunitarias y toma base gran parte de la regulación contenida en ellas. Por último, la aplicación de este impuesto en Alemania es prueba de la necesaria coordinación entre las normas tributarias específicas y las administrativas en materia de Tráfico, a las que aquéllas se han de remitir en muchos casos. La colaboración de las autoridades administrativas competentes en materia de Tráfico con la Administración tributaria adquiere muchísima importancia también en España donde son las Entidades locales las encargadas de su aplicación.

excepcionalmente a un vehículo no apto para ello, no se entiende realizado el hecho imponible [artículo 92.3.a) TRLRHL]⁴⁶⁵.

En todo caso, si desgajamos el hecho imponible, varios son los elementos a tener en cuenta. Por un lado, la titularidad, manifestación de capacidad económica que se quiere gravar y que enlaza con el elemento subjetivo (persona natural o jurídica que realiza el hecho imponible) y con el aspecto material del elemento objetivo: el vehículo de tracción mecánica⁴⁶⁶.

7.1.1. La titularidad administrativa

El elemento subjetivo del hecho imponible lo constituye la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas, lo que significa que realiza el hecho imponible a título de sujeto pasivo contribuyente el titular del vehículo de tracción mecánica⁴⁶⁷. Sobre dicho sujeto pasivo recaerá el cumplimiento de la obligación tributaria principal (pago del impuesto), de las obligaciones tributarias formales y de las obligaciones tributarias accesorias que pudieran derivarse del incumplimiento de la obligación principal (intereses de demora, recargos, etc.).

En principio parece lógico identificar al titular del vehículo con la persona que ostenta sobre el mismo un derecho de propiedad conforme a lo dispuesto en el Derecho Civil. Sin embargo, como indica RAMOS PRIETO, el legislador ha preferido prescindir por razones de simplicidad y de eficacia de la gestión del criterio jurídico-privado para atender en su

⁴⁶⁵ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 33.

⁴⁶⁶ El fundamento de derecho 3.º de la Sentencia núm. 895 de 23 de julio del TSJ de las Islas Canarias (Tenerife), (recurso contencioso-administrativo núm. 436/1996), establece lo siguiente: “El hecho imponible del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica está constituido por la titularidad, determinada por el permiso de circulación, de los vehículos gravados, según se desprende de una lectura conjunta de los artículos 93 y 95 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Obvio es decir, que con esta definición del hecho imponible, la Ley de Haciendas Locales trata, de una parte, de identificar la titularidad del vehículo con el nombre de la persona que figure en el permiso de circulación; y de otra; de excluir de la esfera del Impuesto todas aquellas situaciones jurídico privadas que puedan concurrir en el ámbito de la titularidad de los vehículos. De esta forma, el permiso de circulación se convierte en una pieza clave del régimen jurídico del Impuesto, debido, sobre todo, a la objetividad del propio instrumento y a la propia estabilidad que la permanencia y firmeza de sus datos proporciona al sistema tributario local, permitiendo determinar tanto el sujeto activo como el pasivo de la relación jurídica del Impuesto”.

⁴⁶⁷ Como señala GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición...”, *op. cit.*, pág. 14, tanto en España como en los países de nuestro entorno se suele gravar la propiedad o titularidad administrativa de vehículos de motor. Es el caso, por ejemplo, del impuesto alemán sobre vehículos de motor (Kraftfahrzeugsteuer) de titularidad de los *Länder*, que grava la tenencia de vehículos nacionales aptos para circular por la vía pública. En los demás Estados la imposición suele ser de titularidad local y responde al modelo francés de la *vignette*, percibida por el municipio o departamento en el que el vehículo deba estar matriculado.

lugar a un documento administrativo, como es el permiso de circulación. Se quiere obviar, por tanto, cualquier problema de tipo civil sobre el bien en cuestión⁴⁶⁸. De esta forma, el artículo 95 del TRLRHL considera titular a la persona o entidad “a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación”, independientemente del derecho de que disfrute sobre el mismo⁴⁶⁹. En la gran mayoría de las ocasiones esta titularidad coincidirá en un mismo sujeto con la propiedad del vehículo, pero en otras puede tratarse de una titularidad puramente administrativa, lo cual ocasiona diversos problemas que abordaremos en el estudio del sujeto pasivo.

Según SÁNCHEZ BLÁZQUEZ en la normativa administrativa en materia de tráfico se encuentra implícita una determinada concepción de la titularidad que podría enunciarse del siguiente modo:

“(…) el poder de disposición que tiene un sujeto sobre un vehículo apto para circular por las vías públicas, con independencia del título jurídico que lo ampare; esta aptitud para circular se instrumenta formalmente a través de la autorización administrativa obligatoria correspondiente; teniendo aquel sujeto, en consecuencia, en cuanto potencial usuario, el derecho, desde el punto de vista de la normativa administrativa de Tráfico, a utilizar el vehículo en las vías públicas”.

De esta forma también se concibe en el Derecho alemán el Impuesto sobre Vehículos de Motor. En todo caso, la no identificación de la titularidad con la propiedad del vehículo está latente en varios supuestos específicos regulados en la normativa de circulación y tráfico. Así en el caso de vehículos entregados por compraventa con pacto de prohibición de disponer o de reserva de dominio, el artículo 37.2 párrafo 2.º del RGV prevé la posibilidad de que se inscriban a favor de persona distinta del sujeto que vende con aquellas cláusulas: el adquirente, aunque con el consentimiento del vendedor. Y en el supuesto de vehículos entregados en virtud de *renting* o *leasing* el artículo 32.7 párrafo 3.º del RGV permite que el vehículo se inscriba a nombre del arrendatario, a cuyo nombre se expedirá la autorización para circular por las vías públicas, si bien es preciso el consentimiento del propietario del vehículo: el arrendador⁴⁷⁰.

⁴⁶⁸ Véase RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Madrid, Abella, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1996, pág. 570.

⁴⁶⁹ RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 98. MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Manual Práctico*, Bayer Hnos. S. A., Barcelona, 2001, pág. 34, opina, sin embargo, que solo puede figurar inscrito el vehículo en el Registro público a nombre del propietario, por lo que la titularidad del vehículo se ha de atribuir a aquel sujeto que resulte propietario según el ordenamiento jurídico.

⁴⁷⁰ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM?...”, *op. cit.*, págs. 76-77.

No podemos sino valorar de forma positiva el planteamiento de la norma fiscal sobre la titularidad del vehículo, puesto que atender a las cuestiones jurídico-privadas que pueden pesar sobre el bien en cuestión, introduciría una complejidad innecesaria en la gestión del impuesto.

7.1.2. Los vehículos de tracción mecánica

Si el legislador nos indica que esta figura impositiva local grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica, “cualesquiera que sean su clase y categoría”, tendremos que conocer qué se entiende por un vehículo de tal naturaleza y cuáles son las clases y categorías sujetas al impuesto.

En realidad, el TRLRHL no ofrece de forma directa una definición de vehículo de tracción mecánica, sino que simplemente alberga una clasificación de vehículos en el artículo 95.1 para fijar la cuota que les corresponde en función de una serie de parámetros: caballos fiscales, número de plazas, carga útil y centímetros cúbicos⁴⁷¹.

Parece, por tanto, que en un primer momento los vehículos de tracción mecánica se deben identificar con los relacionados en el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del TRLRHL: los turismos, los autobuses, los camiones, los tractores, los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, los ciclomotores y las motocicletas⁴⁷². En este sentido, el artículo 95.3 autoriza a que reglamentariamente se determine el concepto de las diversas clases de vehículos, así como las reglas para la aplicación de las tarifas. La normativa en vigor que contiene las definiciones y categorías de los vehículos es el RGV⁴⁷³, concretamente, su anexo II letra A, de acuerdo con el cual (en una interpretación integradora del artículo 95.1) están sujetos al IVTM:

⁴⁷¹ Esta situación nos recuerda a lo que sucede con el término renta en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Como bien sabemos el hecho imponible se define en el artículo 6.1 de la Ley 35/2006 como la obtención de renta por una persona natural a lo largo del período impositivo, sin embargo la ley no contempla un concepto global o genérico de renta, sino que realiza una enumeración de componentes de la renta en el apartado 2 del artículo 6, de tal forma que la renta es igual a los rendimientos del trabajo personal, a los rendimientos del capital, a los rendimientos de actividades económicas, a las imputaciones de renta y a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

⁴⁷² Señala RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 94, que si intentamos revelar el significado del término “vehículo de tracción mecánica” a través de la relación ejemplificativa del artículo 95, parece evidente que se debe identificar vehículo de tracción mecánica con vehículo propulsado a través de motor.

⁴⁷³ Así lo entienden UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 9.

- Los turismos: Automóviles destinados al transporte de personas que tengan, por lo menos, cuatro ruedas y que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

- Los autobuses o autocares: Automóviles que tengan más de 9 plazas incluida la del conductor, destinados, por su construcción y acondicionamiento, al transporte de personas y sus equipajes. Se incluyen, además, los trolebuses o vehículos conectados a una línea eléctrica y que no circulan por raíles, los autobuses o autocares articulados compuestos por dos partes rígidas unidas entre sí por una sección articulada, en los que los compartimentos para viajeros de cada una de ambas partes rígidas se comunican entre sí, permitiéndose la libre circulación de los viajeros entre las partes rígidas y los autobuses o autocares de dos pisos en los que los espacios destinados a los pasajeros están dispuestos, al menos parcialmente, en dos niveles superpuestos, de los cuales el superior no dispone de plazas sin asiento.

- Los camiones: Automóviles con cuatro ruedas o más, concebidos y construidos para el transporte de mercancías, cuyas cabinas no están integradas en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluida la del conductor.

- Los tractores que no aparecen identificados en cuanto grupo en el RGV, por lo que deben entenderse comprendidos dentro de esta categoría el tractocamión (automóvil concebido y construido para realizar, principalmente, el arrastre de un semirremolque), el tractor agrícola (vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar, empujar, llevar o accionar aperos, maquinaria o remolques agrícolas), el tractocarro (Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, especialmente concebido para el transporte en campo de productos agrícolas), el tractor de obras (vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar útiles, máquinas o vehículos de obras) y el tractor de servicios (Vehículo especial autopropulsado, de dos de servicios o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar vehículos de servicio, vagones u otros aparatos).

- Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica: Vehículos no autopropulsados diseñados y concebidos para ser remolcados por vehículos de motor y vehículos no autopropulsados diseñados y concebidos para ser acoplados a

automóviles, sobre los que reposarán parte de los mismos, transfiriéndoles una parte sustancial de su masa, respectivamente⁴⁷⁴.

- Los ciclomotores: Vehículos de dos o tres ruedas, provistos de un motor de cilindrada no superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h⁴⁷⁵.

- Las motocicletas que pueden ser automóviles de dos ruedas con sidecar. En el primer caso, se trata de vehículos de dos ruedas sin sidecar, provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h. En el segundo caso, son vehículos de tres ruedas asimétricas respecto a su eje medio longitudinal, provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

¿Qué ocurre, sin embargo, con aquellos vehículos que no aparecen relacionados en el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del TRLRHL? Podría pensarse que o bien no están sujetos al impuesto o bien que han de ser reconducidos a algunas de las categorías antes definidas. El problema se ha planteado, fundamentalmente, con los vehículos mixtos adaptables, con las furgonetas mixtas y los furgones, con los todoterrenos y con los cuatriciclos ligeros⁴⁷⁶.

⁴⁷⁴ Para RAMOS PRIETO, J.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 599, la inclusión de los remolques y semirremolques en esta enumeración es poco coherente con la definición del hecho imponible. Tras la modificación operada por la Ley 50/1998 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se incorporó una letra b) al artículo 93.3 de la Ley 39/1988, declarando la no sujeción cuando su carga útil no excediera de 750 Kilogramos. El actual artículo 92.3.b) del TRLHL contiene la misma norma, por lo que si la carga útil supera los 750 Kilogramos se sujetan al impuesto, lo cual es un defecto técnico, ya que estos vehículos se califican como no autopropulsados, es decir, carecen de tracción mecánica y deberían constituir en todo caso un supuesto de no sujeción. Lo correcto sería incrementar la cuota de los vehículos que dispongan de permiso específico para llevar remolques o semirremolques.

⁴⁷⁵ En la consulta de la Dirección General para la Coordinación de las Haciendas Territoriales de 28 de julio de 1997 se entiende que los ciclomotores son aptos para circular por las vías públicas y, por tanto, están sujetos al IVTM.

Hay que advertir que esta Dirección General, en la actualidad, ha sido reemplazada por la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, la cual depende de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, cuyas funciones se regulan en el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y de Administraciones Públicas.

⁴⁷⁶ Se trata de una problemática similar a la que se pone de manifiesto en el IAE en relación a aquellas actividades que no aparecen clasificadas en las Tarifas del impuesto, que se equiparan a alguna actividad económica (empresarial o profesional) similar. Así lo ponen de manifiesto LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad", *Tributos Locales*, núm. 97, 2010, págs. 47-114.

Los vehículos mixtos adaptables se definen tanto en la letra A "Definiciones", como en la letra B "Clasificación por criterios de construcción" número 31 del anexo II, como aquellos automóviles especialmente dispuestos para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en los que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos. Sobre su régimen fiscal resulta de interés la consulta de la DGT núm. 2408 de 21 de diciembre de 2000, en la que atendiendo a lo dispuesto en el RGV ubica a esta clase de vehículos en unas concretas categorías a efectos de la aplicación de la tarifa del IVTM. Así se dispone lo siguiente:

"(...) por lo que hace referencia a la categoría de vehículos objeto de la consulta "vehículo mixto adaptable", no es ocioso observar que en el Anexo II del mencionado Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, letra B, "Clasificación por criterios de construcción", se incluye este concepto no inmediatamente después del turismo o el autobús, sino después de la enumeración de supuestos de camiones e inmediatamente antes de los vehículos especiales y los remolques. Se contiene, en el número 31, la definición de vehículos mixtos adaptables "automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9 incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos", de la que se desprende claramente que está destinado a la carga, si bien, parcialmente, puede utilizarse para el transporte de personas.

Debe recordarse que tanto de la definición de turismo, como de la de autobús se desprende que están concebidos y contruidos para el transporte de personas, **lo que unido a todo lo expresado hasta el momento lleva a concluir que la repetida categoría de vehículo "vehículo mixto adaptable", en tanto se halle total o parcialmente destinado al transporte de carga, debe hallarse incluida a los efectos de su clasificación técnica, y por tanto, de su tributación por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en el concepto genérico de camiones.** No se alterará ello por el hecho de que el espacio destinado a la carga se sustituya íntegramente por asientos para el transporte de personas, si dicha alteración se hiciera sólo con carácter eventual y no permanente, por cuanto que dicha alteración temporal no afectaría al fin característico por el que en principio se fabrica este vehículo, cual es, como anteriormente se ha observado, el transporte de carga, al menos parcialmente.

Cuestión distinta sería que la modificación del vehículo de la referida categoría, en orden a destinarlo exclusivamente al transporte de viajeros, se realizara con carácter permanente.

Debe tenerse en cuenta que la propia definición de vehículos mixtos, contenida en el Real Decreto 2822/1998, incluye el requisito de que, en el supuesto de que se adicione asientos en sustitución del espacio destinado a la carga, éstos no podrán exceder de 9, incluido el del conductor.

Todo lo anterior nos indica que, **en el caso de que se verifique la modificación del expresado vehículo para destinarlo íntegramente al transporte de personas con carácter permanente, deberá incluirse en la categoría técnica de turismo con los efectos tributarios correspondientes, en cuanto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.**

Resta por examinar el supuesto en el que el vehículo, con carácter

estable o permanente, se destine simultáneamente al transporte de carga y personas.

En este caso, sería necesario examinar cual de los fines –transporte de carga o personas- tiene la calidad de determinante en orden a la fijación de la clase de vehículo y de sus consecuencias fiscales.

A tal fin, debe reiterarse la idea de que el destino a transporte de carga es la nota característica de los camiones mediante la cual se diferencia a los mismos de los turismos y autobuses.

Por tanto, cuando se trate de un vehículo que tenga un espacio dedicado a la carga y otro al transporte de personas, deberá conceptuarse como camión, a los efectos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en tanto que el número de asientos del mismo no exceda de la mitad de la que conforme a su categoría o estructura pudiera llevar como máximo, descontada, en todo caso, la plaza del conductor, por cuanto que ésta es irrelevante a los efectos de la clasificación del vehículo. Por el contrario, si, dada una capacidad potencial de asientos, el número de los efectivamente instalados, con carácter permanente, excediese de la mitad de dicha capacidad, sería obvio que el vehículo deberá clasificarse no como camión, ya que el transporte de carga ha pasado a ser un fin secundario para el mismo, sino como turismo, por la doble razón de estar principalmente destinado a transporte de viajeros y de no poder exceder por su propia estructura de 9 plazas de capacidad, incluido el conductor, número éste de plazas que, como anteriormente se ha indicado, diferencia fiscalmente a los turismos de los autobuses”.

Respecto a la determinación de los criterios a utilizar para decidir en un vehículo mixto qué fin predomina, transporte de carga o de personas, la consulta de la DGT núm. 1298 de 4 de junio de 2004 establece que:

“(…) no puede establecerse un criterio único, preciso y general, entendiendo que cualquier criterio de los expuestos por el consultante (kilometraje realizado, horas de funcionamiento, uso durante la semana, registro, anotación o medida de una serie de parámetros) pudiera ser principio de prueba para entender que el vehículo está destinado al transporte de carga.

En materia de prueba, rige el principio de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, sin que exista una jerarquía o validez probatoria superior de unos medios probatorios, sobre otros, si bien es cierto, tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, de acuerdo con el artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

El hecho de que se pruebe o no el predominio del transporte de personas sobre el transporte de cosas puede dar lugar a que un mismo tipo de vehículo mixto se clasifique como turismo o como camión, en función del conjunto de circunstancias concurrentes en cada caso”.

Las furgonetas mixtas y los furgones se definen en la letra A del anexo II como aquellos automóviles con cuatro ruedas o más, concebidos y construidos para el transporte de mercancías, cuyas cabinas están integradas en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor. Cuando la masa máxima autorizada (en

adelante, MMA) es superior a 3.500 kilos, según los números 24 y 25 de la letra B del anexo II la única calificación posible es la de camión.

Desde el punto de vista fiscal, las consideraciones de la consulta anteriormente transcrita son trasladables a este tipo de vehículos y también a los vehículos todoterreno, según la definición contenida en el número 33 de la letra C “Clasificación por criterios de utilización” del anexo II: Automóviles dotados de tracción a dos o más ejes, especialmente dispuestos para circulación en terrenos difíciles, con transporte simultáneo de personas y mercancías, pudiéndose sustituir la carga, eventualmente, parcial o totalmente, por personas, mediante la adición de asientos, especialmente diseñados para tal fin⁴⁷⁷. Así se manifiesta en las consultas de la DGT núms. 1693 y 2001 de 18 de septiembre y 7 de noviembre de 2001, respectivamente.

Por lo que respecta a los cuatriciclos ligeros la letra A del anexo II los define como ciclomotores de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 Kilogramos, no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h, y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4kw, para los demás tipos de motores.

Según esta definición creemos conveniente concluir que a los cuatriciclos ligeros se le otorgue el tratamiento fiscal de los ciclomotores y se les aplique la tarifa prevista para los mismos⁴⁷⁸. No parece, según FERNÁNDEZ MARÍN, que esta solución sea aplicable a los cuatriciclos definidos en la letra A del anexo II como automóviles de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 Kilogramos, ó 550 Kilogramos si se trata de vehículos destinados al transporte de mercancías, no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, y cuya potencia máxima neta del motor sea inferior o igual a 15 kw. Estos cuatriciclos tienen la consideración de vehículos de tres ruedas. Según el autor citado no pueden ser ciclomotores, pues tienen más de 50 centímetros cúbicos y tampoco pueden ser turismos, porque se les considera como vehículos de tres ruedas, por lo que la única posibilidad es que tributen por la tarifa correspondiente a las

⁴⁷⁷ La Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 3 de julio de 2000 estima que de conformidad con la teleología de la normativa aplicada, el vehículo en cuestión únicamente puede ser calificado como turismo y no como camión, en tanto que éste se destina a transportar mercancías y no personas, como resulta de la definición de todoterreno dada por la Orden Ministerial de 16 de julio de 1984.

⁴⁷⁸ La DGT, en la consulta núm. 1948 de 2 de noviembre de 2001, afirma que de acuerdo con el anexo II del RGV los cuatriciclos ligeros “tienen la consideración de ciclomotores”, por lo que les resultará de aplicación la cuota fijada en el artículo 96.1 de la Ley 39/1988 para los ciclomotores (en la actualidad artículo 95.1 del TRLRHL).

motocicletas, dada la similitud conceptual de estos cuatriciclos no ligeros con la definición de motocicletas con sidecar⁴⁷⁹.

Según lo expuesto, es evidente que se puede aplicar la tarifa del artículo 95.1 del TRLRHL a vehículos que no aparecen expresamente mencionados en tal precepto, siempre interpretando con la ayuda del anexo II del RGV si un determinado vehículo, no explícitamente contemplado, podría subsumirse en alguna de las categorías relacionadas en el cuadro de tarifas, de tal forma que los vehículos definidos en las letras A, B o C del anexo II del RGV que no encuentren acomodo en las categorías del artículo 95.1 no deberían quedar sujetos al IVTM⁴⁸⁰.

En cualquier caso, como revelan GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ, es evidente la asincronía entre la tipología de vehículos de tracción mecánica recogida en la normativa sectorial sobre tráfico y las categorías incorporadas en el TRLRHL. Al respecto, ya conocemos que este Texto Refundido se remite en el artículo 95.3 a la normativa reglamentaria de desarrollo para la concreción de los tipos de vehículos, pero ésta no puede identificarse con las ordenanzas municipales, teniendo en cuenta las clarísimas limitaciones de las capacidades normativas de los Ayuntamientos: coeficientes de incremento de las tarifas y bonificaciones. Es decir, los Ayuntamientos carecen de margen para resolver por vía normativa las negativas consecuencias que para sus arcas pueden derivarse de la descoordinación entre el TRLRHL y las normas sobre tráfico, circulación de vehículos y seguridad vial. El encuadramiento de los vehículos no expresamente contemplados en la tarifa del artículo 95.1 es una tarea jurídicamente delicada, en los casos que resulta posible, por lo que sería deseable una reforma que coordinara la tarifa con los conceptos de vehículos existentes en la realidad, según lo dispuesto en la normativa administrativa sobre tráfico. Mientras no se produzca esta reforma se quedarán al margen del impuesto los vehículos que, aun siendo aptos para circular, no encajen en alguna de las categorías del artículo 95.1 del TRLRHL, lo que provoca discriminaciones injustificadas e insostenibles⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 42.

⁴⁸⁰ Véase FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 44.

La Administración tributaria, en consulta de la Dirección General para la Coordinación de las Haciendas Territoriales de 28 de abril de 1994, señaló que la definición del hecho imponible no debe entenderse reconducida exclusivamente al contenido de los dos primeros apartados del actual artículo 92 del TRLRHL, sino que dicho precepto debe ser objeto de una interpretación integradora, poniéndolo en estrecha relación con la normativa que sobre exenciones y tarifas se recoge en el mismo cuerpo legal.

⁴⁸¹ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: "El Impuesto sobre Vehículos...", op. cit., págs. 217-219.

RODRIGO RUIZ y DE ROSSELLÓ MORENO concluyen, sin embargo, que en base al principio de reserva de ley que preside nuestro ordenamiento (artículos 31.3 y 133 CE), solo están llamados a tributar los vehículos expresamente tarifados, pues en otro caso se estaría acudiendo a la analogía para imponer el pago de una cuota a un vehículo no comprendido en tarifa alguna⁴⁸².

A nuestro juicio, al margen de que pueda criticarse la dejadez del legislador por no prestar la diligencia necesaria a la hora de coordinar la normativa sectorial sobre tráfico y el TRLRHL en materia de tipología de vehículos, puede operar la analogía que no está prohibida en materia de tipos y cuotas. El artículo 14 de la LGT no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Según este dictado legal, no entendemos que estemos interpretando analógicamente el hecho imponible, pues el TRLRHL considera realizado el hecho imponible cuando una persona es titular de un vehículo de tracción mecánica apto para circular por las vías públicas y éstos son tanto los especificados en el artículo 95.1 como otros que aparecen definidos en el RGV, los cuales deben ser interpretados de forma tal que puedan ser reconducidos a alguna de las categorías de dicho precepto 95.1 para el cálculo de su cuota tributaria, lo que significa que la enumeración legal de vehículos en este precepto no es exhaustiva, sino meramente ejemplificativa.

En todo caso, estaríamos extendiendo analógicamente el ámbito de la cuota tributaria, pero no el del hecho imponible, y esta es una posibilidad legalmente válida.

7.1.3. La aptitud para circular por las vías públicas

El apartado 2 del artículo 92 del TRLRHL sienta que:

“Se considera vehículo apto para la circulación el 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”.

7.1.3.1. La matriculación y la concesión de permisos temporales: requisitos *sine qua non* para poder circular

En el artículo 92.2 el legislador tributario utiliza conceptos propios del Derecho Administrativo que van a desplegar toda su eficacia en el

⁴⁸² RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos...”, *op. cit.*, pág. 130; y DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil... op. cit.*, págs. 183-184.

ámbito fiscal. Así pues, según el artículo 1 del RGV:

“(…) la circulación de vehículos exigirá que éstos obtengan previamente la correspondiente autorización administrativa, dirigida a verificar que estén en perfecto estado de funcionamiento y se ajusten en sus características, equipos, repuestos y accesorios a las prescripciones técnicas que se fijan en este Reglamento. Se prohíbe la circulación de vehículos que no estén dotados de la citada autorización”.

En cuanto al registro al que se refiere el precepto es el de vehículos regulado en el artículo 2 del RGV como un registro de todos los vehículos matriculados, competencia de la Jefatura Central de Tráfico, que adoptará para su funcionamiento medios informáticos y en el que figurarán, al menos, los datos que deben ser consignados obligatoriamente en el permiso o licencia de circulación, así como cuantas vicisitudes sufran posteriormente aquéllos o su titularidad.

Preferentemente, estará encaminado a la identificación del titular del vehículo, al conocimiento de las características técnicas del mismo y de su aptitud para circular, a la comprobación de las inspecciones realizadas y de la concertación del seguro obligatorio de automóviles, así como del cumplimiento de otras obligaciones legales, a la constatación del parque de vehículos y su distribución y a otros fines estadísticos.

En cualquier caso, dicho registro tendrá carácter puramente administrativo, será público para los interesados y terceros que tengan interés legítimo y directo, mediante simples notas informativas o certificaciones y los datos que figuren en él no prejuzgarán las cuestiones de propiedad, cumplimientos de contratos y, en general, cuantas de naturaleza civil o mercantil pudieran suscitarse respecto a los vehículos, lo que enlaza con lo manifestado anteriormente en relación a la titularidad de los mismos.

El artículo 92.2 considera vehículo apto para circular al que se encuentra matriculado en el registro público correspondiente, el Registro de Vehículos ya citado. Respecto a la obligación de matriculación, el 25 del RGV señala que “para poner en circulación vehículos de motor, así como remolques y semirremolques de masa máxima autorizada superior a 750 Kilogramos, será preciso matricularlos y que lleven las placas de matrícula con los caracteres que se le asigne del modo que se establece en el anexo XVIII. Esta obligación será exigida a los ciclomotores de acuerdo con lo que se determina en el artículo 28 del presente Reglamento⁴⁸³”. Esto no significa que todo vehículo matriculado vaya a

⁴⁸³ Este precepto desarrolla reglamentariamente el artículo 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.

quedar sujeto al IVTM, pues como indica FERNÁNDEZ MARÍN, puede tratarse de un vehículo no reconducible a alguna de las categorías establecidas en las tarifas del artículo 95 del TRLRHL o bien puede tratarse de un vehículo amparado por una norma de no sujeción o de sujeción, pero con exención tributaria⁴⁸⁴.

Los tipos de matrícula regulados en el RGV son: ordinaria (artículos 27 a 30), diplomática (artículo 39), turística (artículo 40) y de vehículos históricos (artículo 41). Desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario se deben considerar sujetos al IVTM los vehículos con matrícula ordinaria, en cuanto que ésta permite la consideración de apto para circular por las vías públicas; los vehículos con matrícula diplomática, a condición de reciprocidad en su extensión y grado, se consideran sujetos pero exentos por el artículo 93.1.b) del TRLRHL; los vehículos con matrícula turística expresamente se declaran sujetos por el artículo 92.2 de TRLRHL; y por lo que respecta a los históricos, éstos tienen una matrícula específica con la que aparecen dados de alta en el Registro, siendo aptos para circular y quedando sujetos al IVTM, si bien pueden disfrutar, si así lo contempla el Ayuntamiento en la ordenanza fiscal correspondiente, de una bonificación del 100 por 100 de la cuota, en tanto que el sujeto pasivo no decida darlos de baja en el registro por su antigüedad, momento a partir del cual se les consideraría no sujetos.

En realidad no se entiende que si todos los tipos de matrícula están sujetos al IVTM, se ejemplifique la sujeción de unas clases de matrículas, excluyendo a otras, lo que ocurre es que la referencia a permisos temporales y a matrículas turísticas se ha heredado del artículo 366.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, y en la actualidad no se ha tenido en cuenta la tipología de matrículas y de autorizaciones para la circulación reguladas con detalle en el RGV, por lo que es rechazable la deficiente técnica legislativa del TRLRHL.

En cualquier caso, como dicta la norma, además de con una placa de matrícula, es posible circular con un permiso temporal. El artículo 42 del RGV, incardinado en el Capítulo VI "Autorizaciones temporales de circulación" dispone que en casos justificados, la autoridad competente para expedir el permiso de circulación podrá conceder, en los términos reglamentarios, permisos temporales que autoricen la circulación provisional del vehículo, antes de su matriculación definitiva o mientras se tramita la misma, o bien la circulación de vehículos para la realización de pruebas, ensayos de investigación, exhibiciones o para su transporte⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 46.

⁴⁸⁵ Estas autorizaciones temporales para circular no deben confundirse con la autorización para circular excepcionalmente otorgada a los vehículos dados de baja en el registro por antigüedad

El RGV distingue entre permisos temporales para particulares (Sección I del Capítulo VI) y permisos temporales para uso de empresas o entidades relacionadas con el vehículo (Sección II del Capítulo VI).

Respecto a los primeros, el artículo 43.1 del RGV señala que las personas naturales o jurídicas que hubieran adquirido un vehículo de motor, ciclomotor, remolque o semirremolque, podrán obtener un permiso de circulación temporal, cuyo modelo y contenido se detalla en el anexo XVII, en los casos siguientes⁴⁸⁶:

- De diez días de duración cuando lo hayan adquirido en provincia distinta a aquella donde pretendan matricularlo, que deberá solicitarse de la Jefatura de Tráfico de la provincia en que se encuentre el vehículo.

- De sesenta días de duración:

- a) Para circular mientras se tramita la matrícula definitiva, en los casos siguientes:

- Cuando lo hayan adquirido sin matricular en el extranjero.
- Cuando se haya adjudicado sin matricular, en subasta o por sentencia judicial.
- Cuando se haya adquirido sin carrozar.
- Cuando se haya adquirido con matrícula no española en España o en el extranjero.

La solicitud deberá dirigirse a la Jefatura de Tráfico de la provincia en que el peticionario tenga su domicilio legal y, si se trata de vehículos especiales agrícolas, también podrá interesarse de la Jefatura de Tráfico de la provincia donde se vaya a residenciar el vehículo.

Excepcionalmente y con la misma matrícula, podrán solicitarse y concederse sucesivas prórrogas de la validez de estos permisos por plazos de sesenta días, cuando se pidan antes de expirar su

de su modelo, supuesto que no queda sujeto al IVTM por su inaptitud para circular [artículo 92.3.b) del TRLRHL].

⁴⁸⁶ Curiosamente el RGV contempla el posible otorgamiento de un permiso temporal para particulares a una persona jurídica. Los términos particular-persona jurídica no casan demasiado bien, aunque entendemos ha sido la forma reglamentaria elegida para distinguir entre los permisos temporales concedidos a empresas cuya actividad económica no está relacionada con vehículos y aquellos otorgados a empresas entidades vinculadas con los vehículos. Aún así entendemos que podía la norma reglamentaria haber planteado otra clasificación más acorde con la naturaleza de la persona que solicita el permiso.

período de vigencia y se justifique que el vehículo no se ha matriculado por causas no imputables al titular del permiso temporal.

b) Para su traslado al extranjero a efectos de su matriculación definitiva, cuando el vehículo se haya adquirido en España; permiso que deberá solicitarse de la Jefatura de Tráfico de la provincia donde el peticionario tenga su domicilio legal o en la que fue matriculado el vehículo.

Los titulares de los permisos de diez o de sesenta días de validez deberán entregarlos junto con las placas a las Jefaturas de Tráfico al recibir el permiso de circulación definitivo del vehículo.

En todo caso, las autorizaciones temporales de circulación contenidas en estos permisos temporales hacen que los vehículos sean aptos para circular, con el pertinente devengo del impuesto⁴⁸⁷. En el caso de los permisos temporales para circular mientras se tramita la matrícula definitiva, se exige en el anexo XVII para su concesión, salvo en el caso de vehículos agrícolas, el pago anticipado del IVTM o justificante de su exención, así como el documento que acredite el pago del IEDMT, o declaración de no sujeción o de exención del mismo.

En cuanto a los permisos temporales para empresas relacionadas con los vehículos, el artículo 44.1 del RGV establece:

“Las personas naturales o jurídicas que sean fabricantes, sus representantes legales, carroceros, importadores, vendedores o distribuidores de vehículos de motor, ciclomotores, remolques o semirremolques, con establecimiento abierto en España para cualquiera de estas actividades, así como los laboratorios oficiales⁴⁸⁸, podrán obtener de la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tengan su domicilio legal, permisos temporales que habilitarán a sus vehículos no matriculados en España para transitar por el territorio nacional, siempre que se trate de realizar transportes, pruebas o ensayos de investigación o exhibiciones con personal técnico o con terceras personas interesadas en su adquisición”.

⁴⁸⁷ RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos...”, *op. cit.*, págs. 135-136, entiende que “ni la modalidad de matriculación ni la duración del permiso tienen incidencia a la hora de delimitar los actos sujetos, pues, con independencia del tipo de habilitación formal expedida, cualquier autorización para circular acarrea la sujeción al impuesto”.

⁴⁸⁸ Se considerarán laboratorios oficiales los designados por el Ministerio de Industria y Energía (en la actualidad Ministerio de Industria, Energía y Turismo), y para los vehículos especiales agrícolas también se considerará laboratorio oficial la Estación de Mecánica Agrícola (EMA) del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (en la actualidad Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente).

Estos permisos se concederán por un plazo improrrogable de un año, contado desde el día primero del mes siguiente a la fecha de su expedición.

Estos permisos, que amparan la circulación no simultánea de vehículos cualquiera que sea su marca y categoría, no se conceden para un vehículo concreto (artículo 44.3 RGV), al contrario de lo que sucede con los permisos temporales para particulares que se refieren a un concreto tipo y categoría de vehículo. La indeterminación del vehículo que puede resultar apto para circular provoca problemas para la cuantificación del pago del impuesto. Como señalan GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ concurriría uno de los elementos de sujeción al impuesto, la autorización para circular, pero faltaría el vehículo a que se refiere el impuesto. Además las condiciones de la circulación y las restricciones de uso que contempla la normativa reguladora sugieren que los fines comerciales o de investigación alejan a este tipo de matriculación de la idea de circulación ordinaria por las vías públicas fundamento del IVTM. La conclusión debe ser la no sujeción de las autorizaciones temporales para empresas, ya que falta el elemento individualizador⁴⁸⁹.

7.1.3.2. La baja en el Registro de Vehículos

El artículo 34 del RGV, inserto en el Capítulo IV “Bajas y rehabilitación de vehículos”, establece que:

“El permiso o la licencia de circulación perderá su vigencia cuando el vehículo se dé de baja en el correspondiente Registro, a instancia de parte o por comprobarse que no es apto para la circulación, en la forma que se determina en este Reglamento”.

A instancia de parte los vehículos matriculados pueden causar baja definitiva en el Registro de Vehículos cuando sus titulares o terceras personas que acrediten suficientemente su propiedad manifiesten expresamente la voluntad de retirarlos permanentemente de la circulación o bien cuando soliciten el traslado del vehículo a otro país donde vaya a ser matriculado, debiendo acompañarse los documentos que se establecen en el anexo XV. En el primer caso, la solicitud de baja se dirigirá a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del titular o de la persona que pruebe la propiedad o a aquella en que fue matriculado el vehículo, acompañada de los documentos que se indican en el aludido anexo XV (artículo 35.1 y 4 RGV).

⁴⁸⁹ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 201. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, págs. 48 y 49.

También de oficio pueden los vehículos causar baja definitiva. Así lo contempla el artículo 35.2 del RGV en el caso de que cualquier Jefatura de Tráfico acuerde mediante la oportuna resolución la retirada definitiva de la circulación, previo informe de que el estado del vehículo constituye, por desgaste o deterioro de sus elementos mecánicos, un evidente peligro para sus ocupantes o para la seguridad de la circulación en general. De la misma forma, puede cualquier Jefatura de Tráfico convenir de oficio la baja definitiva respecto de los vehículos que hayan retirado de las vías públicas los agentes encargados de la vigilancia y regulación del tráfico, una vez comprobado que han sido abandonados por sus titulares, de acuerdo con la normativa prevista en el anexo I, supuesto en que podrá procederse a su desguace.

Las bajas temporales, sin embargo, se producen siempre a instancia de parte, pudiendo solicitarse según el artículo 36 del RGV:

- Cuando su titular manifieste expresamente la voluntad de retirarlos temporalmente de la circulación.

- Por sustracción del vehículo y a petición de su titular, el cual debe acreditar haber formulado la denuncia correspondiente, que deberá ser convenientemente adjuntada, como se indica en el anexo XV⁴⁹⁰.

- Cuando se entreguen, para su posterior transmisión, a un vendedor de vehículos con establecimiento abierto en España para esta actividad, a petición de su titular⁴⁹¹.

⁴⁹⁰ Si el titular del vehículo sustraído o robado no solicita la baja temporal del mismo, acreditando la formulación de la correspondiente denuncia de robo o sustracción, el vehículo se considera apto para circular por las vías públicas, cumpliéndose así el elemento objetivo del hecho imponible de manera que se entiende realizado el hecho imponible con el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria principal.

El TSJ de Andalucía, en el fundamento de derecho 4.º de la Sentencia núm. 1513 de 28 de octubre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 817/1997), considera que pese al robo del vehículo y las denuncias presentadas ante la policía, el mismo continuaba apareciendo como titular en el Registro de Vehículos y en el permiso de circulación, por lo que no se desvirtúa su condición de sujeto pasivo del impuesto ni tampoco el elemento objetivo del hecho imponible: la aptitud para circular por las vías públicas.

⁴⁹¹ De acuerdo con el artículo 33.1 del RGV: “Toda persona natural o jurídica que sea titular de un vehículo matriculado en España y lo entregue para su posterior transmisión a un vendedor de vehículos con establecimiento abierto en España para esta actividad deberá solicitar, en el plazo de diez días desde la entrega, la baja temporal del mismo. A la solicitud de baja temporal, dirigida a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del peticionario o a aquella en que fue matriculado el vehículo, y en la que se deberá hacer constar la identidad y domicilio del titular del vehículo y del compraventa, así como la fecha de la entrega de aquél, se acompañará el documento acreditativo de la misma, el permiso o licencia de circulación, que quedará archivado en la Jefatura, el del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias y demás documentación relacionada en el anexo XIV”.

Si el transmitente incumpliera la obligación señalada anteriormente, sin perjuicio de que se instruya el correspondiente procedimiento sancionador, seguirá siendo considerado titular del vehículo transmitido a los efectos de la legislación sobre tráfico, circulación de vehículos a

- Cuando lo solicite el arrendador de un vehículo una vez finalizado el contrato de arrendamiento con opción de compra o de arrendamiento a largo plazo, de mutuo acuerdo o por resolución judicial, y el vehículo pase a poder de éste, para su posterior transmisión o arrendamiento. Estos vehículos no podrán circular mientras se mantenga la situación de baja temporal.

En los dos primeros casos a la solicitud de baja temporal, que se dirigirá a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del peticionario o a aquella en que fue matriculado el vehículo, se acompañarán los documentos que se indican en el anexo XV. En cambio en los dos últimos casos los documentos que deben acompañar a la baja son los que se relacionan en el anexo XIV.

Entre los documentos que se relacionan en el anexo XV, tanto en los casos de baja definitiva como en los supuestos de baja temporal, figura la obligación de presentar original y fotocopia del documento acreditativo de haberse abonado el último recibo puesto al cobro del IVTM, o justificante de su exención, así como el impreso de baja del referido impuesto. Idéntica previsión se observa en el anexo XIV.

En cualquier caso, la tramitación de las bajas definitivas y de las bajas temporales se ajustará a lo dispuesto en el artículo 37 del RGV⁴⁹².

motor y seguridad vial, en tanto no se inscriba el mismo a nombre de otra persona a solicitud de ésta.

A efectos, por tanto, del IVTM si el vehículo continúa dado de alta en el Registro, jurídicamente es apto para circular y, por tanto, se produce el hecho imponible del impuesto.

Véase GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: "Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, noviembre-diciembre 2009, pág. 79.

⁴⁹² Según el artículo 37, apartados 1 a 3, del RGV, la Jefatura de Tráfico ante la que se interese la baja definitiva de un vehículo para retirarlo permanentemente de la circulación, a la vista de la solicitud formulada y de los documentos justificativos que se aporten acordará, si procede la misma, en cuyo caso anulará el permiso o licencia de circulación.

En el caso de que la baja definitiva se acordase de oficio por la Jefatura de Tráfico y el titular del vehículo se negase a entregar el permiso o licencia de circulación, se ordenará el precinto del vehículo.

Si se solicita la baja definitiva por traslado del vehículo a otro país donde vaya a ser matriculado, la Jefatura de Tráfico devolverá al interesado el permiso o licencia de circulación y la tarjeta de inspección técnica o certificado de características anotando en el primero que queda anulado.

En los supuestos de baja temporal se acordará la retención del permiso o licencia de circulación y de la tarjeta de inspección técnica o certificado de características hasta que, finalizada la retirada temporal, se solicite la devolución de los citados documentos.

La Jefatura de Tráfico que anote una baja en el Registro de Vehículos lo notificará al Ayuntamiento del domicilio del titular y al órgano competente en materia de Industria correspondiente a la provincia en que se matriculó el vehículo, acompañando la tarjeta de inspección técnica o certificado de características en el caso de baja definitiva.

Si se trata de la baja de oficio de un vehículo especial agrícola, la Jefatura de Tráfico lo notificará además al Registro Oficial de Maquinaria Agrícola (ROMA).

Tanto unas como otras conllevan la no aptitud para circular del vehículo que, desde ese momento, pasa a ser considerado no sujeto. En efecto, cuando el artículo 92.2 del TRLRHL considera vehículo no apto para circular a aquél que está dado de baja, lo hace sin distinguir clases de baja registral.

Ahora bien, como indica FERNÁNDEZ MARÍN, las consecuencias jurídicas respecto de la devolución prorrateada de la cuota del IVTM no son las mismas en todos los casos de baja temporal; solo se permite para los supuestos de baja por sustracción o robo de vehículo, al igual que en los supuestos de baja definitiva⁴⁹³.

El artículo 96.3 del TRLRHL sienta la regla de que el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, procediendo 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.

Según FERNÁNDEZ MARÍN⁴⁹⁴:

“Esta solución si bien es lógica para las bajas de oficio, sin embargo, no lo es tanto para las bajas –temporales o definitivas- a instancia de parte que bien podría ser el momento de su solicitud documentada y fechada en un documento público o registro público, eso sí, sin perjuicio de la actividad administrativa que tuviera que desarrollar para confrontar los extremos y requisitos de la petición de baja, de tal modo que una vez cotejados se retrotrajera temporalmente la eficacia de la declaración de baja al momento de la solicitud, y en caso de que la documentación fuese defectuosa o faltase algún requisito, obviamente, el momento a tomar en consideración sería el de

⁴⁹³ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 50.

La DGT en la consulta vinculante núm. 896 de 19 de mayo de 2005 concluye que de los supuestos de baja temporal solo hay uno, el de sustracción del vehículo, en el que su titular, sujeto pasivo del IVTM, se ve privado ilícitamente del mismo, por lo que únicamente en ese caso se tiene derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del IVTM. En los demás casos de baja temporal, ésta es consecuencia del tráfico jurídico lícito y no se establece por el tiempo que dure la baja temporal derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del impuesto.

Por su parte, el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 1327 de 29 de noviembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1746/1996) señala en los fundamentos de derecho 2.º y 3.º que es de notar que los artículos 92.3 y 97.3 de la Ley 39/1988 (actuales artículos 92.2 y 96.3 del TRLRHL) “hablan de baja sin distinguir entre temporal y definitiva, debiendo observarse que en ambos casos el vehículo en cuestión pierde la aptitud para la circulación por las vías públicas, que es el elemento objetivo que se advierte en la estructura del hecho imponible del impuesto de referencia, que así se desvanece”.

⁴⁹⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 51.

su subsanación o cumplimentación, y en caso de no hacerse, claro está no se podría tener en consideración la solicitud de baja. De otro modo se dejaría en manos de la rutina de la actividad administrativa de la Jefatura Provincial de Tráfico la determinación del monto de la cuota del impuesto, o incluso la realización de un nuevo devengo impositivo, en aquellos casos en los que no exista el derecho al prorrateo de la cuota”.

En el mismo sentido se pronuncian GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ, pues dada la manifestación expresa de voluntad de retirar el vehículo de la circulación, los efectos de la baja deberían operar desde la fecha de la solicitud, aunque no sea ésta la referencia temporal incluida en el artículo 96.3 del TRLRHL, como ya se ha reseñado. Téngase en cuenta que el anexo XV exige que en las solicitudes de baja se presente el permiso de circulación y la tarjeta de inspección técnica o certificado de características del vehículo, con lo cual desde ese mismo momento es inhábil para circular⁴⁹⁵.

La doctrina administrativa apunta, sin embargo, en el sentido de que solo la baja efectiva produce la no sujeción del vehículo, así lo demuestra la consulta vinculante de la DGT núm. 896 de 19 de mayo de 2005. En cambio, para la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1279 de 25 de noviembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 2396/1998) la solicitud de baja produce ya la no sujeción al IVTM (fundamentos de derecho 2.º y 3.º).

Al margen de las consecuencias jurídicas reseñadas nos interesa ahora destacar que la baja del vehículo provoca su inaptitud para circular y, por ende, la ausencia de devengo del impuesto. El artículo 92.2, ya transcrito, presume en efecto que todo vehículo matriculado es apto para circular en tanto no sea dado de baja en el correspondiente registro. La cuestión se debe centrar, por tanto, en dilucidar si la presunción en liza es *iuris et de iure* o *iuris tantum*.

Si se considerara que es *iuris et de iure* habría que presumir que el vehículo es apto para circular, a menos que sea dado de baja registralmente, con independencia de su aptitud o inaptitud material para circular, primando en consecuencia la realidad formal del registro frente a la realidad material del vehículo.

Lo cierto es que la jurisprudencia mayoritaria hace valer la realidad registral frente a la realidad material del vehículo, lo cual no deja de ser un exceso de formalismo, injustificable en muchos casos. La Sentencia del TSJ de Asturias núm. 368 de 30 de marzo de 2001 (recurso contencioso-administrativo 1316/1998) examina el caso de un vehículo

⁴⁹⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 202.

destinado al servicio de taxi, el cual fue retirado de dicho servicio, permaneciendo inmovilizado hasta que fue desguazado, circunstancias que no comunicó a la Jefatura Provincial de Tráfico para su baja, por lo que se entiende en el fundamento de derecho 2.º que “la presunción legal de unir la titularidad a la aptitud para circular del vehículo subsiste hasta la baja”.

En la misma línea, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 6 de febrero de 2001 (recurso contencioso-administrativo 2326/1998) declara sujeto al IVTM un vehículo accidentado, que no había quedado en condiciones para circular, tras el accidente sufrido, pero que no había sido dado de baja en los registros públicos correspondientes, entendiéndose realizado, por consiguiente, el hecho imponible. Literalmente en el fundamento de derecho 4.º manifiesta este Tribunal que:

“(…) la chatarra más menesterosa es apta para circular si el vehículo que en su día lo fuera no ha causado baja en los registros públicos; por el contrario, no estará sujeto al impuesto el vehículo que, sin ser matriculado circula por las vías públicas, al margen de las sanciones administrativas que de dicha circunstancia habrán de derivarse. El recurrente no dio de baja el vehículo, despreocupándose total y absolutamente de comunicar a Tráfico la circunstancia del accidente y el estado del vehículo, para que constara en los registros públicos correspondientes, de modo que aunque el vehículo no quedara en condiciones para circular tras el accidente sufrido, no hubiera vuelto a circular, a los efectos del impuesto sí lo es, por tanto, se ha realizado el hecho imponible, respecto de los ejercicios controvertidos”.

En este sentido se pronuncia el mismo Tribunal en su Sentencia de 15 de enero de 2001 respecto a un vehículo incendiado, incluso aunque el incendio había sido constatado por un certificado de la Guardia Civil.

Igualmente, el TSJ de Madrid, en su Sentencia núm. 1194 de 4 de diciembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo 1458/1997), confirma en el fundamento de derecho 2.º la sujeción al IVTM de un vehículo que había sido declarado siniestro total, puesto que no fue dado de baja. También se pronuncia en idénticos términos el TSJ de Asturias en su Sentencia núm. 217 de 28 de febrero de 1998 (recurso contencioso-administrativo 1737/1995), argumentado en el fundamento de derecho 4.º que:

“(…) la premisa cierta en la que descansa no ha trascendido al exterior para producir efectos frente a terceros por actos imputables al titular del vehículo siniestrado o un tercero, que pese a carecer de aptitud para circular no le dieron de baja en el Registro de la Dirección Provincial de Tráfico ni se lo comunicaron al Ayuntamiento de Oviedo, por lo que la presunción legal de unir la titularidad a la aptitud para circular del vehículo estaba subsistente hasta entonces”.

Estas situaciones pueden provocar una vulneración del principio de capacidad económica y, como indica FERNÁNDEZ MARÍN, de otros principios que puedan justificar su existencia, como el del beneficio, en tanto la inaptitud para circular impide la utilización, aprovechamiento o deterioro de las vías públicas. Además, de acuerdo con el artículo 108.1 de la LGT, las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba, circunstancia que no concurre en el artículo 92 del TRLRHL⁴⁹⁶.

En la misma línea para CHECA GONZÁLEZ estos pronunciamientos jurisdiccionales son⁴⁹⁷:

“(...) una muestra luminosa de hasta qué perniciosos extremos puede conducir el apego al cumplimiento y a la exigencia de determinadas formalidades por encima de la indagación de la esencia subyacente”.

En muchos casos cabría limitarse a sancionar la falta de baja como incumplimiento de un deber administrativo. No obstante, quizás convendría distinguir entre las bajas acordadas de oficio y las tramitadas a instancia de parte. En el primero de los casos, demostrada la inaptitud física para la circulación del vehículo, la falta de cambio registral por inacción de la Administración responsable del Registro no puede perjudicar al contribuyente, por lo que debería prevalecer la realidad material a la formal, debiendo entenderse, al menos en estos casos, la presunción como *iuris tantum*⁴⁹⁸. Las resoluciones jurisprudenciales son, sin embargo, contradictorias al respecto. Así en relación a un vehículo no apto materialmente para circular por su situación de abandono en la vía pública y retirada para su desguace por la propia Administración local, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 596 de 8 de junio de 2000 (recurso contencioso-administrativo 553/1997) mantiene en el fundamento de derecho 4.º la sujeción al IVTM, insistiendo en que son vehículos aptos para circular los matriculados en los registros públicos mientras no causen baja en los mismos. En cambio, el mismo Tribunal en la Sentencia núm. 411 de 22 de abril de 2002 respecto de un vehículo considerado no apto para circular por una estación de Inspección Técnica de Vehículos (en adelante, ITV), declaró en el fundamento de derecho 3.º la no sujeción al IVTM con independencia de la baja registral.

⁴⁹⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 63.

⁴⁹⁷ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Análisis crítico de las presunciones establecidas en la Ley de Haciendas Locales en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Comentario jurisprudencial”, *Impuestos*, 1999, Volumen II, págs. 171-183.

⁴⁹⁸ Así lo entienden también UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 12.

Así pues, cuando un vehículo tras la inspección técnica realizada presenta defectos graves, la estación concesionaria de la inspección debe retener la tarjeta de ITV, otorgándosele al titular del vehículo un plazo de dos meses para efectuar las reparaciones oportunas, quedando inhabilitado jurídicamente para circular por las vías públicas, excepto para su traslado al taller o para la regularización de su situación y vuelta a la estación de ITV para una nueva inspección. Si agotado el plazo tales reparaciones no se han acometido, la estación concesionaria de ITV debe proponer a Tráfico la baja del vehículo. Para el TSJ de Madrid el hecho de que la estación de ITV no actúe conforme a lo dispuesto, no remitiendo a Tráfico el expediente para la baja del vehículo, no puede perjudicar al contribuyente, de tal forma que en tales casos no ha de resultar exigible el impuesto⁴⁹⁹.

Cuando se tramita en cambio a instancia de parte la baja, el titular del vehículo o persona que acredite la propiedad, no tiene que justificar la inaptitud del vehículo para la circulación, solo debe exteriorizar su voluntad en ese sentido, solicitando la baja en el registro. En caso de no comunicar su voluntad seguiría devengándose el IVTM, ya que las distintas situaciones que pudieran acaecer serían desconocidas por la Administración. Así pues, siendo el vehículo apto para la circulación, la no sujeción solo se va a producir si se solicita la baja en el registro, debiendo el sujeto pasivo demostrar la diligencia necesaria para comunicar a la Administración su voluntad de no circular con el vehículo temporal o definitivamente⁵⁰⁰.

⁴⁹⁹ Así lo dispone el artículo 11.2 del Real Decreto 2042/1994, de 14 de octubre, que regula la inspección técnica de vehículos. Las mismas actuaciones se establecen en el artículo 11.3 del citado Real Decreto para las inspecciones técnicas negativas, que se producen cuando en una inspección técnica desfavorable el vehículo acusa deficiencias o desgastes de tal naturaleza que su uso constituiría un peligro para sus ocupantes o para los demás usuarios de la vía pública, por lo que además el traslado del vehículo desde la estación de ITV hasta su destino habrá de realizarse por medios ajenos al propio vehículo.

La norma no contempla la posibilidad de solicitar la baja temporal durante los dos meses otorgados al titular del vehículo para efectuar las reparaciones, a pesar de que en opinión de GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 392, lo más lógico es que se hubiese articulado la baja temporal en el Registro de Vehículos, a propuesta de la propia estación de ITV, en tanto en cuanto el vehículo no pase, tras las reparaciones oportunas, una nueva inspección técnica favorable. Con ello además de haber quedado más patente la inhabilitación para circular por las vías públicas quedaría también claro que durante ese período no se realiza el hecho imponible del IVTM y, en consecuencia, el contribuyente gozaría del derecho a prorratear la cuota anual atendiendo al número de meses en que el vehículo ha estado dado de alta por ser apto para circular.

Véase también GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: "Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 79.

⁵⁰⁰ La aptitud para circular es condición necesaria para el supuesto de baja definitiva que se realiza a petición del titular por traslado del vehículo a otro país donde vaya a ser matriculado y está implícita en los supuestos de baja temporal, en los que solo tendrían que probarse otras circunstancias, tales como la sustracción del vehículo o su entrega a una compraventa de vehículos o la finalización del contrato de arrendamiento con opción de compra.

La Sentencia del TSJ de Murcia núm. 508 de 28 de julio de 1999 (recurso contencioso-administrativo 2149/1996) analiza el supuesto de un vehículo destinado al servicio público en cuyo actividad cesó su titular sin que, no obstante, el vehículo fuese dado de baja en el Registro de Tráfico, lo que motivó la exigencia del IVTM por parte del Ayuntamiento. Señala el Tribunal en el fundamento de derecho 3.º que:

“(…) resulta irrelevante que el vehículo estuviera destinado al servicio público y el recurrente no desarrolle actividad laboral o profesional de ningún tipo, e igualmente la fecha de matriculación del vehículo o que éste haya pasado o no las correspondientes inspecciones técnicas, pues mientras el vehículo no sea dado de baja en la correspondiente Jefatura de Tráfico se considera apto para la circulación”.

Es evidente que el hecho de que un vehículo se desafecte del ejercicio de una actividad económica o que su titular incumpla la obligación de pasar las correspondientes inspecciones técnicas, no conlleva una imposibilidad material de que el mismo sea apto para circular por las vías públicas, por lo que si no es dado de baja formalmente en el Registro de Tráfico, del mismo cabe predicar la aptitud para circular por las vías públicas que integra el hecho imponible del IVTM⁵⁰¹.

Ahora bien, si el vehículo no fuese apto para la circulación, en opinión de FERNÁNDEZ MARÍN, debería bastar con el conocimiento cierto de tal situación para que el IVTM no se devengara. Si la imposibilidad de conocer la realidad física de todos y cada uno de los vehículos es la que justifica la presunción, constatada por el medio que sea, pero de forma concluyente la no aptitud del vehículo para circular, éste no debería quedar sujeto al IVTM, desde la fecha que pueda ser considerada prueba de tal circunstancia, sin que sea necesaria la petición de baja voluntaria en el Registro⁵⁰², aunque se debería sancionar, añadimos, el incumplimiento administrativo.

⁵⁰¹ Véase GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 394.

⁵⁰² FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, págs. 65 y 66.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 20 de diciembre de 2001 concluye que durante el período en que los vehículos estuvieron precintados por orden judicial y en depósito no pudieron ser usados ni puestos en circulación, y en consecuencia ha de entenderse que carecían de la aptitud para la circulación, sin que pueda darse prevalencia al argumento puramente formal de que el actor no formuló la baja temporal de los vehículos en la Jefatura Provincial de Tráfico.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 339 de 23 de abril de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 730/1993) en el fundamento de derecho 4.º.

Las Sentencias del TSJ de Valencia núm. 527 de 26 de mayo de 1993 (recurso contencioso-administrativo núm. 1357/1992) y del TSJ de las Islas Canarias núm. 357 de 23 de abril de 1997 (recurso contencioso administrativo núm. 2021/1994) reconocen en los fundamentos de derecho 2.º y 3.º, respectivamente, que la presunción establecida en el artículo 93.2 de la Ley 39/1988 (actual artículo 92.2 del TRLRHL) tiene naturaleza *iuris tantum*, susceptible de prueba

CHICO DE LA CÁMARA entiende que la norma tal vez podría salvar dichas situaciones de inequidad, contrarias tanto al principio de capacidad económica como al de equivalencia, articulando en el presupuesto de hecho una presunción *iuris tantum* que permitiera la prueba en contrario para casos tasados tal como recomendaba el *Informe de la Comisión para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*⁵⁰³. La Comisión redactora del Informe señaló que una interpretación literal del artículo 93.2 de la Ley 39/1988:

“(…) parece apoyar la tesis de que nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, de manera que el sujeto pasivo no podría eludir el pago del tributo, ni aun probando la existencia, por ejemplo de un siniestro total Así lo entiende la STSJ de Asturias de 28 de febrero de 1998 (JT 193).

Sin embargo, existen pronunciamientos judiciales que sostienen que nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*. Entre otras, pueden citarse las SSTSJ de Valencia de 26 de mayo de 1993 (JT 731) y de Canarias de 23 de abril de 1997 (JT 975). El argumento para defender esta posición pasa por acudir al art. 118.1 de la LGT, que dispone que, a falta de disposición expresa, todas las presunciones admiten prueba en contrario.

Ante la situación anterior, debe introducirse un criterio claro acerca del alcance de la presunción que venimos comentando. A juicio de la Comisión, la solución ideal, respetuosa con el principio de capacidad económica, pasa por establecer la presunción, de manera clara, con carácter *iuris tantum*. Ahora bien, si se quiere, pueden tasarse las pruebas admitidas para destruir la presunción (ejemplo: declaración de siniestro total efectuada por una compañía aseguradora)⁵⁰⁴.

Esta propuesta no ha tenido eco en la redacción final del actual artículo 92.2 del TRLRHL, manteniéndose el tenor de la redacción inicial.

en contrario, constituida en estos casos por las comunicaciones de transmisión en la Jefatura de Tráfico y los documentos privados de venta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil. Las irregularidades administrativas serán objeto de la pertinente sanción, lo que no procede, en ningún caso, es seguir considerando al transmitente titular del vehículo. En idéntico sentido se pronuncia, en el fundamento de derecho 3.º, la Sentencia del TSJ del País Vasco núm. 637 de 9 de julio de 2001.

⁵⁰³ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 50. Véase también Libro Blanco, *Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 2002, pág. 82. En la misma línea, POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, *op. cit.*, pág. 655; RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. P. HERRERA MOLINA), *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 251; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, págs. 71-73; y SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia de la jurisprudencia en la reforma del IVTM por la Ley 51/2002”, *Tributos Locales*, núm. 36, 2004, págs. 12-13.

⁵⁰⁴ Libro Blanco, *Informe para la Reforma...*, *op. cit.*, págs. 81 y 82.

Para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO la interpretación que ve en el artículo 92.2 del TRLRHL una presunción *iuris et de iure*, al margen de conducir a resultados ontológicamente absurdos, como considerar aptos para circular por las vías públicas a vehículos que han sido reducidos a chatarra, contradice el principio de capacidad económica. Si el IVTM grava la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas como índice de capacidad económica y se justifica la adscripción a las Haciendas locales en los gastos que para un municipio supone tener y conservar unas infraestructuras urbanas adecuadas para la circulación de vehículos, carece de sentido considerar que se continúa realizando el hecho imponible cuando el vehículo ha dejado de ser apto materialmente para la circulación e, incluso, ha dejado de existir como tal vehículo a motor, a pesar de que no haya sido dado de baja, normalmente, por negligencia de su titular⁵⁰⁵.

Hemos argumentado ya que en el caso de las bajas de oficio, demostrada la inaptitud física para la circulación del vehículo, la falta de anotación por la inactividad de la Administración responsable del registro no puede perjudicar al contribuyente, debiendo prevalecer la realidad material a la formal. Si la baja se tramita a instancia de parte, el titular del vehículo o persona que acredite la propiedad, no tiene que justificar la inaptitud del vehículo para la circulación, solo debe exteriorizar su voluntad en ese sentido, solicitando la baja en el registro. En caso de no comunicar de forma fehaciente su intención, seguiría devengándose el IVTM, ya que las distintas situaciones que pudieran acaecer serían desconocidas por la Administración. Sin embargo, teniendo en cuenta que la redacción de la norma no aclara el alcance de la presunción que venimos comentando y que los pronunciamientos jurisprudenciales tampoco ayudan por la disparidad de criterios barajados a la hora de decidir sobre la aptitud de los vehículos para circular por las vías públicas, a falta de algún pronunciamiento del TS que pudiera sentar doctrina, volvemos a insistir en la necesidad de una reforma del precepto para que su aplicación no provoque inseguridad jurídica en determinados supuestos.

7.2. Los supuestos de no sujeción

El artículo 92.3 del TRLRHL recoge en una labor delimitadora del hecho imponible los supuestos de no sujeción, siguiendo los dictados del artículo 20.2 de la LGT.

Estos supuestos de no sujeción cumplen una labor meramente interpretativa o aclaratoria del hecho imponible, de tal modo que, como

⁵⁰⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 398.

advierde FERNÁNDEZ MARÍN, si no existiera una previsión normativa expresa que hiciera referencia a estos supuestos, en ningún modo se vería alterado el alcance, ni el número de supuestos que se integran en la definición del hecho imponible⁵⁰⁶. Así debería ser si se utilizara correctamente el concepto de no sujeción, pero, como comprobaremos a continuación, no es lo que acontece.

7.2.1. Vehículos antiguos

La letra a) del artículo 92.3 del TRLRHL declara no sujetos:

“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”.

Aunque la letra del precepto no lo indique expresamente, entendemos que la baja a la que se hace referencia es la de carácter voluntario, siendo indiferente que tenga alcance definitivo o temporal.

Por otro lado, la baja del vehículo conlleva la inaptitud del mismo para circular, por lo que la concesión de una autorización excepcional no les devuelve la aptitud para circular, simplemente con carácter ocasional o esporádico y circunscrito al ámbito de una exhibición, certamen o carrera de vehículos antiguos se les autoriza excepcionalmente a circular, reflejándose tal circunstancia en el documento administrativo correspondiente.

Lo manifestado implica, por un lado, que no se está produciendo una rehabilitación de los vehículos que han causado baja definitiva, prevista y regulada en el artículo 38 del RGV⁵⁰⁷, y por otro lado, que no puede confundirse, como ya advertimos anteriormente, la autorización ocasional con el otorgamiento de un permiso temporal de circulación.

Así pues, un vehículo antiguo que no haya sido dado de baja registralmente y que es apto para circular, está sujeto al IVTM. Sin embargo, como indica FERNÁNDEZ MARÍN, la conversión de un

⁵⁰⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 68.

⁵⁰⁷ El artículo 38 del RGV establece que: “El titular o tercera persona que acredite suficientemente la propiedad de un vehículo que haya causado baja definitiva en el Registro podrá obtener de nuevo el permiso o licencia de circulación cuando lo solicite de la Jefatura de Tráfico de la provincia de su domicilio legal o de aquella en que fue matriculado el vehículo, acompañando los documentos que se indican en el anexo XV y siempre que el vehículo sea declarado apto para circular por el órgano competente en materia de Industria, previo reconocimiento del mismo dirigido a verificar que reúne las condiciones técnicas previstas en el presente Reglamento. La Jefatura de Tráfico que expida el permiso o licencia de circulación lo comunicará al Ayuntamiento del domicilio legal del titular del vehículo”.

vehículo antiguo en vehículo histórico, lo que supone la concesión de una matrícula específica y su inscripción registral como tal, hace que sea un vehículo apto para circular, dada su situación de alta registral, y por ende sujeto al impuesto. En consecuencia, solo pueden estar no sujetos los antiguos, pero no los históricos⁵⁰⁸.

En cualquier caso, el artículo 95.6.c) del TRLRHL contempla una bonificación potestativa del 100 por 100 de la cuota para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, considerando que ambos estén sujetos al impuesto.

7.2.2. Remolques y semirremolques con carga útil inferior a 750 Kilogramos

El artículo 92.3.b) del TRLRHL establece la no sujeción de:

“Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos”.

El artículo 18 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, vino a introducir un apartado b) en el artículo 93.3 de la Ley 39/1988, que se ha trasladado con idéntica redacción al artículo 92.3 del vigente TRLRHL.

Cuando se añadió la letra b) al artículo 93.3 el legislador intentaba adecuar la norma al contenido de los artículos 230 y 242 del Código de la Circulación, hoy derogados por la disposición derogatoria primera del RGV.

El artículo 230 establecía que los remolques y semirremolques cuyo peso máximo autorizado no excediese de 750 kilogramos llevarían una sola placa posterior de igual contenido que la del tractor que los arrastraba, de donde resultaba que no se matriculaban en Registro público alguno.

El artículo 242 establecía que la matriculación de los automóviles y de los remolques y semirremolques, cuyo peso máximo autorizado superara los 750 Kilogramos, debía solicitarse por el propietario del vehículo de la Jefatura de Tráfico de la Provincia en la que aquél tenía su domicilio legal.

Así pues, los remolques y semirremolques cuyo peso máximo autorizado no superara los 750 Kilogramos no tenían matrícula propia, no

⁵⁰⁸ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 69.

debían ser inscritos en los Registros públicos y por consiguiente carecían de aptitud para circular, debiendo reputarse no sujetos al impuesto⁵⁰⁹.

Desafortunadamente, advierte MADRIGAL VELÁZQUEZ, el legislador al querer adecuar el contenido de la Ley 39/1988 con el del Código de la Circulación utilizó un término equivocado: el de carga útil, que nada tiene que ver con el peso máximo autorizado (PMA), hoy denominado por el RGV masa máxima autorizada (MMA)⁵¹⁰.

En efecto, el artículo 25 del RGV señala que para poner en circulación vehículos de motor, así como remolques y semirremolques de masa máxima autorizada superior a 750 Kilogramos será preciso matricularlos y que lleven las placas de matrícula con los caracteres que se les asigne.

A continuación, el artículo 28.1 del RGV dispone que deberán ser matriculados los remolques y semirremolques cuya masa máxima autorizada exceda de 750 Kilogramos⁵¹¹.

La Orden de 31 de marzo de 1998 por la que se actualizan los anexos del Real Decreto 2140/1985, de 9 de octubre, sobre la

⁵⁰⁹ En este sentido, se ha pronunciado CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales (Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 200-201.

No obstante, la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 1253 de 12 de diciembre de 1997 no lo ha entendido así, interpretando, en el fundamento de derecho 2.º, el contenido de los artículos 230 y 242 del Código de la Circulación de la siguiente forma: “El primer precepto, en el apartado III contempla que los remolques de menos de 750 kg lleven una placa de matrícula, que es de igual contenido a la del tractor; lo que quiere decir que han de estar matriculados. Y el segundo precepto, establece que en las Jefaturas Provinciales de Tráfico existirá un Registro-Archivo de, entre otros vehículos, remolques, en el que constarán los datos esenciales de los mismos; por tanto, el remolque, con independencia de su peso o carga útil, tendrá que acceder a ese Registro.

De lo anterior habrá que concluir que el remolque debe acceder al Registro público, a fin de que consten sus datos, y que por ello tendrá una matrícula, que puede ser la misma del tractor u otra independiente.

Siendo ésa la conclusión, el vehículo gravado por la liquidación tributaria impugnada, en tanto que está inscrito en la Jefatura Provincial de Tráfico de Valladolid y en cuanto, por esa inscripción, tiene una matrícula, que es la del vehículo tractor -extremos ambos acreditados por el documento de autorización aportado por el recurrente con el escrito inicial y que no ha sido impugnado de contrario- encaja en la previsión del artículo 93.2 de la Ley de Haciendas Locales y está sujeto al impuesto”.

⁵¹⁰ MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, págs. 38-40.

⁵¹¹ El tenor literal de este apartado es el siguiente: “La matriculación y expedición del permiso de circulación de los automóviles y de los vehículos especiales autopropulsados, cualquiera que sea su masa, así como de los remolques, semirremolques y máquinas remolcadas especiales cuya masa máxima autorizada exceda de 750 kilogramos, se solicitará por el propietario, el arrendatario con opción de compra o el arrendatario a largo plazo de la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tenga su domicilio legal o en la que se vaya a residenciar el vehículo especial agrícola”.

homologación de tipos de vehículos automóviles, remolques y semirremolques, así como de partes y piezas de dichos vehículos, concreta, en el apartado referente a términos y definiciones, los significados de tara y masa máxima autorizada⁵¹².

Según el punto 5.6 de la Orden la tara es el peso del vehículo carrozado en seco, al que se añaden los siguientes elementos: refrigerante, combustible, rueda o ruedas de repuesto, extintores, piezas de repuesto, calzos de rueda y herramientas de dotación. El artículo 1.1 del anexo IX del RGV define el concepto de tara en los mismos términos.

La masa máxima autorizada se define en el punto 5.7.2 de la referida norma como “el peso fijado por la autoridad competente en las condiciones de explotación que determine”. Y de conformidad con el anexo IX del RGV la masa máxima autorizada es la masa máxima para la utilización de un vehículo con carga en circulación por las vías públicas.

La carga útil se obtiene, por tanto, según el punto 5.8, restando de la masa máxima autorizada la tara.

La confusión de términos masa máxima autorizada y carga útil provoca la paradójica situación de que vehículos inscritos en el Registro de Vehículos, matriculados porque su masa máxima autorizada supera 750 Kilogramos, por aplicación del artículo 92.3.b) del TRLRHL no están sujetos al impuesto, ya que su carga útil es inferior a dicho peso.

De este modo, la justificación inicial basada en la ausencia del deber de matriculación se ve truncada por la descoordinación entre las normas fiscales y las administrativas.

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO opinan que en estos supuestos, técnicamente, no podría hablarse de no sujeción, sino de un supuesto de exención, dado que dichos vehículos realizan el hecho imponible del impuesto al ser aptos para circular, puesto que están matriculados⁵¹³.

A pesar de que algunas voces doctrinales reclaman una modificación de la redacción actual del artículo 92.3.b) del TRLRHL, de

⁵¹² Este Real Decreto estuvo vigente hasta el 24 de julio de 2010, siendo derogado por la disposición derogatoria única del Real Decreto 750/2010, de 4 de junio, por el que se regulan los procedimientos de homologación de vehículos de motor y sus remolques, máquinas autopropulsadas o remolcadas, vehículos agrícolas, así como de sistemas, partes y piezas de dichos vehículos.

⁵¹³ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 421.

forma que se sustituyera la expresión carga útil por la de masa máxima autorizada, invocándose el perjuicio económico que causa a las Haciendas locales el hecho de que ciertos vehículos sean calificados de forma distinta por la norma fiscal y la norma administrativa, en nuestra opinión la modificación que debiera operarse en la letra b) del artículo 92.3 del TRLRHL sería la de declarar a los remolques y semirremolques, sin distinción de masa máxima autorizada o carga útil, como no sujetos al impuesto, ya que no son vehículos de tracción mecánica⁵¹⁴.

Es decir, se está poniendo el acento en el hecho de que si los remolques y semirremolques superan una determinada masa máxima autorizada nace la obligación administrativa de su matriculación, lo que los convierte en aptos para circular por las vías públicas, de forma que al realizarse el hecho imponible, la no obligación de pago se escuda en no superar una concreta carga útil, de ahí que algunos hablen de sujeción, pero exención.

¿No estamos olvidando una parte importante del hecho imponible? En efecto, se está ignorando el elemento objetivo del hecho imponible, puesto que el titular de un remolque o semirremolque es titular de un vehículo apto para circular por las vías públicas, con matrícula propia o con la del tractor que lo arrastra, pero no de un vehículo de tracción mecánica, por lo que la obligación de pago no puede surgir en ningún caso.

7.3. Los supuestos de exención tributaria

Las exenciones en el IVTM están reguladas en el artículo 93 del TRLRHL. Son todas de carácter permanente o indefinido y se pueden clasificar en:

- **Subjetivas:**
 - Vehículos diplomáticos [artículo 93.1b)]
 - Vehículos para los que así se prevea en un Tratado Internacional [artículo 93.1.c)]

- **Objetivas:**
 - Vehículos destinados al transporte público urbano [artículo 93.1.f)]
 - Vehículos agrícolas [artículo 93.1.g)]

⁵¹⁴ Véase, entre otros, MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 40; y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 69.

- Ambulancias y vehículos dedicados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos [artículo 93.1.d)]
- Mixtas:
 - Vehículos adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana [artículo 93.1.a)]
 - Vehículos para personas de movilidad reducida, así como los matriculados a nombre de personas con discapacidad [artículo 93.1.e)]

Tales exenciones, que vamos a comentar con detalle, son herencia de las reguladas por la Ley 39/1988, que redujo el número de las establecidas en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos por el artículo 367 del Real Decreto Legislativo 781/1986, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

Dicha Ley 39/1988 fue objeto de una profunda modificación en materia de exenciones operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la misma, afectando los cambios más importantes a las exenciones relativas a ambulancias, transporte público y vehículos de minusválidos⁵¹⁵.

Las exenciones del artículo 93 del TRLRHL y las bonificaciones del artículo 95 del mismo texto normativo son los beneficios fiscales que contempla el legislador fiscal local en el IVTM, si bien debe tenerse presente que mientras las bonificaciones son de carácter potestativo, lo que conlleva que se aplicarán si así lo decide el Ayuntamiento a través de la correspondiente ordenanza fiscal, las exenciones operan *ope legis*, por lo que el margen de actuación de los Ayuntamientos es mínimo, limitándose a la posibilidad de concretar algunos aspectos de las exenciones de naturaleza rogada que se refieren a vehículos de discapacitados y a vehículos agrícolas.

Hay que tener presente que los Ayuntamientos no pueden reconocer otros beneficios fiscales en el IVTM que los expresamente previstos en normas con rango de Ley o los que se deriven de la aplicación de Tratados internacionales, según dispone el artículo 9 del TRLRHL. Para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO en realidad el TRLRHL lo único que hace es reiterar el principio de reserva de ley para

⁵¹⁵ Véase NAVARRO HERAS, R. A.: “Novedades en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 244, 2003, pág. 6.

la regulación de los beneficios fiscales establecido en el artículo 133.3 de la CE y en el artículo 8.d) de la LGT⁵¹⁶.

Realizadas estas consideraciones generales pasamos a analizar cada una de las exenciones que regula el artículo 93 del TRLRHL.

7.3.1. Exención a favor de los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana

El artículo 93.1.a) del TRLRHL declara que están exentos:

“(...) los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana”.

Esta exención es de naturaleza mixta, ya que para que resulte aplicable los vehículos deben pertenecer a ciertos sujetos públicos y estar adscritos a determinados fines.

En relación a los sujetos cabe plantearse si esta exención solo se aplica cuando el titular del vehículo es una Administración de base territorial o si se extiende también a los vehículos que pertenecen a la “Administración instrumental” de los entes de base territorial⁵¹⁷.

PEDRAZA BOCHONS entiende que la exención solo alcanzará a los vehículos de los entes públicos territoriales adscritos a algunas de las funciones indicadas⁵¹⁸.

La exención tampoco puede beneficiar a los vehículos particulares, aunque se destinen a la defensa o a la seguridad ciudadana, ya que el precepto alude solo a los vehículos oficiales⁵¹⁹.

⁵¹⁶ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 422.

⁵¹⁷ Estos entes instrumentales, dotados de personalidad jurídica propia, en el ámbito de la Administración del Estado, son los Organismos Autónomos, las Entidades Públicas Empresariales y las Agencias Públicas Estatales (artículo 43 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado). En cualquier caso, este problema se manifiesta también en las exenciones de otros tributos locales, como el IBI y el IAE.

⁵¹⁸ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 85. A favor de esta interpretación se muestra también MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, págs. 41-42.

⁵¹⁹ MERINO JARA, I.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 267; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *RHAL*, núm. 65, 1992, pág. 190.

La jurisprudencia que se ha pronunciado sobre el particular ha resultado taxativa al respecto, señalando que esta exención solo se aplica cuando el titular del vehículo es una Administración de base territorial, aunque los vehículos de los organismos instrumentales estén adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana. No cabe, pues, una interpretación extensiva para entender que el precepto dice más de lo que aparenta.

Podemos citar como ejemplo paradigmático la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 572 de 16 de junio de 1999 (recurso contencioso-administrativo 1600/1998), cuyo fundamento de derecho 2.º sienta lo siguiente:

“De conformidad con la letra a) del artículo 94.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, están exentos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica «los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana». La cuestión que se plantea en la presente litis, tal y como pone de manifiesto el recurrente en su escrito de demanda, consiste en determinar si cuando el artículo 94.1 a) de la Ley 39/1988 decreta aquella exención se está refiriendo únicamente a los vehículos pertenecientes a aquellos entes como personas jurídicas territoriales, o si los términos Estado, comunidades autónomas o entidades locales comprenden tanto a las personas jurídicas territoriales como a los entes institucionales sometidos a la tutela de aquéllas, interpretación esta última que permitiría fundar la exención solicitada por la actora.

A propósito de la cuestión suscitada debe señalarse, «prima facie», y tal y como pone de manifiesto el ayuntamiento recurrido en su escrito de contestación a la demanda, que los Organismos autónomos como el Organismo Autónomo Servicio Militar de Construcciones son definidos por el artículo 2 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 1958 como entidades «con personalidad jurídica y patrimonio propio, independientes del Estado». Pero es que, además, la exención del artículo 94.1 a) de la Ley 39/1988 exige no sólo que los vehículos estén adscritos a determinadas funciones (defensa nacional, seguridad ciudadana) sino que su titular sea el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, estrictamente consideradas como entidades territoriales. De lo contrario, se produciría una vulneración del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria, en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de modificación parcial de la misma, en cuya virtud, «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito (...) de las exenciones o bonificaciones»; y ello máxime si se tiene en cuenta que cuando el legislador, en un determinado tributo, ha querido decretar la exención de los organismos autónomos lo ha hecho expresamente, caso del artículo 5.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (...).”

La Sentencia del TSJ del País Vasco núm. 98 de 5 de febrero de 1996 rechazó, igualmente, la aplicación de la exención a vehículos propiedad del ente público “Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea” (AENA), basando su argumentación en que la exención se limita a vehículos titularidad del Estado, Comunidad Autónoma, Territorios

Forales o Entidades Locales, siendo AENA una entidad pública que tampoco puede identificarse con el Estado, además de no considerarse tales vehículos adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana (fundamento de derecho 2.º).

En contraste con la tesis predominante, para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO el elemento más relevante de esta exención es el fin al que se afecta el vehículo, a quién pertenece el vehículo solo es relevante en la medida que el titular del vehículo sea un organismo público, con independencia de que sea un ente instrumental o se trate de una Administración territorial⁵²⁰. Como insinúa el TSJ de Castilla-La Mancha en la Sentencia núm. 396 de 17 de julio de 1992 (recurso contencioso-administrativo 1608/1990) para evitar la negación de la exención debe ser la Administración territorial la que adquiera el vehículo formalmente, aunque con posterioridad lo adscriba a uno de sus organismos autónomos (fundamento de derecho 3.º).

No entendemos que haya que buscar atajos para declarar la exención de aquellos vehículos que, reuniendo las condiciones exigidas por la norma, son de titularidad de una Administración instrumental ¿A quién corresponde la administración instrumental? ¿Acaso los organismos o entidades de la administración instrumental no son entes públicos? Es obvio que sí, por lo que el carácter público del ente titular del vehículo debería ser argumento de peso suficiente para declarar la exención del impuesto. No consideramos, por tanto, acertada la postura de los tribunales que en definitiva solo tienen en este caso una visión parcial, la territorial, de los entes públicos a los que alude la norma, dejando marginados a los entes instrumentales.

En cualquier caso, el TRLRHL establece que la exención solo se aplica cuando el vehículo esté adscrito a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional⁵²¹. Para CASANA MERINO y ÁLVAREZ ARROYO hubiera sido más correcto que el TRLRHL utilizara el término “afectar”, ya

⁵²⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 424.

UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 15, coinciden con esta opinión, ya que la decisión de prestar el servicio directamente por el ente territorial o a través de una entidad instrumental es circunstancial y no debería afectar a la exención.

⁵²¹ Se produce un recorte de la exención regulada en el Texto Refundido de 1986, que eximía los vehículos destinados a la prestación de todos los servicios públicos de la competencia respectiva del Estado o de las Entidades Locales.

La necesaria adscripción de los vehículos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana constituye para RODRIGO RUIZ, M. A.: *La reforma de...*, *op. cit.*, pág. 142, una discriminación y una jerarquización de funciones públicas de todo punto injustificables.

que la adscripción no es más que una modalidad de afectación de un bien a un servicio público⁵²².

Aclarado el significado de la adscripción, conviene precisar si la exención comprende solo a los vehículos que directamente se destinan a los servicios públicos referidos o se amplía a aquellos que de manera accesoria o complementaria contribuyen a su realización.

RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA se decantaron en su momento por considerar vehículos adscritos a los que se emplean directamente en el ejercicio de tales actividades, pero no los empleados por razones de “comodidad funcional” por los responsables de ambas áreas, ni los destinados a tareas puramente administrativas, aunque se realicen en el ámbito de estas últimas, lo cual se nos antoja excesivamente restrictivo, amén de introducir un concepto jurídico indeterminado como el de la “comodidad funcional”, cuya interpretación desconocemos⁵²³.

En este sentido hay que hacer constar que la ley, como sucede con el propio TRLRHL, utiliza la expresión “directamente afectos” al regular la exención en el IBI para inmuebles destinados a diversos servicios, entre ellos, la seguridad ciudadana y la defensa nacional [artículo 62.1.a)]. También el artículo 100.2 del TRLRHL alberga una exención en el ICIO para obras “directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos...”. La propia normativa del IVTM cuando regula la exención aplicable a las ambulancias exige que se trate de “vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos” [artículo 93.1.d)].

⁵²² CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Tributos Locales*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 185.

En relación a este tema queremos puntualizar lo siguiente: A diferencia de lo que ocurre con el término “afectación” (que sí está definido legalmente, por ejemplo, en el artículo 65 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas), el término “adscripción” no cuenta con definición legal. Se utiliza muy frecuentemente en sentido lato, como sinónimo de “afectación”. Este sentido es el que se desprende de la norma que acabamos de comentar. No obstante, es cierto que en la Ley 33/2003 hay una regulación (que no definición) de la adscripción de bienes. En la misma la adscripción se utiliza en sentido estricto para aludir a una cesión de uso especial por estar hecha a favor de un organismo público estatal. Incluso se regula el procedimiento de adscripción, como procedimiento diferente del de afectación (y ninguno es legislación básica, sino que solo se aplican al patrimonio estatal). En el ámbito estatal, por tanto, adscripción no es lo mismo que afectación. El art. 73.1 de esta la Ley 33/2003 otorga a la adscripción los efectos de una afectación implícita (también llamada tácita) es decir, que se contiene en otro acto (el de adscripción). La Ley andaluza 7/1999, de 29 de septiembre, de Bienes de las Entidades Locales de Andalucía, sí regula la adscripción, reconduciéndola a una modalidad de afectación fáctica en el caso de que se mantenga la adscripción veinticinco años, según el artículo 9.2.

⁵²³ RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas...*, op. cit., ed. 1996, pág. 610.

Lo expuesto aconseja una interpretación flexible del término “adscripción”, porque no se requiere por el TRLRHL una adscripción directa a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana⁵²⁴.

No es probable que las Administraciones públicas, con la intención de eludir el pago del IVTM, afecten formalmente vehículos a órganos con competencias en materia de defensa nacional y seguridad pública, que luego se utilizan por otros órganos con funciones distintas, sobre todo, porque, como indican GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO, conforme al artículo 73.1 de la Ley 33/2003, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, la adscripción de un bien a un organismo público solo es posible si tiene vinculación directa con un servicio de su competencia o sirve para el cumplimiento de sus fines propios⁵²⁵.

Queda por ultimar qué servicios públicos comprende la defensa nacional y la seguridad ciudadana. Al respecto, cabe señalar que la Ley Orgánica 5/2005, de 17 de noviembre, de la Defensa Nacional, define la política de defensa en su artículo 2 como aquella que:

“(…) tiene por finalidad la protección del conjunto de la sociedad española, de su Constitución, de los valores superiores, principios e instituciones que en ésta se consagran, del Estado social y democrático de derecho, del pleno ejercicio de los derechos y libertades, y de la garantía, independencia e integridad territorial de España. Asimismo, tiene por objetivo contribuir a la preservación de la paz y seguridad internacionales, en el marco de los compromisos contraídos por el Reino de España”.

Esta política corresponde a las Fuerzas Armadas y a la Guardia Civil, bajo la dirección del Ministro de Defensa. Por tanto, los vehículos afectos a las funciones de las Fuerzas Armadas y de la Guardia Civil disfrutan de exención en el IVTM.

Por lo que se refiere a la seguridad ciudadana, el artículo 1 de la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre Protección de la Seguridad Ciudadana, sienta que:

“De conformidad con lo dispuesto en los artículos 149.1.29 y 104 de la Constitución corresponde al Gobierno, a través de las autoridades y de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad a sus órdenes, proteger el libre ejercicio de los derechos y libertades y garantizar la seguridad ciudadana, crear y mantener las condiciones adecuadas a tal efecto, y remover los obstáculos que lo impidan, sin perjuicio de las facultades y deberes de otros poderes público”.

⁵²⁴ Véase UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 15.

⁵²⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 426.

Corresponde a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad la tarea de la seguridad ciudadana, estableciendo el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, que los mismos se identifican con: a) Las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado dependientes del Gobierno de la nación; b) Los Cuerpos de Policía dependientes de las Comunidades Autónomas; c) Los cuerpos de Policía dependientes de las Corporaciones Locales.

De este modo, los vehículos de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, así como los vehículos de la policía autonómica o de la local están también exentos del IVTM⁵²⁶.

No se incluyen, sin embargo, en el servicio “seguridad ciudadana” ni los servicios de bomberos ni los de protección civil, por lo que la exención no abarca a los vehículos utilizados en estas actividades o servicios⁵²⁷. Esta interpretación tiene sustento en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del TS, Sentencias de 8 de julio de 2000 y 13 de junio de 2001, en las que se señala que “protección civil no es equivalente ni forma parte de la seguridad ciudadana” (fundamentos de derecho 2.º).

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO advierten que el TRLRHL utiliza el concepto seguridad ciudadana en su sentido técnico, el cual debe identificarse con el previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1986, por lo que no cabe una interpretación extensiva del artículo 93.1 del TRLRHL⁵²⁸.

También el artículo 1 de la Ley Orgánica 1/1992 realiza una interpretación restrictiva del término seguridad ciudadana, al encomendarla únicamente a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad. Es decir, los vehículos del cuerpo de bomberos o de protección civil no quedan cobijados por el paraguas de la exención, no porque no garanticen la seguridad ciudadana o creen y mantengan las condiciones adecuadas para la misma, sino porque no se realizan por las Fuerzas y

⁵²⁶ El artículo 367.1.b) del Real Decreto Legislativo 781/1986 (TRRL) declaraba exentos los vehículos militares destinados al transporte de tropas y de material y también los adscritos a los distintos cuerpos de policía.

⁵²⁷ La prevención y la extinción de incendios y la protección civil son competencia, de acuerdo con el artículo 25.2.c) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de los municipios, por lo que los vehículos que se utilizan en el ejercicio de tales funciones son de titularidad de una Administración de base territorial: los municipios como entidades locales.

⁵²⁸ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 426.

Cuerpos de Seguridad definidos en el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1986.

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 5 de diciembre de 2001 analiza si el “servicio público contra incendios”, dirigido a la protección de la comunidad, se engloba dentro de la dicción legal “seguridad ciudadana”. En el fundamento de derecho 2.º se expone, atendiendo al artículo 149.1.29.º de la CE, que atribuye al Estado las competencias en materia de seguridad ciudadana, y a la Ley Orgánica 1/1992, sobre Protección de la Seguridad Ciudadana, que la “seguridad ciudadana” no abarca dentro de sus potestades la “prestación del servicio público contra incendios”.

Igualmente en la Sentencia de 17 de julio de 1992 del TSJ de Castilla-La Mancha se afirma que, a efectos de la exención en el IVTM, ha de entenderse por vehículos adscritos a la seguridad ciudadana solo aquellos que utilizan las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad en el ejercicio de sus funciones. El resto de los vehículos de titularidad municipal estarían sujetos a tributación por el IVTM, produciéndose una completa identidad entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Se produciría, como indica MADRIGAL VELÁZQUEZ, una situación de confusión de derechos como forma de extinción de la obligación, al amparo del artículo 1156 del Código Civil, normativa de aplicación subsidiaria en el ámbito tributario de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.2 de la actual LGT, al concurrir en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor conforme a lo que establece el artículo 1192 del citado Código Civil⁵²⁹.

Sí se entienden incluidos en cambio dentro del concepto seguridad ciudadana los vehículos del Servicio de Vigilancia Aduanera⁵³⁰. Así lo

⁵²⁹ MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 42.

Dado el carácter abierto de la lista de modos de extinción de la obligación tributaria del artículo 59 de la LGT (“los demás medios previstos en la leyes”), teóricamente tiene cabida la extinción por confusión de la deuda tributaria. En la práctica, en la mayoría de los casos, no llega a operar porque la ley suele prever expresamente la exención del tributo correspondiente, por ejemplo en el caso de inmuebles de titularidad municipal el artículo 62.1.a) del TRLRHL declara la exención en el IBI.

Para aquellos supuestos no explícitamente contemplados en la norma que declare la exención, podría en cambio operar la confusión como medio de extinción de la deuda tributaria, como ya ha quedado puesto de manifiesto.

⁵³⁰ La Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de julio de 1992, ya citada, negó en su fundamento de derecho 3.º que la actividad del Servicio de Vigilancia Aduanera formara parte del concepto de seguridad ciudadana, pues por tratarse de disposiciones referentes a beneficios fiscales de carácter especial, su interpretación no puede hacerse con criterios extensivos.

En el mismo sentido, respecto a los mismos vehículos, se pronuncia la Sentencia núm. 1992 del TSJ de Galicia de 5 de febrero de 1992.

entiende la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 651 de 28 de mayo de 2003 (recurso de apelación núm. 365/2002), en cuyo fundamento de derecho 3.º se dispone que:

“(…) según lo expuesto en el fundamento jurídico precedente, en línea con lo declarado por el auto del Tribunal Supremo de 31 de julio de 1998 recaído en la Causa Especial 1780/1998, bien puede afirmarse que, aun sin formar parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, el Servicio de Vigilancia Aduanera tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía judicial, lo que en principio, y en términos puramente teóricos, hace posible sostener que también podría concurrir en el caso enjuiciado el requisito de carácter objetivo, la adscripción a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana”.

El TS, en el Auto de 31 de julio de 1998, citado por la Sentencia transcrita, afirma que el Servicio de Vigilancia Aduanera tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Así pues, no existe obstáculo alguno para que los vehículos adscritos a tales servicios gocen de la exención prevista en la ley, ya que el anterior artículo 94.1.a) de la Ley 39/1988, actual artículo 93.1.a) del TRLRHL se refieren a la seguridad ciudadana en general, debiendo interpretarse la exigencia de estar adscritos en el sentido de ser vehículos dedicados, de algún modo, a esa finalidad de seguridad ciudadana⁵³¹.

Tras el análisis de este apartado del artículo 93 del TRLRHL algo nos debe quedar claro: ni la doctrina ni la jurisprudencia mantienen una posición definida sobre cómo ha de interpretarse esta exención.

Al respecto, entendemos que la titularidad de vehículos por parte de una Administración de base territorial o por parte de un órgano de la Administración instrumental, afectos directa o complementariamente a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana, interpretadas en el sentido técnico que se desprende de las leyes específicas sobre la materia, debe desembocar en la declaración de exención del IVTM de tales vehículos, sin temor a estar extendiendo los límites del beneficio fiscal más allá de lo contemplado en la norma. Será una interpretación extensiva, no una aplicación analógica de la norma y aquella no está vedada por la LGT.

⁵³¹ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 253.

7.3.2. Exención a favor de los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, organismos internacionales, agentes diplomáticos y funcionarios de carrera acreditados en España

El apartado b) del artículo 93.1 declara exentos:

“Los vehículos de 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 vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático”.

Esta exención es de corte subjetivo, ya que para su reconocimiento no se tiene en cuenta ni la naturaleza de los vehículos a los que se alude ni el uso dado a los mismos, abarcando tanto a los de titularidad institucional como a los de titularidad privada⁵³².

En realidad este apartado puede ser dividido en dos partes, la primera haría referencia a los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España⁵³³, que sean súbditos de los respectivos países, los cuales se declaran exentos siempre y cuando se encuentre externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado⁵³⁴.

La segunda parte haría referencia a los vehículos de los organismos internacionales con sede en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático (vehículos de la Organización de

⁵³² Véase RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas...*, op. cit., ed. 1989, pág. 356, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales...*, op. cit., pág. 198, CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, núm. 82, 2008, pág. 18; y UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, op. cit., pág. 13.

⁵³³ Tal como la define el artículo 1.a) del Convenio de Viena de 24 de abril de 1963, Oficina Consular es todo Consulado General, Consulado, Viceconsulado o Agencia Consular. Como establece el citado Convenio, los funcionarios consulares son de dos clases: los funcionarios consulares de carrera y los honorarios. Para MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 43, estos últimos no están amparados por la exención de la letra b) del artículo 94.1 de la Ley 39/1988, en la actualidad artículo 93.1.b) del TRLRHL. Además, el artículo 49.1 del referido Convenio, solo aplicable a los funcionarios de carrera, establece que los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales, indicándose a continuación las excepciones a lo indicado, no encontrándose entre éstas el IVTM.

⁵³⁴ Puede consultarse sobre el particular, POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, op. cit., pág. 657.

Naciones Unidas, etc.). A estos vehículos no se les exige ninguna condición o requisito para que se declare su exención en el IVTM. No obstante, la doctrina ha considerado que la identificación externa del vehículo, a través de una placa de matrícula especial que debe solicitarse al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, debe aplicarse también a los mismos⁵³⁵. La conclusión no puede ser la misma, como advierten GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO, respecto al requisito de la reciprocidad, porque éste solo viene referido a Estados y no a Organismos Internacionales⁵³⁶.

Este requisito de la reciprocidad, cuando resulta exigible, debe ser investigado por los Ayuntamientos, los cuales para una correcta comprobación se verán impelidos a solicitar la colaboración de la Administración estatal, para conocer la aplicación de semejante beneficio a los vehículos diplomáticos o consulares españoles en el extranjero.

Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ como el artículo 92.2 del TRLRHL se refiere, cuando define la sujeción al impuesto, solo a uno de los tipos de matriculación especial (la matrícula turística), omitiendo cualquier alusión a los otros, entre ellos, el régimen de matrícula diplomática, podría colegirse que los vehículos acogidos a este régimen no están sujetos al IVTM⁵³⁷.

No compartimos esta interpretación, puesto que tampoco hace alusión el artículo 92.2 a los vehículos con matrícula histórica y, como ya expusimos en su momento, están plenamente sujetos al impuesto.

Además, el propio anexo XVI del RGV exige para la tramitación de la matrícula diplomática que se presente la autoliquidación del IVTM o justificante de su exención.

⁵³⁵ El artículo 39 del RGV regula el régimen de la matrícula diplomática, el cual se puede solicitar por los mismos sujetos a los que afecta la exención del IVTM, es decir, por las misiones diplomáticas y las organizaciones internacionales o supranacionales, así como por su personal técnico-administrativo, y por las oficinas consulares y los empleados consulares de las mismas. En el anexo XVIII del RGV se describen las placas de matrícula de estos vehículos distinguiéndose, entre otros motivos, porque las placas de vehículos diplomáticos llevan las letras CD, las de oficinas consulares las letras CC, las de organizaciones internacionales las letras OI y las del personal técnico-administrativo las letras TA.

Estos permisos de circulación especiales son objeto de revisión anual a cargo del propio Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, previendo, además, la normativa que la misma matrícula pueda asignarse al mismo titular del cargo cuando cambie de vehículo.

⁵³⁶ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 428.

Véase también DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil...op. cit.*, pág. 189.

⁵³⁷ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 234.

7.3.3. Exenciones en tratados o convenios internacionales

Según el tenor literal del artículo 93.1.c) del TRLRHL estarán exentos:

“Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales”.

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, vino a introducir en el artículo 94.1 de la Ley 39/1988 esta letra c), que en parte viene a completar el contenido de la letra b) anterior.

En realidad si el legislador no hubiera introducido esta norma expresamente el efecto hubiera sido el mismo, debido al principio de aplicación y recepción automática de las normas contenidas en los tratados internacionales, tal y como dispone el artículo 96 de la CE, de tal suerte que los “Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional”.

El propio artículo 1.3 del TRLRHL afirma que la Ley se aplicará sin perjuicio de los tratados y convenios Internacionales. Y el artículo 9.1 del mismo Texto Refundido reconoce que no “podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales⁵³⁸”.

Destacan, en todo caso, GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO que no es frecuente que los tratados celebrados por el Estado español establezcan una exención en esta materia. Así, ninguno de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por España se refieren específicamente al IVTM. De cualquier modo, cuando se establece una exención suele tener una formulación genérica y no referida concretamente al IVTM, sin perjuicio de que se pueda derivar del mismo, según su redacción⁵³⁹.

⁵³⁸ Al respecto, puede consultarse MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, pág. 74; y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 77.

⁵³⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 429.

Véase al respecto el Protocolo (núm. 7) sobre los privilegios y las inmunidades de la UE (artículos 11 a 15).

El Tratado que mayor conflictividad ha planteado es el Acuerdo sobre asuntos económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. En dicho Acuerdo no hay ninguna mención expresa al IVTM, lógicamente porque este impuesto vio la luz en fecha posterior a la de la firma del Acuerdo, ni tampoco al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos.

El artículo IV de este Acuerdo contiene un régimen de beneficios fiscales específicos para la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas.

Las entidades eclesiásticas del artículo V, donde se condensa un régimen fiscal diferente, se asimilarán a las entidades benéficas privadas y disfrutarán de los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario español contemple para las mismas.

Por el artículo IV los vehículos de la Iglesia Católica solo disfrutarían de exención si se considera al IVTM afectado por la “exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio” del apartado 1.B). Para RUIBAL PEREIRA y SERRANO ANTÓN la solución es clara: siendo el IVTM un impuesto real, ha de entenderse incluido dentro de lo previsto en el artículo 4.1.B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, por lo que la Iglesia Católica está exenta del mismo⁵⁴⁰.

En el artículo V del Acuerdo podría basarse la exención de los vehículos de la Iglesia Católica, si bien en los mismos términos que los previstos para las entidades no lucrativas. Y aquí es donde hay que resaltar que ni la actual normativa sobre la materia, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, ni la precedente, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, contemplan exenciones en el IVTM para los vehículos de titularidad de las entidades sin ánimo de lucro, por lo que por este camino no podríamos aseverar la exención del IVTM para los vehículos de la Iglesia Católica⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 254. En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 167.

⁵⁴¹ Véase UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 14.

Para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO ni el artículo IV ni el artículo V del Acuerdo permiten concluir que los vehículos de la Iglesia Católica están exentos. En su opinión no puede derivarse del apartado B) del artículo IV la exención, porque la naturaleza patrimonial del IVTM no es algo que se afirme de forma unánime por la doctrina. Además, la referencia de este precepto a los impuestos sobre el patrimonio afectaba solo al extinto Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas. Y, por último, para reforzar su tesis consideran que las exenciones del artículo IV son objetivas, limitándose su aplicación a los bienes relacionados con los fines de la Iglesia, por lo que no parece lógico que se hubiera pretendido introducir una exención en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, sin vincular dicha exención a que los vehículos se afectaran a los fines propios de la Iglesia.

Si la Iglesia Católica ha disfrutado alguna vez de exención en este impuesto, ha sido en virtud del régimen del artículo V del acuerdo, aplicable también a las entidades del artículo IV. Esta conclusión se apoya en el contenido del artículo 367.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986 que establecía una exención en el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos para “los vehículos de instituciones declaradas benéficas o benéfico-docentes adscritos a sus fines, siempre que, en todos los casos indicados, presten exclusivamente servicios sin remuneración alguna”. Por tanto, los vehículos de las entidades de la Iglesia disfrutaban de exención en el IVTM en virtud del régimen de asimilación del artículo V.

La Ley 39/1988, al regular el IVTM, no contempló esta exención, por lo que hoy en día no se puede concluir que los vehículos de la Iglesia Católica estén exentos del IVTM. Podrían estar exentos, pero en virtud de las otras exenciones del artículo 93 del TRLRHL, como sucedería, por ejemplo, con los vehículos diplomáticos que tenga la Santa Sede en España⁵⁴².

Este panorama viene a enturbiarse por lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la Ley 39/1988, que se corresponde con la disposición transitoria quinta del TRLRHL⁵⁴³:

“Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica gozaran de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán

⁵⁴² GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 428-435.

⁵⁴³ No nos resistimos a comentar lo absurdo que resulta que un Texto Refundido que entró en vigor el 10 de marzo de 2004, según lo dispuesto en su disposición final única, reproduzca literalmente el contenido de una disposición transitoria que dejó de tener efecto el 1 de enero de 1993. “Rarezas de la *praxis* legislativa”.

disfrutando de ellos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive”.

Esta disposición transitoria es objeto de interpretación en la Sentencia núm. 773 del TSJ de Madrid de 13 de julio de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 1030/1996). El fundamento de derecho 2.º de dicha sentencia concluye que:

“La exención es algo que resulta de la Ley de Haciendas Locales y del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos puesto que el artículo 9.1 preceptúa que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que la expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales.

A su vez, el artículo 5 del Tratado Internacional acuerdo Estado Español-Santa Sede, reconoce a las entidades religiosas que se dediquen a la asistencia social, los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento tributario prevé para las entidades benéficas privadas. Así el artículo 367, d) Texto Refundido de Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril reconocía esta exención a las instituciones benéficas. Es decir, la entidad recurrente, a la entrada en vigor de la nueva Ley, gozaba de este beneficio fiscal.

Pues bien la solución al problema planteado viene resuelto en la disposición transitoria IV de la Ley 39/1988 que después de establecer la fecha para la exigencia del tributo declara: «Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de los mismos hasta la fecha de su extinción». Como quiera que el tratado internacional sigue teniendo eficacia al estar plenamente en vigor, el beneficio fiscal debe permanecer hasta que se denuncie o extinga dicho acuerdo entre la Santa Sede y Estado Español. No se trata por tanto de una interpretación analógica prohibida por el artículo 24.1 de la Ley General, sino del reconocimiento de un beneficio fiscal derivado de la aplicación”.

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO no comparten la interpretación que se realiza en estas sentencias de la disposición transitoria transcrita, donde únicamente se señala que se mantienen hasta 31 de diciembre de 1992 las exenciones previstas en la regulación anterior en el ámbito del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos. A partir de 1 de enero de 1993, las exenciones del Real Decreto Legislativo 781/1986 dejarán de tener efectos en el IVTM, salvo que aparezcan recogidas en la nueva normativa. Sin embargo, las sentencias realizan una interpretación extraña de la disposición, indicando que la fecha de extinción de la exención no es la que prevé la citada disposición, sino la fecha de extinción del Acuerdo entre el Estado español y la Iglesia Católica. A pesar de lo que dicen las sentencias citadas, la fecha de finalización del régimen transitorio es el 1 de enero

de 1993 y no la fecha de extinción del Acuerdo, al que por otro lado en ningún momento se hace referencia en la norma transitoria⁵⁴⁴.

7.3.4. Exenciones de vehículos para asistencia sanitaria o traslado de heridos o enfermos

El artículo 93.1.d) del TRLRHL reconoce una exención a favor de:

“Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de enfermos o heridos”.

Hasta el 1 de enero de 2003 la exención se extendía únicamente a las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria pertenecientes a la Cruz Roja.

No estaban exentos los vehículos de la Seguridad Social, ni los de instituciones declaradas, por sus fines, benéficas, benéficas-docentes o de interés general, siempre que estuvieran adscritos al cumplimiento de tales fines, ni siquiera aunque prestasen los servicios sin remuneración alguna, contrariamente a lo que disponía el artículo 367.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986. Esta situación había sido muy criticada por la doctrina⁵⁴⁵.

El *Informe de la Comisión para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales* señala, al respecto, que⁵⁴⁶:

“(...) sorprende la configuración mixta de esta exención, que no sólo atiende al destino del vehículo, sino también a su propietario. Sobre todo, si ello supone dejar fuera del beneficio fiscal a las ambulancias adscritas a la sanidad pública”.

La Ley 51/2002, de reforma de la Ley 39/1988, acogiendo las sugerencias del Informe citado, amplía el ámbito de la exención,

⁵⁴⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 435-436.

En el mismo sentido, ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos...*, *op. cit.*, págs. 563 y 564.

⁵⁴⁵ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales...*, *op. cit.*, pág. 203; RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos...”, *op. cit.*, págs. 143 y 144; RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 99; ÁLVAREZ VILLAZÓN, J. C.: “La modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *Tributos Locales*, núm. 26, 2003, pág. 30; y DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil...*, *op. cit.*, pág. 189. Este último autor no encontraba motivación alguna para excluir de la exención a las ambulancias de otras instituciones privadas de carácter humanitario que, como la Cruz Roja, carecen de ánimo de lucro y prestan idénticos servicios. Resultaba, asimismo, de difícil encaje no dispensar a los vehículos adscritos a la prestación de servicios a la sanidad pública el tratamiento dado a los vehículos afectos a fines de defensa y seguridad ciudadana.

⁵⁴⁶ *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pág. 82.

extendiéndolo a las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos a (o desde) centros o complejos sanitarios, de naturaleza pública o privada. Al respecto, el anexo II del RGV, en el grupo C, clasificación según criterios de utilización, núm. 43 define a las ambulancias como automóviles acondicionados para el transporte idóneo de personas enfermas o accidentadas. Asimismo, el número 44 contempla otra clase de vehículos que son los destinados a servicios médicos, acondicionados para funciones sanitarias (análisis, radioscopia, urgencias, etc.).

De acuerdo con este destino directo a la asistencia sanitaria (prestación de servicios que permita mantener o mejorar la salud de quienes los demandan, incluido el suministro de medicamentos) y al traslado de heridos o enfermos (personas con un problema de salud puntual o crónico), los citados vehículos deberán ser utilizados de manera principal para los objetivos indicados y no residual u ocasionalmente. Esta es la opinión de CALVO VÉRGEZ para quien no parece admisible la posibilidad de reconocer una exención parcial en función del porcentaje de utilización para fines distintos de los indicados, ya que en tales supuestos el vehículo quedaría sujeto y no exento⁵⁴⁷.

En cualquier caso, se ha de resaltar que no se tiene en cuenta su titular, teniendo cabida los vehículos de esta naturaleza pertenecientes a entidades que realizan tanto actividades sin ánimo de lucro como, por el contrario, actividades lucrativas, pasando, por tanto, la exención a adquirir un matiz objetivo⁵⁴⁸.

⁵⁴⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: "En torno a los beneficios fiscales previstos para las personas con discapacidad en el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, La Ley, núm. 18, 2009, págs. 2601-2618.

⁵⁴⁸ El Grupo Parlamentario Socialista presentó dos enmiendas al artículo 28 del proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, una en el Congreso, la número 185, y otra en el Senado, la número 157. Dichas enmiendas pretendían dotar a la exención de un carácter mixto, de manera que estuviera condicionada a que el titular de los vehículos fuese una entidad sin ánimo de lucro, por entenderse que no deben otorgarse exenciones a medios que sirvan para actividades lucrativas. Un enfoque similar se observa en la propuesta de modificación de esta exención que recoge el *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pág. 82.

El mismo contenido e idéntica justificación tiene la enmienda número 105 presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progreso al artículo 28 de dicho proyecto de ley.

Por su parte, el Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida presentó una enmienda en el Congreso, la número 107, y el Grupo Mixto presentó otra en el Senado, la número 36, en las que se proponía añadir una letra d) bis del tenor siguiente: "Los vehículos de protección civil, del cuerpo de bomberos y de las empresas formadas con capital 100 por 100 público". Su razón de ser no podía ser otra que los servicios públicos que dichos vehículos prestan al conjunto de la sociedad.

Ninguna de las enmiendas citadas fue aceptada.

Véase BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-113-4 de 07/11/2002, págs. 85 y 119 y BOCG. Senado Núm. II-96-d de 04/12/2002, págs. 57, 80 y 98).

Se adoptó, según advierten RUIBAL PEREIRA y SERRANO ANTÓN, una solución similar a la prevista en las Normas Forales del País Vasco, donde el beneficio se extiende a “otras entidades asimilables que reglamentariamente se determinen”⁵⁴⁹.

Para GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ la extensión de la exención a todas las empresas dedicadas al transporte de enfermos resulta excesiva por discriminatoria. Podía haberse aplicado el mismo beneficio a empresas cuya actividad sea el transporte de personas en general, taxis, como sí se contemplaba en el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos, o a empresas funerarias. No parece, por tanto, que la actividad empresarial consistente en prestar servicios de transporte de heridos o enfermos deba ser beneficiada comparativamente en el IVTM respecto de otras actividades empresariales relacionadas con el transporte de personas⁵⁵⁰.

Entendemos que cuando la Ley 51/2002 amplió la cobertura de la exención a cualquier vehículo destinado al traslado de heridos o enfermos al margen de su titularidad, pública o privada, lo hizo con la intención de evitar que la tacharan de discriminatoria si se hubiese limitado a mencionar como vehículos exentos los que fueran de titularidad de entidades no lucrativas, aunque no fuese este el sentir vertido por la Comisión en el Informe citado⁵⁵¹.

A pesar de la que consideramos fue la intención legislativa en 2002, parte de la doctrina, como ha quedado de manifiesto, tilda, no obstante, a la ley de discriminatoria, no porque no mencione a las entidades lucrativas, sino porque ya que las incluye, debería haberse extendido aún más, abarcando a otras actividades empresariales dedicadas al transporte de personas.

A nuestro juicio, existe una propensión a crear beneficios fiscales a partir de otros ya existentes, demandando la extensión de sus límites. Y, sin embargo, creemos que la ley debería haber acotado la exención para

Sobre el particular puede consultarse CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 168.

⁵⁴⁹ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 254.

⁵⁵⁰ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 235.

⁵⁵¹ No podemos olvidar que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara en el artículo 20.1.3 la exención de la asistencia a personas físicas por profesionales médicos, en el ámbito tanto de la sanidad pública como de la sanidad privada. Asimismo el número 15 del artículo 20.1 declara la exención del transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

las ambulancias o vehículos para el traslado de heridos o enfermos de titularidad pública o de entidades sin ánimo de lucro, basándonos en los servicios públicos que tales vehículos prestan al conjunto de la sociedad. La protección de la salud es un valor constitucional reconocido en el artículo 43 de la CE. En efecto, el artículo 43.2 del texto constitucional establece que “compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios. La Ley establecerá los derechos y deberes de todos al respecto”.

En cualquier caso, si existe ánimo de lucro por parte de la entidad que presta el servicio, y se obtienen beneficios, es lógico que como contrapartida se contribuya al sostenimiento de los gastos públicos con el pago, entre otros, del IVTM por los vehículos de los que sean titulares.

7.3.5. Exenciones para vehículos de minusválidos y personas de movilidad reducida

El artículo 49 de la CE, encuadrado dentro del Capítulo III de su Título I “De los principios rectores de la política social y económica”, dispone que: “Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”.

La letra e) del apartado 1 del artículo 93 del TRLRHL, siguiendo los dictados de dicho artículo, en orden a la protección de las personas con discapacidad, regula una doble exención de los vehículos aplicable a las personas de movilidad reducida y a las personas con minusvalía. Se trata de la introducción positiva de un dato personal en un tributo real. Así se establece que están exentos:

“Los vehículos 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.

Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.

Las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 %”.

La redacción de esta exención ha sufrido diversas modificaciones desde su introducción en la anterior Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales.

Hasta el 31 de diciembre de 2002, tal y como estaba redactado el artículo 94.1.d) de la Ley 39/1988, se declaraban exentos, sin ningún requisito adicional, los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo 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, definidos como aquellos automóviles cuya tara no sea superior a 300 kilogramos y que por construcción no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a 40 Kilómetros por hora, proyectados y construidos especialmente (y no meramente adaptados) para el uso de una persona con alguna disfunción o incapacidad física.

También se declaraba la exención de los vehículos adaptados para ser conducidos por personas con discapacidad física, siempre que su potencia fuese inferior a 14 caballos fiscales para el caso de vehículos pertenecientes a personas minusválidas o discapacitadas físicamente con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100; o con potencia inferior a 17 caballos fiscales para el caso de que el grado de minusvalía fuera igual o superior al 65 por 100.

En cualquiera de los casos anteriores los beneficiarios de la exención no podían disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente.

Por último, estaban exentos los vehículos con una potencia inferior a 17 caballos fiscales, destinados a ser utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía, en grado igual o superior al 33 por 100, en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación⁵⁵². Teniendo en cuenta que el RGV define los autoturismos como los turismos destinados al servicio público de viajeros con licencia municipal, excepto el taxi, quedaban excluidos de la exención los vehículos privados.

La Ley 51/2002, de reforma de la Ley 39/1988, modificó, a partir de 1 de enero de 2003, la exención del artículo 94.1.e) de la referida Ley de Haciendas Locales, dándole un contenido distinto. El mismo se reproduce por el artículo 93.1.e) del TRLRHL, dada su condición de norma de refundición, de manera que:

⁵⁵² Este supuesto fue añadido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social

- Están exentos los vehículos para las personas con movilidad reducida a que se refiere la letra A del anexo II del RGV, es decir, los vehículos cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por su construcción, no pueden alcanzar en llano una velocidad superior a 45 Kilómetros por hora, proyectados y construidos especialmente para el uso de personas con alguna discapacidad física⁵⁵³.

Para poder acceder a esta exención bastará con que el vehículo reúna las características técnicas que exige el RGV, siendo indiferente quien sea el titular del vehículo y su uso, de ahí que la exención sea claramente objetiva⁵⁵⁴.

- Se declaran exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, aplicándose la exención, en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte⁵⁵⁵. A estos efectos, se considerarán personas minusválidas quienes tengan esa condición legal en grado igual o superior al 33 por 100. No se hace ninguna referencia, sin embargo, a la potencia fiscal del vehículo⁵⁵⁶.

⁵⁵³ Para GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 236-239, este concepto es independiente de los utilizados en las tarifas del IVTM, por tanto, si no tiene asignada una cuota en la Ley, la conclusión es que este tipo de vehículos está fuera del ámbito del impuesto, por lo que no hay exención alguna que declarar. Así pues, los condicionantes exigidos (limitación a un solo vehículo por persona simultáneamente o el grado de minusvalía) solo son aplicables a la otra exención, que sí es propiamente tal. No compartimos, sin embargo, como ya expusimos en su momento, esta teoría de que si no hay cuota en la tarifa, no hay impuesto que pagar y tampoco hubo nunca hecho imponible. Insistimos en que la falta de previsión expresa respecto a la cuota, puede solventarse a través de la analogía.

⁵⁵⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004, pág. 81, manifiestan que “resulta cuando menos sorprendente que el TRLRHL se remita a un Reglamento (el RD 2822/1998) y no a la Ley (RDLeg. 339/1990) para fijar las características del vehículo”.

⁵⁵⁵ Este párrafo tiene su origen en la enmienda que, con el número 206, presentó en el Senado el Grupo Parlamentario Catalán de Convergencia y Unión al proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (BOCG. Senado Núm. II-96-d de 04/12/2002, pág. 117).

⁵⁵⁶ De esta forma se coordina la exención en el IVTM con la exención en el IEDMT, de manera que ya no está vinculada ni a la potencia fiscal del vehículo, ni a su específica adaptación para su utilización por una persona minusválida, siendo solo necesario que se trate de vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, afectando tanto a los conducidos por personas con discapacidad, como a los destinados a su transporte. Así lo entienden PÉREZ LARA, J. M. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y Discapacidad*, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 148.

Como destacan RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 256, la institución del Defensor del Pueblo había incluido reiteradamente entre sus recomendaciones la modificación de la anterior regulación del IVTM en relación con la exención de los vehículos de minusválidos. En concreto, se había planteado equipararlo con el IEDMT, a estos efectos, lo que suponía declarar exentos los vehículos matriculados a nombre de

En ambos casos la exención no puede aplicarse para un mismo sujeto pasivo por más de un vehículo simultáneamente, lo que significa que en el caso de que una persona minusválida o con movilidad reducida sea titular de más de un vehículo con derecho a exención, tendrá que optar, a efectos de disfrutar de la exención, entre los vehículos a los que la misma sea aplicable. El resto de vehículos de su titularidad estarán plenamente sujetos y no exentos⁵⁵⁷.

Tratándose de vehículos adquiridos en régimen de *leasing* o *renting*, la situación adquiere un carácter más complejo, como advierte CALVO VÉRGEZ, pues si bien es cierto que tales vehículos no se encuentran matriculados a nombre del discapacitado, pueden ser utilizados por este último de forma exclusiva. Una posible alternativa sería modificar la actual redacción del artículo 93.1.e) del TRLRHL, al objeto de incluir dentro del ámbito de aplicación de la exención a los vehículos que reúnan tales características⁵⁵⁸.

minusválidos para su uso exclusivo, suprimiendo los requisitos basados en la potencia fiscal máxima y en la específica adaptación del vehículo para su conducción por un discapacitado.

Léanse, al respecto, las sugerencias formuladas por el Defensor del Pueblo en su informe "*Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado*", disponible en el siguiente enlace: <http://www.defensordelpueblo.es/es/Documentacion/Publicaciones/monografico/>

A pesar de ello los Grupos Parlamentario Federal de Izquierda Unida del Congreso y el Grupo Mixto del Senado presentaron sendas enmiendas al proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, enmiendas números 106 y 35, con la intención de añadir al final del segundo párrafo el siguiente texto: "siempre y cuando éstos tengan una potencia inferior a 17 caballos fiscales". La motivación que se dio es que no parecía adecuado la desaparición del límite de potencia, sobre todo "cuando se trata de vehículos para el transporte de personas con minusvalías superiores a un 33 por 100, con lo que una buena medida de seguridad vial sería seguir limitando la potencia para desincentivar vía fiscal la compra de vehículos con potencia superior".

Véase BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-113-4 de 07/11/2002, pág. 85 y BOCG. Senado Núm. II-96-d de 04/12/2002, pág. 56.

⁵⁵⁷ Así si el vehículo por el que se disfrutaba la exención se da de baja, adquiriendo el minusválido uno nuevo, para el cual solicita la exención, ésta será concedida si cumple los requisitos del artículo 93.1.a) del TRLRHL.

En el caso de transferencia del mismo en cualquier fecha del período impositivo distinta del devengo, el sujeto pasivo del IVTM es el titular del vehículo el día 1 de enero, es decir, el minusválido que tenía derecho a la exención, la cual será aplicable en todo el período impositivo. La venta del vehículo no es una de las causas contempladas en el artículo 96 del TRLRHL que den derecho al prorrateo de la cuota por trimestres ni supone el fin del período impositivo y el inicio de otro, por lo que el Ayuntamiento en el período impositivo de la venta no podrá exigir el impuesto al nuevo titular no minusválido. Además, la persona minusválido que gozaba de exención por el vehículo transmitido a un tercero, no podrá disfrutar de la exención por el nuevo vehículo adquirido en el mismo período impositivo.

GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C: "Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 81.

Véase también la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Logroño de 4 de agosto de 2005.

⁵⁵⁸ CALVO VÉRGEZ, J.: "En torno a los beneficios fiscales...", *op. cit.*, pág. 1214.

En el caso de vehículos matriculados a nombre de minusválidos lo importante, a efectos de aplicación de la exención, no es quien conduce el vehículo, sino que sea para su uso exclusivo⁵⁵⁹. Es indiferente igualmente el tipo de vehículo que sea, no tiene por qué estar adaptado a las condiciones de la persona con minusvalía, pudiendo tratarse de un vehículo ordinario, siempre y cuando esté matriculado a su nombre, lo que revela su matiz subjetivo⁵⁶⁰.

En la consulta de la DGT núm. 653 de 16 de marzo de 2004 se indicaba que no era aplicable la exención a un vehículo perteneciente a una persona que cuida y traslada a un hermano de su padre con una minusvalía de 92 por 100, dado que el vehículo no estaba matriculado a nombre de la persona minusválida⁵⁶¹.

El uso exclusivo se exige para evitar situaciones fraudulentas en las que se adquiere un vehículo a nombre de un familiar minusválido para reducir el tipo impositivo de IVA⁵⁶² y evitar el pago del IEDMT⁵⁶³ y del IVTM. En todo caso, este uso exclusivo no es incompatible ni excluyente con el hecho de que las demás plazas del vehículo sean ocupadas por familiares u otras personas con el consentimiento de la persona minusválida.

A favor de la eventual modificación de la actual redacción del artículo 93.1.e) del TRLRHL se muestra el *Informe sobre la situación del discapacitado en el ámbito tributario*, PricewaterhouseCoopers Jurídico y Fiscal, ONCE, 2004, pág. 159.

⁵⁵⁹ La razón de ser de esta exigencia es dejar constancia de la titularidad del vehículo. Así lo manifiesta CALVO VÉRGEZ, J.: "En torno a los beneficios fiscales...", *op. cit.*, pág. 1213.

⁵⁶⁰ MORIES JIMÉNEZ, M. T.: "Beneficios fiscales de las personas con discapacidad", *Información tributaria*, núm. 57, 2003, pág. 37, señala que la reforma permitió a un elevado número de conductores discapacitados, por ejemplo los que utilizan vehículos automáticos de serie o aquellos que, por su tipo de discapacidad, no requieren la práctica de adaptación alguna en su vehículo, disfrutar de la aplicación de la exención.

⁵⁶¹ En la misma línea, se puede consultar la Resolución del TEAM de Madrid de 18 de abril de 2005.

⁵⁶² La Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma ley, introdujo una modificación con eficacia desde el 26 de abril de 2006 que consiste en gravar tanto la adquisición como la reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida al 4 por 100 de IVA. Igualmente, la adquisición de los vehículos destinados a ser utilizados como autoturismos o autotaxis para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, así como la de vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas minusválidas en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos, tributará al 4 por 100 de IVA.

⁵⁶³ El artículo 66.d) de la LIIEE establece la exención de la primera matriculación definitiva de vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, con una serie de condicionantes, que ya se analizaron en el capítulo anterior.

La exención se perdería, no obstante, si se comprueba que el vehículo circula sin que se encuentre a bordo la persona minusválida, pues los Tribunales se han mostrado contrarios a que el vehículo lo utilice otra persona para fines particulares, sin que se encuentre a bordo el minusválido. Al respecto son reveladoras las sentencias del TSJ de Murcia núm. 799 de 16 de septiembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo 501/1999), núm. 183 de 26 de marzo de 1998 (recurso núm. 1/1996), núm. 648 de 26 de septiembre de 2001 (recurso contencioso-administrativo 1646/1998) y núm. 805 de 14 de noviembre de 2001 (recurso contencioso-administrativo 2177/1998).

El hecho de que el minusválido comparta la titularidad del vehículo con otra persona, sea o no minusválida esta última, no es óbice para el reconocimiento de la exención en la medida en que el vehículo esté matriculado a nombre de un minusválido para su uso exclusivo.

En la consulta vinculante de la DGT núm. 2130 de 8 de octubre de 2007 se analiza el caso de un vehículo matriculado a nombre de ambos cónyuges, siendo uno de ellos minusválido. El sujeto pasivo del impuesto es la persona o personas a cuyo nombre consta el vehículo en el permiso de circulación. Por tanto, si en este caso el vehículo consta a nombre de ambos cónyuges en el permiso de circulación, los sujetos pasivos del IVTM serán los dos cónyuges, sin que ello sea obstáculo para la aplicación de la exención, si se cumplen los demás requisitos exigidos legalmente⁵⁶⁴.

Compartimos en este punto la opinión de GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ cuando afirman que la aplicación de estos beneficios fiscales no puede basarse en interpretaciones rigoristas y contrarias a la naturaleza de las cosas. La referencia al uso exclusivo debe relacionarse con la evitación de fraudes evidentes, pero no debe llevarse al extremo de interferir en la razonable ordenación de la vida y necesidades del minusválido y de su entorno familiar próximo⁵⁶⁵.

Resulta, por otro lado, irrelevante, que la incapacidad física impida o dificulte la conducción, basta acreditar un grado de minusvalía igual o superior a un 33 por 100.

Tanto en los casos en que la minusvalía haya provocado la incapacidad civil, como en los casos en que el minusválido sea menor de edad, el sujeto pasivo del IVTM, sin plena capacidad de obrar y sin

⁵⁶⁴ Las Resoluciones del TEAM de Madrid de 21 de junio de 2005 y de 13 de marzo de 2008 aseveran que la exclusividad solo se impone respecto al uso y no en relación a la titularidad.

⁵⁶⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, págs. 242-243.

permiso de conducir, tiene derecho a la exención si la minusvalía es igual o superior al 33 por 100 y el vehículo está matriculado a su nombre y es para su uso exclusivo.

Este uso exclusivo del vehículo requiere que la Administración tributaria municipal realice una importante labor de control. Este control se realizará *a posteriori*, ya que cuando se solicita la exención, lo único que comprueba la Administración es que el titular del vehículo acredita el grado de minusvalía exigido por la Ley. Con posterioridad, el Ayuntamiento deberá comprobar que el vehículo se usa únicamente por la persona con minusvalía, de forma que si dicho requisito no se cumple, procederá a practicar la correspondiente liquidación del impuesto.

De la importancia del control posterior administrativo se hace eco el Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, al señalar que:

“(...) este sistema, basado en la necesidad de un uso o destino exclusivo del vehículo por parte del minusválido, requerirá garantizar o fortalecer las facultades de control al efecto por parte de los órganos de gestión, para que pueda acreditarse el cumplimiento de dicha circunstancia”.

Es evidente que el requerimiento de una prueba irrefutable de uso exclusivo supone eliminar la viabilidad de la exención, por lo que las Administraciones tributarias locales debieran adecuar las exigencias probatorias a términos razonables y asumibles.

El hecho, por otro lado, de que en un determinado ejercicio se compruebe que este requisito no se cumple, no debería, como señalan GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO ser obstáculo para su aplicación en ejercicios sucesivos, habida cuenta del carácter periódico del IVTM, lo que implicará que el contribuyente deba solicitarla de nuevo, dado el carácter rogado de la exención. Asimismo, la comprobación en un período impositivo del incumplimiento no arrastrará, a no ser que se haya comprobado que fue así, la pérdida de la exención en los períodos impositivos anteriores en los que se hubiera disfrutado de la exención en el IVTM. En cualquier caso, estas tareas de comprobación complican la gestión del impuesto⁵⁶⁶.

⁵⁶⁶ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 446-448.

Estos autores advierten que por razones de proporcionalidad no bastará que la Administración realice cada año una sola comprobación *in situ* y por sorpresa, sino que al menos serán necesarias dos. Por la complicación de la gestión entienden que hubiese sido preferible mantener la regulación existente hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley 51/2002, pues la comprobación de la adaptación técnica del vehículo a las necesidades del minusválido y de la potencia fiscal es más simple que la complejidad de la comprobación del uso exclusivo. Teoría a la que nos adherimos plenamente, pues la demostración que se plantea se convierte en una *probatio diabólica*.

Conviene, además, tener en cuenta que esta exención es de carácter rogado, puesto que el artículo 93.2 del TRLRHL establece que para poder aplicarla los interesados deberán instar su concesión, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración competente, se expedirá un documento que acredite su concesión⁵⁶⁷.

Señala con razón DE ROSSELLÓ MORENO que la actividad administrativa deberá consistir únicamente en la comprobación del cumplimiento de los requisitos que dan derecho a la exención, pues al ser este beneficio fiscal íntegramente de establecimiento legal, el Ayuntamiento carece de discrecionalidad en su otorgamiento⁵⁶⁸.

En ningún caso, como corrobora FERNÁNDEZ MARÍN, el pronunciamiento del Ayuntamiento goza de eficacia constitutiva de la exención, sino solamente declarativa. Se precisa la declaración del Ayuntamiento, sin perjuicio de que una vez cumplida dicha exigencia la exención pueda tener eficacia *ex tunc*, como se indicará más adelante⁵⁶⁹.

Por la misma razón, siguiendo a RAMOS PRIETO, es igual de inexacta la expresión del legislador cuando afirma que el Ayuntamiento “expedirá un documento que acredite su concesión”, porque es evidente que el documento solo acredita el reconocimiento de una exención que está fijada por Ley⁵⁷⁰.

En cualquier caso, una vez concedida la exención tendrá efectos desde que se reunieran las condiciones para su disfrute⁵⁷¹.

⁵⁶⁷ Los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT), regulan el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado. En este sentido, el artículo 136.4 establece que el plazo para resolver la solicitud es de seis meses. En caso de incumplimiento de dicho plazo debe entenderse desestimada por silencio la petición.

⁵⁶⁸ DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil...op. cit.*, pág. 190. En el mismo sentido, se manifiesta MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Las modificaciones de la Ley 51/2002...*, *op. cit.*, pág. 76; y POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local, op. cit.*, pág. 662.

⁵⁶⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 80.

⁵⁷⁰ RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 100. En el mismo sentido, ESTEVE PARDO, M. L.: “Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas al hilo de un supuesto concreto del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2012, págs. 185-203.

⁵⁷¹ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 16.

Precisamente, en relación al carácter retroactivo del reconocimiento de la exención, la consulta vinculante de la DGT núm. 248 de 18 de febrero de 2005 establece lo siguiente:

“En el supuesto de beneficios fiscales de carácter rogado en el ámbito de los tributos locales, dichos beneficios se disfrutan, siempre que concurren los requisitos legalmente fijados para su aplicación, durante el período que la propia Ley tributaria señale, aun cuando se solicitase su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que pudo comenzar su disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción. El derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se genera desde que se dan las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se soliciten, de manera que, si la solicitud se efectúa después de la fecha en que se produzcan dichas condiciones, el reconocimiento del beneficio fiscal tendrá eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio, como se ha comentado, de los efectos de la prescripción”.

Esta posición de la DGT es discutible a partir de la entrada en vigor del RGGIT, pues su artículo 137.1 señala que “el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión”. Si el TRLRHL o la ordenanza fiscal no establecen nada al respecto, habrá que entender que el beneficio fiscal tiene efectos a partir de su concesión, lo que impedirá solicitar la devolución del IVTM de aquellos ejercicios anteriores en los que, a pesar de cumplirse los requisitos necesarios, la misma no se había solicitado⁵⁷². Como regla general, las ordenanzas fiscales suelen regular que dicho beneficio fiscal produce efectos jurídicos a partir del ejercicio siguiente a la fecha de la solicitud.

En el caso de vehículos matriculados a nombre de minusválidos, el interesado deberá aportar, además, el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal.

En cuanto a la forma de acreditar el porcentaje de discapacidad, la consulta de la DGT núm. 508 de 4 de marzo de 2004, considera que habrá de estarse a lo que disponga la ordenanza fiscal del Ayuntamiento impositor. Esta consulta considera que la DGT no puede determinar si una resolución de la Seguridad Social que reconoce al sujeto pasivo del IVTM una pensión de incapacidad permanente es la emitida por el

⁵⁷² Véase GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 440.

En relación al momento en que puede aplicarse el beneficio puede consultarse también la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 622 de 11 de septiembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1042/1996), aunque la misma versa sobre el IRPF.

órgano competente, dada la autonomía otorgada por la Ley a la ordenanza fiscal. No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que se establezca en la ordenanza fiscal correspondiente y de las competencias gestoras del Ayuntamiento competente, el Centro Directivo entiende que podría considerarse suficientemente probado el requisito sustantivo para la exención del pago del IVTM, de vehículo matriculado a nombre de una persona con minusvalía, de que el titular del vehículo es una persona que tiene la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante la constancia de resolución por la que la Seguridad Social reconoce al sujeto pasivo del impuesto una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, en la medida en que el reconocimiento de tales prestaciones presuponga el de tal grado de minusvalía.

Con posterioridad a esta consulta, el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, establece en su artículo 2.1 que el grado de minusvalía igual al 33 por 100 se acreditará mediante los siguientes documentos:

a) Resolución o certificado expedidos por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

b) Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), reconociendo la condición de pensionista por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

c) Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa, reconociendo una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Así las cosas y según la norma administrativa que CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA entienden plenamente aplicable a los efectos tributarios que aquí interesan, se consideran personas con discapacidad tanto los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, como los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente o inutilidad para el servicio⁵⁷³.

⁵⁷³ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 19.

Recordamos en este punto lo dispuesto en el mismo sentido en el artículo 26 bis.Dos del RIVA.

El apartado c) *in fine* del artículo 2 del Real Decreto 1414/2006 sienta que “en ningún caso será exigible resolución o certificado del IMSERSO u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente para acreditar el grado de minusvalía igual al 33 por ciento de los pensionistas a que se hace referencia en los párrafos a) y b) del artículo 1.2 de este real decreto”.

Incluso la disposición adicional novena de la Ley 40/2007, de 4 de diciembre, de medidas en materia de Seguridad Social, realiza una equiparación entre las personas con discapacidad y las que hayan sido declaradas incapaces judicialmente.

En la consulta núm. 203 de 29 de enero de 2007 en la que un pensionista de clases pasivas del Estado que tenía reconocida una pensión por retiro por inutilidad planteó si era merecedor de la citada exención en el IVTM, afirma, en cambio, la DGT que a la hora de regular los términos en los que se debe justificar la minusvalía requerida, la ordenanza fiscal puede remitirse al artículo 70 del Reglamento del IRPF o a lo dispuesto en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. Si la ordenanza no se remite a ninguna de estas normas, se considerará válido el certificado emitido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente de la Comunidad Autónoma. En el caso concreto de esta consulta, el centro directivo concluye que el TRLRHL deja la posibilidad de que los Ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales del IVTM puedan considerar afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, como los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente o inutilidad para el servicio.

Pese al contenido de esta consulta, no resultaría necesario que la ordenanza recogiera expresamente que estos dos colectivos pueden acogerse a esta exención para resultar beneficiarios de la misma⁵⁷⁴.

Sin embargo, en la consulta vinculante núm. 921 de la DGT de 6 de abril de 2011, se señala que si la ordenanza fiscal establece para todos los sujetos pasivos contemplados en la exención, sin salvedad alguna, la obligación formal de aportar certificado de la discapacidad emitido por el órgano competente, el sujeto pasivo tendrá que aportarlo

⁵⁷⁴ AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 213.

para que la exención le sea concedida, al margen de que tenga reconocida una pensión de incapacidad permanente total para la profesión habitual.

Las ordenanzas fiscales pueden regular, al objeto de determinar los documentos que debe aportar la persona discapacitada para acreditar su minusvalía igual o superior al 33 por 100 que le hace merecedora de la exención, los aspectos formales, no los sustantivos, como el alcance de la exención que queda reservado a la Ley. Si la ordenanza exige determinados certificados con la intención de que se acredite la discapacidad, puede estar extralimitándose de su función normativa al entrar de pleno en aspectos esenciales del tributo reservados a la ley por mandato de la LGT⁵⁷⁵.

UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO consideran conveniente que en una próxima reforma del TRLRHL se especifique el medio a través del cual se debe acreditar la condición de discapacitado para poder disfrutar de la exención, tal y como hace el artículo 66 de la LIIEE en relación con la exención para minusválidos aplicable al IEDMT⁵⁷⁶.

Resta hacer referencia a lo dispuesto en la disposición transitoria decimocuarta del TRLRHL⁵⁷⁷, según la cual:

“Los vehículos que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, resultando exentos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica por aplicación de la anterior redacción del artículo 94.1.d de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no cumplan los requisitos fijados para la exención en la nueva redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, a dicho precepto, continuarán teniendo derecho a la aplicación de la exención prevista en la redacción anterior del citado precepto, en tanto el vehículo mantenga los requisitos fijados en aquella para tal exención”.

7.3.6. Exención de los vehículos adscritos al servicio de transporte público urbano

La redacción del artículo 93.1.f) del TRLRHL nos indica que están exentos:

⁵⁷⁵ AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 214.

⁵⁷⁶ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 16.

⁵⁷⁷ El contenido de esta disposición transitoria coincide con el de la disposición transitoria octava de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

“Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor”.

Antes de la reforma operada en la Ley 39/1988 por la Ley 51/2002, la exención abarcaba a los autobuses urbanos adscritos al servicio de transporte público en régimen de concesión administrativa (gestión indirecta) otorgada por el municipio de la imposición, de tal forma que solo se podía aplicar la exención si el Ayuntamiento que era sujeto activo del IVTM era el que otorgaba la concesión para el servicio, siendo además el que debía figurar en el permiso de circulación de los autobuses.

Cuando el Ayuntamiento prestaba el servicio directamente, los autobuses afectos a dicho servicio, incluso siendo de titularidad del propio Ayuntamiento, no estaban exentos del impuesto, produciéndose un paradójico fenómeno de autoimposición o de confusión en una misma persona de la posición de sujeto activo y sujeto pasivo, que conllevaría la extinción de la deuda⁵⁷⁸.

La Ley 51/2002 elimina la referencia al régimen de gestión del servicio de transporte público urbano, por lo que los vehículos (autobuses, microbuses u otros) utilizados en la prestación del servicio, bien en régimen de gestión directa, bien en régimen de gestión indirecta⁵⁷⁹, se declaran sujetos pero exentos, con independencia de quien sea su titular, de ahí el carácter objetivo de la misma⁵⁸⁰.

A nuestro juicio, esta norma debería estar redactada de forma totalmente contraria a la redacción dada por la Ley 39/1988, no habiéndose aprovechado la reforma operada por la Ley 51/2002 para corregir lo que entendemos es un error. La exención tiene razón de ser cuando los vehículos que se emplean en el servicio de transporte público urbano son propiedad del ente público local, que ha optado por una fórmula de gestión directa para la prestación del mismo, de forma tal que se evite el fenómeno de la confusión. Cuando se recurre a una fórmula de gestión indirecta, como puede ser una concesión administrativa, la

⁵⁷⁸ RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 98 y 99; y RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos...”, *op. cit.*, pág. 145.

⁵⁷⁹ El artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, sienta que los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. La gestión directa comprende según la letra A del citado artículo: la gestión por la propia entidad local, organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local. La gestión indirecta se podrá realizar mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

⁵⁸⁰ RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas...*, *op. cit.*, ed. 1989, pág. 573; y CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales...*, *op. cit.*, pág. 204.

simple adscripción de los autobuses al servicio de transporte público urbano no justifica por sí sola la exención, puesto que pueden no ser propiedad del ente público, de modo que al no confundirse la posición de sujeto activo y de sujeto pasivo aquél podría reclamar el pago del IVTM.

En cuanto a los vehículos adscritos al servicio, la Ley 51/2002 amplía el ámbito material, mencionándose ahora junto a los autobuses, los microbuses u otros, siempre que tengan una capacidad superior a nueve plazas, incluida la del conductor.

CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA entienden que de la redacción actual se desprende que no están exentos los vehículos de servicio público regular de viajeros en régimen de concesión autonómica, tales como los dedicados al transporte escolar, ni los camiones adscritos al servicio público, regular o discrecional, de mercancías, con autorización administrativa, ni los turismos de servicio público de auto-taxi⁵⁸¹.

Respecto al municipio en el que debe prestarse el servicio para que se declare la exención, la redacción actual se limita a señalar que están exentos los autobuses, microbuses u otros vehículos con un número de plazas superior a nueve afectos al transporte público urbano, sin especificar nada más, lo cual nos conduce a pensar que el beneficio fiscal se aplica incluso cuando el municipio donde tributa el autobús no coincide con aquél en el que se presta el servicio de transporte público urbano⁵⁸².

Esta es la tesis que defiende la DGT en la consulta núm. 88 de 23 de enero de 2003, según la cual:

⁵⁸¹ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 170.

Los Grupos Parlamentarios Federal de Izquierda Unida del Congreso y Mixto del Senado presentaron una enmienda (respectivamente, números 108 y 37) durante la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, mediante la cual se pretendía añadir un párrafo en la letra f) del artículo 94.1 del siguiente tenor: "no tendrá la consideración de vehículos de transporte urbano aquellos vehículos que se dediquen al transporte escolar" (BOCG Congreso de los Diputados Núm. A-113-4 de 07/11/2002, pág. 85 y BOCG. Senado Núm. II-96-d de 04/12/2002, pág. 57).

A juicio de los autores citados no era necesaria la aclaración, ya que se deduce de la propia norma.

En el mismo sentido, RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 257.

⁵⁸² En este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...op. cit.*, pág. 87.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Ámbito temporal de aplicación de la nueva Ley de Haciendas Locales", en *Gaceta Fiscal*, núm. 14, 1990, pág. 168, en relación al artículo 94.1.f de la Ley 39/1988 señala que el vincular el impuesto al Ayuntamiento que conste en el permiso de circulación, complica el supuesto de autobuses de una empresa que presta servicios en otro municipio.

“(...) este Centro Directivo entiende que la comentada exención, relativa a los autobuses de transporte público urbano que cumplan los requisitos del artículo 94.1.f) de la Ley 39/1988, es de aplicación automática. La exención prevista en el artículo 94.1.f) de la Ley 39/1988, en su redacción vigente desde 1 de enero de 2003, no se condiciona ni a la gestión directa o indirecta del servicio ni, en este último caso (régimen de concesión administrativa del servicio), al otorgamiento de la concesión por el Municipio de la imposición (esto es, el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo, a tenor del artículo 98 de la Ley 39/1988). A efectos de que pueda acreditarse la existencia e identificación de autobuses que prestan el servicio de transporte público urbano en Municipios distintos al de la imposición, este Centro Directivo entiende que podrá acudirse a cualquiera de los medios admitidos en Derecho que permitan tener constancia de dicha circunstancia”.

Sin embargo, GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO sostienen que lo más razonable es aplicar la exención solo en la medida en que el servicio de transporte público urbano se presta en el mismo término municipal del Ayuntamiento que es competente para exigir el IVTM respecto de los autobuses destinados a dicho servicio.

Realmente, el hecho de que el servicio de transporte público urbano se preste en un municipio, pero sea el Ayuntamiento de otro municipio el que debe aplicar la exención, porque es éste el que figura en el permiso de circulación como domicilio puede provocar, y no lo discutimos, situaciones absurdas, pero *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Para concluir indicaremos que autores como GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ consideran que se trata de un supuesto de no sujeción. Argumentan que el principio del beneficio que subyace en el impuesto debe relacionarse con la utilización para fines particulares de las vías públicas municipales y nunca con el servicio público de transporte. El transporte público es la alternativa natural para no utilizar el vehículo y aprovechar el bien escaso en que consisten las calles de las ciudades. Apuran la argumentación postulando que no hay razones para la sujeción al IVTM del resto de vehículos dedicados al servicio público de transporte, por ejemplo, los taxis. De hecho, el artículo 367.3 del Real Decreto Legislativo 781/1986 además de declarar exentos del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos a los autobuses urbanos, preveía una bonificación del 25 por 100 para “los vehículos de servicio público de auto-taxi, con tarjeta de transporte VT, pero no los de alquiler con o sin conductor”, hallándose bonificados otros vehículos de servicio público, como los camiones⁵⁸³.

⁵⁸³ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 249.

No compartimos esta postura doctrinal, ya que el recurso a un medio de transporte público no tiene por qué excluir la existencia de un interés particular ni, por supuesto, implica que solo los vehículos privados deterioran los viales públicos, siendo necesaria la intervención municipal para lograr su conservación en buen estado. También los vehículos destinados al transporte público urbano circulan por las calles de las ciudades, contribuyendo al desgaste y deterioro de las mismas, por lo que no consideramos que el principio del beneficio y el servicio público de transporte sean términos antitéticos.

7.3.7. Exención de algunos vehículos provistos de cartilla de inspección agrícola

El artículo 93.1.g) del TRLRHL reconoce la exención de:

“(...) los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola”.

Se trata de un caso de exención objetiva, ya que se configura con independencia de quien resulte titular de los vehículos, siendo además el segundo de los supuestos de exención rogada que contempla el artículo 93.2 del TRLRHL, debiendo solicitarse la concesión del beneficio fiscal, indicando las características del vehículo, su matrícula y que procede su aplicación en virtud de lo establecido en el apartado g) transcrito.

La exención en relación con los tractores agrícolas encuentra cobijo en el uso excepcional que tales vehículos realizan de las vías públicas, lo que en cierta medida contradice el sentir del hecho imponible recogido en el artículo 92 del TRLRHL⁵⁸⁴.

GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ se amparan en el carácter residual de la aptitud de los vehículos agrícolas para circular por las vías públicas para defender la no sujeción al IVTM de los mismos. El destino natural de los vehículos agrícolas es la realización de tareas agrícolas y la circulación por las fincas rústicas y caminos de servicio correspondientes, estando el mismo lejos de la finalidad con que puede relacionarse la justificación del impuesto⁵⁸⁵.

Sin embargo, entendemos que no se puede declarar la no sujeción de los vehículos agrícolas, en primer lugar, porque los tractores agrícolas son vehículos especiales autopropulsados aptos para circular por las

⁵⁸⁴ Así lo expresan también UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 13.

⁵⁸⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 250.

vías públicas. El que se utilicen habitualmente en el desarrollo de tareas agrícolas en las fincas rústicas no es óbice para que circulen por las vías públicas ordinarias. En segundo lugar, respecto a los remolques y semirremolques ya comentamos que el artículo 92.3.b) del TRLRHL declara su no sujeción al IVTM si su carga útil no es superior a 750 Kilogramos, de ahí que la exención fiscal solo puede afectar a los remolques y semirremolques que por tener una carga útil superior a 750 Kilogramos están sujetos al impuesto. En cualquier caso, reproducimos aquí las consideraciones que sobre estos vehículos vertimos en el apartado de no sujeción.

La inclusión en la enumeración de la maquinaria agrícola nos deja perplejos, pues difícilmente puede asimilarse a ninguno de los tipos de vehículos sujetos al IVTM. Es claramente un supuesto de no sujeción y si afinamos aún más, ninguna mención a la maquinaria debería hacerse en la regulación del impuesto.

Como apunta MAZORRA MANRIQUE DE LARA no estamos ante un vehículo de tracción mecánica que reúna los requisitos de aquéllos a los que se refiere la definición del hecho imponible contenida en el artículo 92 del TRLRHL y tampoco se incluye a dicha maquinaria en el cuadro de tarifas del artículo 95⁵⁸⁶.

La Ley condiciona la exención a que los vehículos estén provistos de Cartilla de Inspección Agrícola⁵⁸⁷. Por un claro desajuste con la normativa sectorial la referencia a esta Cartilla debe entenderse realizada a un certificado de inscripción en los Registros Oficiales de Maquinaria Agrícola (ROMA), competencia de las Comunidades Autónomas, tal y como establece la Orden del Ministerio de Agricultura de 28 de mayo de 1987. Esta Orden ha sido derogada por el Real Decreto 1013/2009, de 19 de junio, sobre caracterización y registro de la maquinaria agrícola, el cual mantiene la obligación de inscribir los siguientes vehículos y maquinaria agrícolas en el ROMA: a) Tractores agrícolas y forestales de cualquier tipo y categoría; b) Motocultores; c) Tractocarros; d) Máquinas automotrices de cualquier tipo, potencia y peso; e) Máquinas arrastradas de más de 750 kg de masa máxima con carga admisible del vehículo en

⁵⁸⁶ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, pág. 77.

En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 198 y 199; RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 193 y 194; y CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 20.

⁵⁸⁷ Como advierten CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 20, la presentación del documento acreditativo habilita al administrado para el reconocimiento de la exención sin otro requisito que su solicitud en el Ayuntamiento en tiempo y forma.

circulación (MMA); f) Remolques agrícolas; g) Cisternas para el transporte y distribución de líquidos; h) Equipos de tratamientos fitosanitarios arrastrados o suspendidos, de cualquier capacidad o peso; i) Equipos de distribución de fertilizantes arrastrados o suspendidos, de cualquier capacidad o peso; j) Las máquinas no incluidas en algunos de los apartados anteriores, para cuya adquisición se haya concedido un crédito o una subvención oficial; k) Aquellas máquinas no contempladas anteriormente y que determinen las Comunidades Autónomas.

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO consideran que los vehículos inscritos en el ROMA gozarán de exención en el IVTM. El TRLRHL no vincula la aplicación de esta exención, a diferencia de lo que sucedía en la normativa anterior a la Ley 39/1988, a la exigencia de habitualidad o afectación del vehículo a tareas agrícolas. No obstante, entienden los autores que la exención debería perderse cuando no exista dicha afectación, ya que el artículo 11.3 del Real Decreto 1013/2009 obliga a dar de baja del ROMA los vehículos o maquinaria que pasen a ser utilizados en sectores no agrícolas⁵⁸⁸.

Entendemos, no obstante, que, puesto que no se condiciona la aplicación del beneficio fiscal a la aplicación habitual del vehículo en las tareas agrícolas, debe interpretarse la norma de forma flexible, de manera que resulte suficiente que habitualmente se destinen a tales tareas, aunque ocasionalmente se dediquen a finalidades no agrícolas⁵⁸⁹.

7.3.8. Otras exenciones

Al margen de los supuestos de exención relacionados en el artículo 93 del TRLRHL, en virtud de una norma con rango de Ley pueden establecerse otras exenciones u otras bonificaciones sobre la cuota. El apartado 1 del artículo 9 del TRLRHL establece que “no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales”.

En lo que a estas otras exenciones se refiere, el artículo 9.2 del TRLRHL determina que las leyes que las establezcan deben determinar “las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las

⁵⁸⁸ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 454.

⁵⁸⁹ En esta línea, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 170.

Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales⁵⁹⁰”.

Sin ánimo de analizar todas las exenciones establecidas por normas con rango de Ley que afectan al IVTM, vamos a comentar el supuesto de los vehículos que son de titularidad de las Universidades públicas.

El artículo 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, dicta que:

“Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria”.

El apartado 4 del mismo precepto establece además que:

“En cuanto a los beneficios fiscales de las Universidades públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General⁵⁹¹. Las actividades de mecenazgo en favor de las Universidades públicas gozarán de los beneficios que establece la mencionada Ley”.

⁵⁹⁰ Sobre este artículo que ha originado múltiples discusiones doctrinales y conflictos jurisdiccionales, véase ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, en AAVV, *La autonomía local. Análisis jurisprudencial*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1998, págs. 118-121; ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: *Comentarios al Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, La Ley, Madrid, 2005, pág. 84; BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: *Manual de administración local*, 5.ª ed., La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2006, pág. 1076; LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: “La compensación a las diputaciones por la supresión del canon sobre la producción de energía eléctrica”, *Tributos Locales*, núm. 56, 2005, págs. 28-30; ORÓN MORATAL, G.: “Consideraciones sobre el régimen de compensación beneficios fiscales concedidos por el Estado en tributos locales”, en AAVV (Coord. R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003, págs. 723 y ss; RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas...*, *op. cit.*, ed. 1996, págs. 105-109; VAQUERA GARCÍA, A.: *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 73 y ss; y VEGA HERRERO, M.: “La intervención de los municipios en las exenciones de los tributos”, en AAVV (Coord. I. MARTÍN DÉGANO, G. MENÉNDEZ GARCÍA y A. VAQUERA GARCÍA), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 2165

⁵⁹¹ La referencia a la Ley 30/1994 debe entenderse realizada, desde que entró en vigor la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a esta última (disposición adicional decimoséptima de la Ley 49/2002).

Para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO estos apartados del artículo 80 de la Ley Orgánica 6/2001 deben interpretarse en el sentido de que las Universidades públicas gozan de todas las exenciones derivadas del artículo 80.1 y también de los beneficios fiscales que la normativa establezca a favor de las entidades sin ánimo de lucro, por lo que puede concluirse que los vehículos de dichas Universidades afectos al cumplimiento de sus fines están exentos del IVTM⁵⁹².

La consulta de la DGT núm. 11 de 18 de enero de 2005 aclara cuál es el régimen fiscal de las Universidades en materia de tasas e impuestos locales por lo que partiendo del artículo 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, se pronuncia en los siguientes términos:

“Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria.

De acuerdo con lo expuesto, en el ámbito de los impuestos locales, las Universidades públicas están exentas, concurriendo los requisitos del último inciso del precepto citado, de los que gravan:

- los bienes afectos al cumplimiento de sus fines: Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que recaigan sobre inmuebles o vehículos afectos, respectivamente.

- los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen: Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuanto a la actividad integrada por esos actos, y, cuando proceda, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- El reconocimiento de la exención tributaria tiene que ser concreto tanto en lo que se refiere al concepto impositivo como en cuanto al objeto o acto gravado, debiéndose plantear en la solicitud de una manera precisa y aportando los datos y documentos necesarios para probar los hechos constitutivos de la exención, lo que permitirá al Ayuntamiento pronunciarse sobre la misma.

Al instar al Ayuntamiento el reconocimiento de la exención de los tributos que gravan bienes afectos o actos en cumplimiento inmediato de sus fines, la Universidad correspondiente debe acreditar la afección del bien o la inmediatez del acto gravado para el cumplimiento de los fines universitarios.

⁵⁹² GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 456. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 88

Así se interpretaba el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria que reconocía una exención genérica en todos los tributos que gravasen los bienes de las Universidades Públicas afectos al cumplimiento de sus fines. Y su apartado cuarto que declaraba que las mismas disfrutarían de los mismos beneficios fiscales que la legislación atribuyera a las fundaciones benéficas docentes.

Bajo su vigencia los vehículos de las Universidades Públicas estuvieron exentos del Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos.

- El régimen tributario de exención mixta previsto en el artículo 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001 es un régimen rogado, cuya aplicación precisa del reconocimiento de la Administración tributaria de cada uno de los actos o bienes en que se plantee la aplicación del tributo local”.

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO denuncian que, en cualquier caso, no se ha previsto, tal y como exige el artículo 9.2 ninguna fórmula de compensación a los Ayuntamientos afectados.

7.4. El sujeto pasivo

El legislador tributario atribuye la condición de sujeto pasivo contribuyente del IVTM a las personas físicas o jurídicas y a las entidades citadas en el artículo 35.4 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición) a cuyo nombre figure el vehículo en el permiso de circulación (artículo 94).

Por otra parte, el artículo 28 del RGV prevé que consten como titulares de los vehículos y puedan solicitar su matriculación de la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tengan su domicilio legal, no solo los propietarios, sino también los arrendatarios con opción de compra o los arrendatarios a largo plazo.

A renglón seguido el artículo 31 del mismo Reglamento señala que el permiso de circulación habrá de renovarse cuando varíe la titularidad registral del vehículo.

En todo caso, lo relevante es que la condición de contribuyente se adjudica a la persona que aparece como titular en un documento administrativo como es el permiso de circulación. Así pues, aunque el artículo 93 del TRLRHL, al describir la naturaleza de este impuesto, parece imputar la realización del hecho imponible a quien ostente la titularidad dominical del vehículo, nada más lejos de la realidad, ya que en el artículo 95 la titularidad se liga a la constancia del nombre de la persona o entidad en el permiso de circulación.

La titularidad no se determina, por tanto, según criterios *iusprivatistas*, como indica PEDRAZA BOCHONS⁵⁹³, sino que el legislador redefine la titularidad de la forma que resulta más favorable a sus intereses, pues dicha titularidad no se corresponde solo con el derecho de propiedad ni con derecho real alguno sobre el vehículo. Sobre este particular podría reclamarse la necesidad de atribuir la

⁵⁹³ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 88.

cualidad de sujetos pasivos a los propietarios de los vehículos, de tal forma que existiera coordinación entre el IVTM local y el IP estatal, el cual considera a los vehículos bienes cuya propiedad o titularidad de algún derecho real, como el usufructo, implica la realización del hecho imponible, en cuanto que la propiedad de este tipo de bienes es indicativa de capacidad económica y la misma está consagrada como principio de justicia tributaria en el artículo 31.1 de la CE. En definitiva, el IVTM debería ser considerado un impuesto sobre el patrimonio que grava unos determinados bienes muebles: los vehículos de tracción mecánica.

¿Lo determinante, por consiguiente, es el formalismo de lo reflejado en el permiso de circulación o la realidad material de la propiedad del vehículo? Es evidente que la intención del legislador es ignorar cualquier relación jurídico-privada que incida sobre el vehículo, como ponen de manifiesto UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO⁵⁹⁴, de modo que las discrepancias entre el titular que figura en el permiso de circulación y el verdadero propietario del vehículo no son oponibles a la Administración, que exigirá el tributo a quien figure en el permiso, entendiendo que es este sujeto el que manifiesta la capacidad de pago que el IVTM quiere gravar.

La solución legal, según indican UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO⁵⁹⁵, se debe a motivos de gestión, pues al no existir un Registro con efectos jurídico-civiles para los vehículos en el que se inscriban con efectos oponibles a terceros los derechos sobre estos bienes, la gestión del impuesto debe apoyarse en el único Registro que, aun careciendo de los efectos civiles de presunción y oponibilidad a terceros, refleja las vicisitudes que afectan a la transmisión de vehículos.

El legislador sacraliza, así pues, la forma frente a las situaciones jurídicas y fácticas, lo cual genera seguridad jurídica y facilita las labores de gestión tributaria de los Ayuntamientos, pero a cambio produce situaciones alejadas de la justicia tributaria sobre la que trae causa el tributo, tal y como ponen de manifiesto CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA⁵⁹⁶. Es más, podría entenderse que el predominio de

⁵⁹⁴ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 17.

⁵⁹⁵ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 17.

⁵⁹⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. P. J. CARRASCO PARRILLA), *Derecho Tributario Local*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 206; AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 217.

la forma sobre la situación fáctica real contraviene incluso el principio de capacidad económica⁵⁹⁷.

El precepto, en palabras de PEDRAZA BOCHONS, construye una verdad formal para la aplicación del tributo⁵⁹⁸. Una ficción que no admite prueba en contrario.

A nuestro juicio, sin embargo, no nos encontramos ante una presunción. Se trata de una determinada formulación del hecho imponible por el legislador, el cual opta libremente por definir como sujeto pasivo a aquella persona a cuyo nombre figure el vehículo en el permiso de circulación. Es una elección legítima del legislador, que entre varias posibilidades se decanta por aquélla que ofrece mayor garantía y seguridad jurídica.

En contra de nuestra opinión hay dos líneas, tanto a nivel doctrinal como a nivel jurisprudencial, perfectamente, definidas. Una que considera la redacción del artículo 95 del TRLRHL como una presunción *iuris et de iure*; y otra, que estima que la presunción que alberga la norma es únicamente de naturaleza *iuris tantum*. Recordamos en este punto que el artículo 108 de la LGT precisa que “las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”.

Así, la irrelevancia de cualquier otro dato que no sea la titularidad formal ha sido refrendada de forma continua por la jurisprudencia. Un claro ejemplo lo hallamos en el fundamento de derecho 1.º de la Sentencia del TSJ de Valencia núm. 653 de 4 de julio de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 3431/1995), según la cual:

“Los sujetos pasivos designados en el precepto, lo son en calidad de contribuyentes, de manera que el artículo 95 atribuye la realización del hecho imponible, siempre y sin excepciones, a la persona o entidad que figure en el permiso de circulación. Puede afirmarse que el legislador a la hora de establecer la figura del contribuyente, hace hincapié, en lugar de un elemento principal del hecho imponible -la titularidad del vehículo-, en otro dato integrante del propio hecho imponible, aunque de menor relieve subjetivo: la actitud de los vehículos para circular. Así lo pone de manifiesto el artículo 95 de la Ley a la que venimos refiriéndonos. De aquí que el sujeto que conste en el documento mediante el que se concede dicha aptitud, es el obligado al pago, aunque cierto es, se le sitúe en esta posición, por considerar que habitualmente le corresponda también la titularidad dominical del vehículo. Todo ello tiene oportuna traducción en la concepción que el Código de Circulación (RCL 1934\1688 y NDL 5320) hace del

⁵⁹⁷ Véase AAVV (Coord. J. SUÁREZ PANDIELLO), *La financiación local en España...*, op. cit., pág. 294.

⁵⁹⁸ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, op. cit., pág. 89.

permiso del vehículo, y en las consecuencias que se derivan de los artículos 242 y 244 del Texto Reglamentario citado. En definitiva, nos hallamos, ante una ficción legal, sin posibilidad alguna de prueba en contrario que, a efectos de este impuesto, vincula la titularidad del vehículo a un dato puramente formal (lo que conste en permiso de circulación, y sólo en este documento)”.

Siguen esta postura las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias núm. 439 de 18 de mayo de 1995 (recurso núm. 288/1994), de Cantabria de 25 de abril de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 1261/1996), de Canarias núm. 895 de 23 de julio de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 436/1996) y de Castilla-León núm. 1270 de 13 de noviembre de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 519/1995). Asimismo, la Sentencia del TSJ de Andalucía, Sala de Granada, de 28 de octubre de 2002, en relación con un caso de robo del vehículo, señala que su titular tiene que seguir pagando el impuesto. Por su parte, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1198 de 11 de diciembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1959/1997) estimó procedente la liquidación girada al cónyuge que aparecía como titular en el permiso de circulación, aunque no tenía la condición de conductor habitual ni era su poseedor. En el fundamento de derecho 3.º se dicta lo siguiente:

“En cuanto al fondo del asunto, y pese a que la señora G. demuestra sobradamente su separación y divorcio, olvida que entre las medidas adoptadas en las resoluciones que aporta no figura ninguna que haga referencia al vehículo M-9446-MH y que según ella reconoce se inscribió en la Jefatura de Tráfico a su nombre. La legislación exige que cualquier cambio en la titularidad del vehículo se ponga en conocimiento de la Jefatura de Tráfico correspondiente, en este caso la de Madrid y como no ha comunicado ni a tal Jefatura ni al Ayuntamiento, la resolución de este último se ajusta estrictamente a derecho al girar la liquidación a la persona que consta como propietario”.

Igualmente se pronuncia la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 47 de 22 de enero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 1675/1997) en relación con un contrato de compraventa de un vehículo que, desde el punto de vista civil, se declara nulo por la Audiencia Provincial, si bien el TSJ citado recurre al principio de indisponibilidad del crédito tributario, que no puede quedar alterado por actos y convenios entre particulares, para declarar contribuyente al sujeto que aparece formalmente en el Registro Provincial de Tráfico.

Y la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 94 de 12 de febrero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 281/1997) consideró en el fundamento de derecho 2.º que no se había producido la transferencia del vehículo y, por tanto, confirmó las liquidaciones al titular original, en un caso en el que por existir una limitación de la disposición del vehículo por concepto de *leasing*, la transferencia no podía inscribirse.

En consecuencia, frente a una jurisprudencia mayoritaria que defiende la preeminencia de la titularidad registral, existen algunos casos en los que los Tribunales han reconocido situaciones claras de titularidad real, en contra de la opción por la que se inclina el legislador. Entre otras, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía de 24 de enero de 2001, de Asturias de 1 de junio de 2000, de Cataluña de 24 de abril de 1997, de Canarias núm. 634 de 17 de julio de 1995 (recurso núm. 774/1992), núm. 355 de 22 de abril de 1996 (recurso contencioso-administrativo núm. 886/1994) y núm. 357 de 23 de abril de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 2021/1994), de Extremadura núm. 388 de 17 de marzo de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 2021/1994), de Galicia núm. 148 de 27 de febrero de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 8588/1995), de Murcia núm. 260 de 3 de abril de 1995 (recurso núm. 1639/1993) y de Valencia de 26 de mayo de 2003.

Concretamente, el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 621 de 1 de junio de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 3746/1997) concluye que:

“(…) dichas normas no puede aplicarse sin más cuando se acredite que la constancia en el Registro Público de la titularidad de los vehículos no se corresponde con la realidad, y la permanencia de dicha titularidad obedece a inobservancia de disposiciones reglamentarias por terceros adquirentes o descoordinación de la Administración”.

La Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 282 de 24 de abril de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 1202/1993) en el fundamento de derecho 3.º reconoce que:

“(…) se ha de notar que el demandante no ha incurrido en el hecho imponible del impuesto cuya liquidación se le pretende exigir, y ello por la sencilla razón de que falta el elemento subjetivo que se distingue en la estructura de meritado hecho imponible pues el actor había dejado de ser titular del vehículo en cuestión en el año 1984 (art. 93.1 de la Ley 39/1988), debiendo prevalecer esta realidad inconclusa sobre la dicción del art. 95 de la Ley 39/1988, cuya aplicación literal conduciría a una solución formal y ficticia, contraria a la realidad de las cosas y a los más elementales principios de justicia. Por otra parte, y ya en otro orden de ideas, hay que tener en cuenta que el actor cumplió los deberes que le incumbían ex art. 247.1 del Código de la Circulación, siendo el comprador el que incumplió los que le imponía el art. 247.3 del mismo Código, de donde que el demandante actuara con la diligencia que le era exigible, siendo así que la Jefatura de Tráfico de Barcelona conocía la transferencia del vehículo por habérselo notificado el propio demandante, que no debe sufrir perjuicio por el incumplimiento de sus deberes por parte de un tercero (el comprador) ni por la forma más o menos eficaz de estar articulada la coordinación administrativa entre aquella Jefatura de Tráfico (que,

como hemos dicho, conocía la transferencia) y el Ayuntamiento demandado, en cuyo aspecto aquí no entramos”.

Asimismo, según el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del TSJ de Valencia núm. 527 de 26 de mayo de 2003 (recurso núm. 1357/1992):

“(…) ciertamente el art. 93.2 LHL considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los Registros Públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos, pero no deja de ser una presunción que como establecen los arts. 118 y 119 LGT (RCL 1963\2490 y NDL 15243) admite como prueba en contrario y al tratarse de contratos de compraventa privados su fecha de conformidad con el art. 1227 del Código Civil debe computarse desde que se incorporaron a un Registro Público, es decir, desde que se comunicó a la Jefatura de Tráfico las transferencias de los vehículos objeto de debate que fue anterior a 1991, si el demandante ha cometido alguna irregularidad administrativa que desde luego no se desprende de las actuaciones cabe en su caso la sanción pertinente con arreglo a la legislación vigente, pero lo que no cabe duda es que el 1-1-1991 no era titular de los vehículos y no procede practicar liquidación”.

En estas sentencias se pone de manifiesto que en caso de discrepancia entre el que consta como titular del vehículo en el permiso de circulación y quien ostenta su verdadera titularidad, no procede exigir el impuesto al transmitente, siempre que éste haya cumplido con sus obligaciones en relación a la transmisión, lo que requerirá la comunicación a la Jefatura Provincial de Tráfico competente⁵⁹⁹. Es decir, si bien debe prevalecer lo que conste en el Registro de Vehículos, si el propietario de un vehículo que lo transmite cumple con su obligación legal de comunicar oficialmente la venta a la Administración, no debería exigírsele deuda tributaria alguna desde ese momento, aunque el nuevo adquirente no haya solicitado todavía el permiso a su nombre o no se haya expedido.

Dado, además, que la inscripción de los vehículos en los registros correspondientes no tiene carácter constitutivo, sino declarativo, desde el momento en que la transmisión se comunique oficialmente a la Jefatura de Tráfico (pese a que hayan transcurrido los diez días de plazo a los que hace referencia la norma administrativa) habrá que entender que el anterior titular queda desvinculado de la relación jurídico-tributaria y de las posibles incidencias fiscales que afecten al vehículo⁶⁰⁰.

⁵⁹⁹ El artículo 32 del RGV establece la obligación del transmitente de un vehículo de notificarlo a la Jefatura de Tráfico en los diez días siguientes a la transmisión, acompañándolo del permiso de circulación, debiendo el adquirente solicitar en los treinta días siguientes a la adquisición el nuevo permiso a su nombre.

⁶⁰⁰ AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 221.

Del mismo modo, debe entenderse que la falta de unidad administrativa no debe propiciar en absoluto la exigencia del impuesto al titular registral del vehículo que ha cumplido con sus obligaciones. Este parecer se recoge expresamente en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de febrero de 2002, del cual extraemos el siguiente párrafo:

“(…) en virtud del principio de unidad de la Administración, el transmitente que ha notificado la transferencia a la Jefatura de Tráfico no está obligado a un posterior peregrinaje por oficinas y dependencias donde dicha transferencia deba surtir efecto. Así, venimos declarando desde las sentencias 43 y 620 de 1995 que quien ha hecho tal notificación no puede seguir siendo considerado titular del vehículo”.

Por tales motivos, hay quien aplaudiría una modificación de la redacción actual al objeto de dar cobijo a una presunción *iuris tantum* que permitiera, bajo ciertas condiciones, tomar en consideración titularidades reales y no necesariamente registrales⁶⁰¹. Así lo reclaman, entre otros, CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA⁶⁰². En la misma línea, GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO consideran que entender la presunción del artículo 95 del TRLRHL como una presunción *iuris et de iure* puede conducir en los casos de disparidad entre titularidad registral y titularidad real de los vehículos a una clara vulneración del principio de capacidad económica, lo que desnaturalizaría no solo el gravamen, sino también la propia finalidad de la presunción consistente en el alivio de la carga probatoria a la Administración, con la facilitación de la gestión que esto supone y, anudado a ello, de lucha contra el fraude fiscal⁶⁰³.

UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO entienden que habría que aprovechar una próxima reforma del TRLRHL para modificar el texto del artículo 95 en el sentido de considerar sujeto pasivo al verdadero propietario, presumiéndose como tal al que figure en el permiso de circulación, salvo que se pruebe lo contrario⁶⁰⁴.

⁶⁰¹ Véase SÁNCHEZ PINO, A. J.: “El sujeto pasivo del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en la jurisprudencia”, *Carta Tributaria*, núm. 7, 2001, págs. 1-16; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Análisis crítico de las presunciones establecidas en la Ley...”, *op. cit.*, págs. 177-183; y ADAME MARTÍNEZ, F.: “Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 13, 2001, págs. 61-74.

⁶⁰² CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 207.

⁶⁰³ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 40.

⁶⁰⁴ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 19.

SUÁREZ PANDIELLO también opina que debe superarse el excesivo formalismo que hoy caracteriza a las condiciones establecidas para adquirir la cualidad de sujeto pasivo del impuesto (es sujeto pasivo no el dueño, sino quien figura como tal en el permiso de circulación), pues ello contraviene el principio de capacidad económica. En su lugar se propone que el hecho de figurar como titular documental sea una presunción de titularidad real contra la que quepa aportar la prueba de lo contrario⁶⁰⁵.

Ya lo expresó así el Libro Blanco para la reforma de las Haciendas Locales del año 2002⁶⁰⁶:

“(…) el art. 95 de la LRHL define a los sujetos pasivos como aquellas personas o entidades “a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación”. Como es sabido, sucede que, con frecuencia, el cambio de titularidad del vehículo no va acompañado del cumplimiento de las obligaciones que impone el Código de la Circulación. Es decir, puede ocurrir que no exista coincidencia entre el titular real y el titular registral del vehículo. Dada la redacción del art. 95 de la LRHL la litigiosidad parece asegurada en estos casos. Y ello porque parece más acorde con el principio de capacidad económica que se permita al titular registral acreditar que él ya no es el auténtico propietario. Así lo entienden, entre otras, las SSTSJ de Canarias de 17 de julio de 1995 (JT 975), Valencia de 26 de mayo de 1993 (JT 731), Murcia de 3 de abril de 1995 (JT 501) y de Extremadura de 17 de marzo de 1999 (JT 585). Del mismo modo, dicha posibilidad ha sido recogida, incluso, en algunas Ordenanzas fiscales, interpretando el propio municipio que el art. 95 de la LRHL contiene una presunción *iuris tantum*”.

Insistimos en que no es un problema discernir si el artículo 95 diseña una presunción *iuris tantum* o si la misma es de carácter *iuris et de iure*. Principalmente, porque no existe tal presunción. El legislador no presume, ni *iuris tantum* ni *iuris et de iure*, que el sujeto pasivo sea la persona a cuyo nombre figura el vehículo en el permiso de circulación. El legislador afirma que esa persona es el sujeto pasivo. Las cuestiones que hayan podido acaecer por el camino (transmisiones no registradas, etc.) tendrán que dirimir las los implicados en el ámbito que corresponda, con las consecuencias que se puedan derivar de orden civil, administrativo o penal, lo que no significa que podamos transformar una clara elección legislativa en una presunción.

7.5. La cuantificación del impuesto: la cuota

⁶⁰⁵ SUÁREZ PANDIELLO, J.: “¿Cómo abordar la reforma de la financiación local?”, en AAVV *Informe sobre financiación local. Balance y propuestas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009, pág. 33.

⁶⁰⁶ *Informe para la Reforma...*, op. cit., pág. 83.

7.5.1. Reglas generales

El IVTM se cuantifica por un cuadro de tarifas establecido en el artículo 95 del TRLRHL, que tiene en cuenta el tipo de vehículo (turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques, semirremolques, ciclomotores y motocicletas), la potencia medida en caballos fiscales para turismos y tractores, el número de plazas para los autobuses, los kilogramos de carga útil para los camiones, los remolques y los semirremolques y la cilindrada para ciclomotores y motocicletas.

Las operaciones de cálculo de la cuota tributaria revisten en esta figura de la tributación local una gran simplicidad, ya que el legislador no define una base imponible a la que deba aplicarse un tipo impositivo, sino que determina directamente la cantidad a pagar mediante un cuadro de tarifas⁶⁰⁷.

El artículo 56.1 de la LGT establece que la cuota íntegra se determinará, bien aplicando un tipo de gravamen a la base liquidable, bien según cantidad fija señala al efecto. En el caso del IVTM, el TRLRHL contempla directamente la cuota asignada al vehículo de que se trate en el citado cuadro de tarifas. No compartimos, por tanto, la opinión de quienes piensan que existe base imponible en el IVTM y que la misma se mide en función de elementos no monetarios: caballos fiscales, plazas, etc., aplicándose un tipo gradual o suma de dinero cuyo importe varía según los grados de una escala referida a una determinada magnitud⁶⁰⁸.

Dicho cuadro procede de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, no siendo modificado por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que ni siquiera cambió el cuadro de tarifas para expresar en euros las cantidades que se contemplan. La adaptación a euros tuvo lugar con la aprobación del TRLRHL. Como señalan GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ las modificaciones operadas en 1998 tuvieron un alcance limitado, manteniéndose en general la estructura original de 1988 y las cuantías fijadas por la Ley 39/1988, solo actualizadas mediante un incremento del

⁶⁰⁷ En este sentido, AAVV (Coord. E. ARAGONÉS BELTRÁN), *Ley Comentada de las Haciendas Locales*, Deusto, Barcelona, 2004, pág. 440; AAVV *Guía de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pág. 428; RAMOS PRIETO, J.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, págs. 100 y 101; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Las modificaciones de la Ley 51/2002...", *op. cit.*, pág. 77; MERINO JARA, I.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 276; y SÁNCHEZ PINO, J. A.: "El sujeto pasivo...", *op. cit.*, págs. 12 y siguientes.

⁶⁰⁸ Al respecto, véase, GARCÍA GIL, F. J.: *Los tributos municipales*, DAPP, Pamplona, 2008, pág. 484; AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 223; y GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 460.

5 por 100 por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994⁶⁰⁹. Las cuotas permanecen invariables desde 1994. Casi veinte años sin actualizarlas. Perplejos nos preguntamos cómo es posible que se exijan las mismas cuotas en la actualidad que las recogidas en pesetas en la Ley 39/1988, actualizadas únicamente vía Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994. ¿Es un error del lector o estamos ante un evidente ejemplo de dejadez legislativa? Con certeza podemos afirmar que no comete ningún error el lector, en cambio la dejadez del legislador se pone al descubierto y aquí las Haciendas Locales están en manos del legislador estatal, cuya inacción les produce, no cabe duda, un perjuicio económico⁶¹⁰.

Cabría pensar que el legislador estatal actúa con prudencia en este punto, dejando la pelota en el tejado de los Ayuntamientos, a los cuales les correspondería decir la última palabra respecto a la cantidad a pagar por el IVTM, ya que les es dado modificar el cuadro de tarifas a través de los coeficientes de modulación previstos en la ley. Si bien no es menos cierto que estos coeficientes procurarán mayores ingresos a las Haciendas locales, si la cuantía base sobre la que se aplican se va incrementando periódicamente. Y aquí es donde denunciamos la inacción del legislador estatal. Por parte de los contribuyentes nada que objetar, puesto que la no actualización de las cuotas obviamente les beneficia.

Parece que el legislador estatal minusvalora la posición del IVTM en el conjunto del sistema tributario local, pero nada más lejos de la realidad, pues su recaudación se ha tornado fundamental para las Haciendas locales, sobre todo desde que lo ingresado por IAE ha pasado a ser casi testimonial por las bonificaciones introducidas en esta figura de la imposición local a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Estas circunstancias no deberían pasar desapercibidas a la hora de no tomar decisiones que pueden colaborar de algún modo a la asfixia financiera de las Administraciones locales.

Como ya se ha puesto de manifiesto, el impuesto solo es exigible según las tarifas del artículo 95 del TRLRHL, sin perder de vista las posibilidades de actuación de los Ayuntamientos sobre las mismas. El TS, sin embargo, en la Sentencia de 6 de febrero de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 9228/1998), en la que resuelve un

⁶⁰⁹ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 265-266.

⁶¹⁰ El Informe de la Federación Española de Municipios y Provincias: *La financiación local en España. Radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, pág. 295, considera que la tarifa debería actualizarse en todo caso anualmente y con arreglo al Índice de Precios al Consumo, para evitar el deterioro que acarrea su congelación actual.

recurso de casación en interés de Ley, tuvo que pronunciarse frente al errático proceder de una entidad local que pretendió sustituir el sistema legal de cuantificación del impuesto por otro basado en las tablas sobre precios medios de venta de determinados vehículos⁶¹¹. Así, en el fundamento de derecho 3.º, el TS concluye:

“La misma carencia de virtualidad en el problema presente la tiene la Orden de 16 de diciembre de 1994, sobre fijación de precios medios de venta de determinados vehículos, que además fue dictada exclusivamente para los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones.

En definitiva, la tesis del Ayuntamiento contradice el principio de legalidad tributaria que se encuentra recogido en los artículos, 31.1 y 133.1 de la Constitución, por cuyo imperio un tributo sólo puede establecerse, o modificarse, por la ley votada en Cortes por los legítimos representantes de la ciudadanía, recogiendo así, como constantemente recuerda la jurisprudencia de esta Sala y Sección, una milenaria tradición de las medievales cortes de nuestros antiguos reinos.

En numerosos preceptos de la Ley General Tributaria comenzando por los artículos 10 y 28, se afirma constantemente la vigilante presencia de esta garantía constitucional inexcusable, que conecta con el principio de seguridad jurídica del artículo 9.1 de la Constitución Española.

La pretensión del Ayuntamiento supone alterar, a través de una interpretación errónea, los tipos impositivos fijados por la propia Ley de Haciendas Locales, por lo que debe ser rechazada”.

Como señalan UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO es evidente que la opción del legislador por el establecimiento de cuotas fijas se debe a razones de gestión y simplificación, pues de este modo se puede formar el padrón de los vehículos sujetos y gestionar el impuesto mediante recibos emitidos anualmente, sin necesidad de modificar su cuantía. La utilización de las tablas de precios medios aprobadas para la gestión del IEDMT, del ITPAJD y del ISD implicaría la necesidad de aplicar anualmente sobre el valor del vehículo el tipo de gravamen que correspondiera y la emisión del pertinente recibo, por lo que la gestión del IVTM se tornaría más compleja sin duda⁶¹².

⁶¹¹ En la misma línea pueden consultarse, entre otras, la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 1406 de 24 de octubre de 2002 (recurso contencioso-administrativo núm. 1877/1997), la Sentencia del TSJ del País Vasco núm. 395 de 7 de mayo de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 4116/1996) y la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de junio de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 1712/1996).

⁶¹² UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 20.

El Informe de la Federación Española de Municipios y Provincias: *La financiación local en España. Radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, pág. 294, estima que la sustitución del actual sistema de gestión del IVTM, basado en factores como la potencia fiscal o la capacidad del vehículo, elementos parcialmente indicativos de la capacidad económica gravada, por la utilización de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, representaría un claro avance en cuanto supondría la ruptura del principio de estanqueidad tributaria.

El artículo 95.2 habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para que pueda modificar dicho cuadro, dando cumplimiento a la previsión del artículo 134.7 de la CE que permite que la Ley de Presupuestos modifique tributos, cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea⁶¹³. Si a través de dicha ley se modificaran las cuotas señaladas en la Ley, es evidente que los municipios que hubieran aprobado coeficientes de modulación pasarían a aplicarlos sobre las nuevas cuotas⁶¹⁴.

El apartado 3 del artículo 95 del TRLRHL dicta que “reglamentariamente se determinará el concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas para la aplicación de las tarifas”. En cumplimiento de esta remisión reglamentaria se aprobó el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el cual remite, a su vez, a la Orden de 16 de julio de 1984. La citada Orden fue derogada por el RGV, por lo que habrá que atender al mismo, concretamente al anexo II, en lo que se refiere a la clasificación de los vehículos y sus definiciones, así como en lo relativo a las fórmulas para el cálculo de la potencia fiscal⁶¹⁵.

No obstante, las tarifas contenidas en dicho precepto solo se aplican en defecto de regulación municipal específica, teniendo en cuenta la habilitación legal prevista en el artículo 95.4 del TRLRHL para que los Ayuntamientos puedan incrementar las cuotas hasta el duplo de la cuantía establecida en la tarifa. De conformidad con el párrafo segundo del artículo 95.4:

“Los ayuntamientos podrán fijar un coeficiente para cada una de las clases de vehículos previstas en el cuadro de tarifas recogido en el apartado 1 de este artículo, el cual podrá ser, a su vez, diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo, sin exceder en ningún caso el límite máximo fijado en el párrafo anterior”.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 188, consideran igualmente que la configuración del IVTM no responde a las exigencias del principio de capacidad económica, debido a que la cuantificación en función de los caballos fiscales no es adecuada para la medición de la riqueza, por lo que recomiendan la introducción de coeficientes correctores de la cuota (entre 0,5 y 3) que serían regulados por cada Ayuntamiento y cuya aplicación se haría a través de una escala que mediría el verdadero valor del vehículo, optando también por las tablas del Ministerio de Economía y Hacienda mediante las que se fijan los precios medios de los distintos vehículos.

⁶¹³ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil...*, *op. cit.*, pág. 180.

⁶¹⁴ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 19.

⁶¹⁵ Véase ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos...*, *op. cit.*, págs. 565 a 575; y CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 205 a 208.

De acuerdo, por tanto, con la interpretación plasmada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, sobre las relaciones entre la autonomía local y el principio de reserva de ley tributaria, este precepto posibilita el incremento de las cuotas mínimas o subsidiarias con la fijación de un coeficiente máximo para todos los municipios.

Asimismo, los Ayuntamientos, potestativamente, establecerán un coeficiente para cada una de las clases de vehículos previstas, el cual podrá ser a su vez distinto para cada uno de los tramos⁶¹⁶. Así pues, si hasta la reforma operada por la Ley 51/2002, dentro de los límites de población podían existir seis tipos de coeficientes, a partir de la misma podrán establecerse hasta veinticuatro coeficientes distintos, con la única limitación de no superar en su cuantía los dos puntos⁶¹⁷.

⁶¹⁶ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 264, consideran que esta potestad que tienen los Ayuntamientos permitirá gravar más a aquellos vehículos de mayor cilindrada por la aplicación de un coeficiente superior, aunque no pueda superar un máximo de 2. Resultaría justificada la mayor cuota, aunque el incremento sea más que proporcional, de un vehículo de la más alta potencia fiscal si se compara con uno de menor. En base al principio de capacidad económica, el coeficiente de incremento que podrían fijar los Ayuntamientos debería ser mayor según la potencia del vehículo, lo que además redundaría en una mayor progresividad.

En cualquier caso, aunque compartamos la opinión de estos autores, entendemos que esta es una visión parcial del artículo 95, ya que no debemos atender solo a la potencia fiscal del vehículo, que es uno de los factores a tener en cuenta en la determinación de la cuota de los turismos y los tractores, hay otros condicionantes que pueden denotar mayor capacidad económica en el titular del vehículo y que pueden asimismo justificar la aplicación de un coeficiente superior, como el mayor número de plazas en los autobuses, el incremento de carga útil de los camiones y remolques o el aumento de centímetros cúbicos de las motocicletas.

Bajo la vigencia de la Ley 39/1988, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil...*, *op. cit.*, pág. 182, ya se había mostrado partidario de la singularización del incremento de las cuotas de determinados vehículos, manteniendo las restantes en sus cuantías mínimas. En el mismo sentido, PEDRAZA BOCHONS, J. V.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 92.

⁶¹⁷ NAVARRO HERAS, R. A.: "Novedades en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica...", *op. cit.*, pág. 9, señala que "hasta 31 de diciembre de 2002, las entidades locales podían únicamente establecer un coeficiente de incremento para cada clase de vehículo, esto es, turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y otros vehículos. A partir de enero de 2003 pueden, sin embargo, fijar cinco tipos diferentes para turismos, tres para autobuses, cuatro para camiones, tres para tractores, tres para remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y, finalmente, seis para otros vehículos (motocicletas y ciclomotores)".

Al respecto queremos matizar que utilizar la expresión "tipos" puede ser equívoca, porque no se trata de fijar un porcentaje de incremento para cada uno de los vehículos incluidos en el cuadro de tarifas, sino de determinar un coeficiente de incremento para cada uno de ellos, siendo los resultados distintos en uno u otro caso.

Sobre el uso de la potestad de determinación de los coeficientes por los Ayuntamientos se puede consultar la Sentencia del TSJ de Madrid de 27 de junio de 1996.

Para RUIBAL PEREIRA y SERRANO ANTÓN este aumento de la corresponsabilidad fiscal de los Ayuntamientos, al acrecentar su capacidad de decisión, independientemente de la población, producirá diferencias fiscales que conducirán a la fuga de automóviles hacia los municipios más baratos⁶¹⁸, iniciándose, a nuestro parecer, un peligroso juego de competencia fiscal a la baja, con la intención de atraer contribuyentes, de tal forma que se compensan unas tarifas más bajas con un incremento en el número de sujetos pasivos contribuyentes.

Lo que no pueden hacer los Ayuntamientos es establecer coeficientes inferiores a 1, es decir, no pueden minorar las cuotas resultantes del cuadro de tarifas, al disponer el TRLHL que los “Ayuntamientos podrán incrementar las cuotas”, por lo que esta cuestión no admite duda alguna⁶¹⁹.

En cualquier caso, la validez del incremento requerirá la aprobación simultánea del correspondiente acuerdo de imposición y de la ordenanza fiscal, la cual habrá de contener, además de los elementos necesarios para la determinación de la cuota, la fecha de su aprobación y la de comienzo de aplicación (artículo 16.2 TRLRHL)⁶²⁰.

Si los Ayuntamientos no hacen uso de la facultad de incremento, el IVTM se exigirá con arreglo a las cuotas del cuadro de tarifas, que se comportan como cuotas mínimas⁶²¹.

⁶¹⁸ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 264. También SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia de la jurisprudencia...”, *op. cit.*, págs. 21-25.

En la obra colectiva *AAVV Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 228, se advierte cómo las diferencias de tarifas entre unos y otros EELL, si bien pueden resultar coherentes con el principio de autonomía financiera, pueden entrar en tensión con la exigencia de un sistema tributario armónico basado en una justicia tributaria de carácter material. Una visión conciliadora del principio de igualdad y de autonomía financiera ha sido apuntada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, en la que se destaca la necesidad de una ponderación de bienes jurídicos sobre la base del principio de proporcionalidad.

⁶¹⁹ *AAVV Guía de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pág. 432.

⁶²⁰ Cuando un Ayuntamiento decide elevar la cuota del IVTM se produce una modificación de un elemento esencial del tributo, no obstante, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid de 21 de mayo de 2007 entiende que la modificación experimentada en la cuota no precisa de una notificación individual, siendo suficiente la notificación colectiva, pues se trata de un aumento de la cuota operado por la ordenanza fiscal correspondiente, en la que se manifiesta la autonomía municipal de fijar dentro de los límites de la Ley estatal la cuota del impuesto, por lo que se respeta el principio de reserva de ley, quedando salvaguardada la seguridad jurídica del contribuyente, que es el fundamento del instituto de la notificación y ampara la ausencia de notificación individual, permitiendo la edictal. Una interpretación contraria a estos principios cercenaría la autonomía reglamentaria municipal y haría inviables determinadas modificaciones permitidas por la Ley.

⁶²¹ El fundamento jurídico 28.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 advierte que el artículo 96.5 de la Ley 39/1988, lejos de contener una confesión de la no idoneidad del

Tal y como están diseñadas las mismas en el cuadro del artículo 95 del TRLRHL podemos afirmar que en su cálculo no se han tenido prácticamente en cuenta los costes medioambientales causados por la utilización de los vehículos. La atención al daño medioambiental que ocasionan los vehículos va a tener su reflejo en forma de bonificaciones potestativas sobre la cuota, que serán estudiadas más adelante. Una pequeña pica verde en medio de un bosque de humo⁶²².

7.5.2. Turismos

El primer bloque de las tarifas (el bloque A) corresponde a los turismos, cuyas cuotas se fijan en función de la potencia expresada en caballos fiscales (en adelante, CVF⁶²³):

mecanismo de los recargos, se limita a permitir que los municipios que así lo decidan, puedan no aplicar las subidas que la Ley autoriza.

Véase, al respecto, AAVV (Coord. E. ARAGONÉS BELTRÁN), *Ley Comentada...*, *op. cit.*, pág. 441.

⁶²² A pesar de lo expuesto, el Informe de la Federación Española de Municipios y Provincias: *La financiación local en España. Radiografía del presente y propuestas de futuro*, *op. cit.*, pág. 294, propuso aplicar sobre la cuota un coeficiente medioambiental comprendido entre 0,5 y 2 en función de la antigüedad y de los niveles de emisión de CO₂, de forma que se gravara más a los más contaminantes, en un intento de aproximación al cálculo de la cuota en el IEDMT. Según la propuesta, los Ayuntamientos podrían incrementar el coeficiente medioambiental en función de la antigüedad del vehículo un máximo del 0,05 por 100 por año de antigüedad que excediera de cuatro, sin que el coeficiente medioambiental incrementado pudiera resultar superior a 2. Todo ello en consonancia con lo propuesto por la Comisión Europea en materia de fiscalidad sobre vehículos.

A favor de la correlación de las cuotas del tributo con la contaminación ambiental, puede consultarse también AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, págs. 228 y 229, en la que se llega a la conclusión que esta ponderación del componente extrafiscal sería también considerada desde la perspectiva del principio de capacidad económica, ya que con carácter general a mayor potencia o a mayor carga útil, mayor ha de ser el precio de adquisición del vehículo, en términos de capacidad económica, y probablemente también será mayor la carga contaminante que emita el vehículo, siempre que utilice como carburante las energías fósiles.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 59, se posicionaron así mismo a favor de incluir algún elemento referido a la emisión de CO₂ y otras sustancias contaminantes en la cuota del impuesto.

En el mismo sentido, CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, págs. 51 y 52; y UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 20.

Conviene también recordar que en la Proposición de Ley de fiscalidad ambiental presentada en julio de 2009 por el Grupo Parlamentario Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, cuya toma en consideración fue rechazada por el Pleno del Congreso, se incluía una reforma medioambiental del IVTM, que consistía en un nuevo cuadro de cuotas para turismos y motocicletas, modulado según las emisiones de CO₂ y en una exención a favor de los vehículos eléctricos (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, IX Legislatura, serie B, núm. 190-1, 31 de julio de 2009).

⁶²³ La configuración de la tarifa para turismos en la Ley 39/1988 contenía solo cuatro tramos, definidos sin decimales, además de estar expresada en pesetas la cuota. La Ley 50/1998 vino a introducir un nuevo tramo para vehículos de potencia superior a 20 caballos fiscales.

Clase de vehículo Turismos	Cuota Euros
De menos de ocho caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00

Como ya comentamos anteriormente, la configuración de la tarifa procede de la Ley 50/1998, la cual en su artículo 18, apartado 24, quiso dejar zanjada una de las cuestiones más problemáticas en la aplicación de dicha tarifa, concretando con mayor acierto el punto de salto entre uno y otro escalón. La nueva regulación legal supone, como advierten GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ, una solución, sin embargo, más gravosa que la que se había consolidado en la jurisprudencia.

Antes de la Ley 50/1998, los tramos estaban incorrectamente diseñados, porque en el superior no se incluían los de 16 y más CVF, sino los de más de 16 CVF, con lo cual debía entenderse que los turismos de 16 CVF se incluían en el tramo inferior.

El TS, en la Sentencia de 6 de febrero de 1999, se expresa de la siguiente forma en su fundamento de derecho 3.º:

“La propia Ley de Haciendas Locales, en la tabla de cuotas que se contiene en el artículo 96.1 demuestra el criterio del legislador, al establecer como categoría superior y cuota más gravosa la relativa a los vehículos de más de 16 HP, indicando que los de 16 HP pertenecen a la categoría inferior, y así sucesivamente, en contra del criterio del Ayuntamiento”.

El legislador en 1998 modifica la norma, adoptando el criterio inverso, es decir, de forma ejemplificativa el tramo inferior termina en 15,99 y los vehículos de 16 CVF tributan por el tramo superior, por lo que actualmente el problema no se plantea.

En cualquier caso, la aplicación de la tarifa del IVTM determina que la diferencia de cuota a pagar por un vehículo de 15,99 CVF y otro de 16 CVF sea desproporcionada en relación con la efectiva diferencia entre las respectivas potencias. Tal desproporción ha sido planteada ante los

El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, op. cit., pág. 84, plantea la conveniencia de actualizar determinados parámetros fijados en la normativa vigente como determinantes de la aplicación de una u otra cuota en este impuesto. Así ocurre, por ejemplo, con la fijación de las cuotas en función de la “potencia fiscal” del vehículo (pudiendo plantearse la posibilidad de acudir a algún criterio que defina más adecuadamente la diferencia entre los diversos vehículos). No obstante, el Informe no propone concretamente ningún criterio alternativo.

tribunales sin éxito. La STSJ de Andalucía de 29 de enero de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 2397/1998) rechazó la reducción proporcional de la cuota solicitada por el recurrente, por ser el cuadro de tarifas contrario al artículo 56 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (actual artículo 56 de la Ley 58/2003), argumentado en el fundamento de derecho 2.º lo siguiente:

“Ciertamente una individualización mayor produciría unas tarifas más ajustadas a la potencia y características de cada vehículo pero siempre resultará imposible una individualización completa total ajustada a cada tipo de vehículo.

Llevar a la práctica a teoría del actor supondría la imposibilidad material y funcional de exigir el impuesto, lo que evidentemente no ha querido el legislador.

Por eso, igual que se hace en otros tributos, se fijan tramos de valor que son gravados por igual aunque existan pequeñas diferencias. En todo caso, hay que decir que el vehículo del actor tributa como corresponde a los de su clase, y en términos globales se produce una especie de solidaridad tributaria pues con lo que unos pagan de "más" se compensa lo que otros, los situados en el otro extremo pagan "de menos". En cualquier caso, como hemos dicho, no se da el salto referido por el actor ni se vulnera ningún precepto constitucional ni legal pues es precisamente el artículo 96 de la Ley de Haciendas Locales el que marca los criterios legales sobre la materia”.

En realidad, el artículo 56 de la LGT, en su apartado tercero, trata de corregir el error de salto, de forma que la cuota íntegra se reduzca de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Atendiendo a lo que dispone la ley, no existe error de salto en el IVTM, dado que en el mismo no hay base ni cuota y el artículo 56.3 de la LGT presupone la existencia de ambos parámetros⁶²⁴.

A pesar de ser conscientes de esta realidad, no podemos sino afirmar que aritméticamente sí existe dicho error, pues un CVF más determina un incremento sustancial de cuota.

GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ preguntan con un deje de ironía si “¿consiente el derecho individual a una tributación justa según la capacidad económica –al que creemos recordar se refiere el artículo 31.1 CE- una lectura tan burda y grotesca del sentido de la

⁶²⁴ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 20.

justicia tributaria (que el contribuyente se esté tranquilo, porque lo que él paga de más otro lo pagará de menos)⁶²⁵?”.

Otros conflictos se han planteado respecto de la forma de determinar la potencia fiscal de los vehículos, sobre todo en relación a los decimales a tener en consideración.

El problema se encontraba en que el permiso de circulación o la tarjeta de inspección técnica de los vehículos reflejaba una potencia fiscal sin decimales, según lo que disponía el Real Decreto 2140/1985, de 9 de octubre, mientras que si se seguían las normas del Código de Circulación para el cálculo de la misma resultaban dos decimales, por lo que el encuadramiento del vehículo en la tarifa podía variar, de forma que los decimales provocaran un salto en la tarifa y por ende la exigencia de una cuota mayor. En esta línea, la regla 3.^a del artículo 1 del Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, dispone: “La potencia fiscal expresada en caballos fiscales se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 260 del Código de Circulación”.

Según este criterio, la jurisprudencia mayoritaria ha venido entendiendo que la potencia fiscal es la resultante de ese precepto, con los dos decimales correspondientes. Esto significa que los Ayuntamientos en el ejercicio de sus funciones de gestión tributaria pueden modificar la potencia fiscal que consta en la tarjeta de la ITV si constatan que es incorrecta, regularizando y exigiendo el IVTM con arreglo a su verdadera potencia fiscal. Si de la comprobación de la potencia fiscal derivara una menor cuota surgiría el derecho a la devolución de ingresos indebidos. Pueden consultarse al respecto la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 928 de 22 de diciembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 2684/1998), la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 534 de 24 de mayo de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1932/1997), la Sentencia del TSJ de Andalucía de 19 de enero de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 2350/1996) o la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 715 de 21 de julio de 1995 (recurso núm. 654/1994), entre otras.

En sentido contrario, se habían pronunciado las Sentencias del TSJ de Madrid núm. 1057 de 22 de diciembre de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 664/1996) y núm. 461 de 30 de abril de 1998 (recurso contencioso-administrativo núm. 1009/1996) que consideraron que el artículo 260 del Código de la Circulación precisaba “que la potencia fiscal se consigna por las delegaciones provinciales del Ministerio de Industria en el certificado de características del vehículo”.

⁶²⁵ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 270.

La Orden del Ministerio de Industria y Energía de 19 de enero de 1995, que modifica el anexo del Real Decreto 2140/1985, de 9 de octubre de 1985 sobre homologación de tipos de vehículos, remolques, semirremolques, partes y piezas, vino a resolver el entuerto, al establecer que la potencia fiscal se fijaría con dos decimales también en los permisos de circulación o tarjetas de inspección técnica. Esta norma se dictó con el claro objetivo de armonizar las discrepancias advertidas entre el Real Decreto 2140/1985 y el Real Decreto 1576/1989, expresando la propia Orden que “parece aconsejable armonizar ambas normas con objeto de evitar errores de interpretación, máxime cuando el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica puede ser exigido por los Ayuntamientos en régimen de autoliquidación”.

En la actualidad, el artículo 11, apartado 20, del RGV señala que la potencia fiscal de los motores de vehículos se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el anexo V, el cual reproducimos a continuación:

“El cálculo de la potencia fiscal de los motores de vehículos de motor, expresado en caballos de vapor fiscales (CVF), se efectuará aplicando las fórmulas siguientes:

a) Para los motores de explosión o de combustión interna de cuatro tiempos:

$$\text{CVF} = 0,08 (0,785 D^2 R)^{0,6} N \quad (1)$$

b) Para los motores de explosión o de combustión interna de dos tiempos:

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

En las fórmulas (1) y (2) se representa por:

D = el diámetro del cilindro en centímetros. R = el recorrido del pistón en centímetros. N = el número de cilindros de que consta el motor.

c) Para los motores de explosión rotativos

$$\text{CVF} = \text{Pe}/5,152 \quad (3)$$

d) Para los motores eléctricos:

$$\text{CVF} = \text{Pe}/5,152 \quad (4)$$

La potencia efectiva Pe que se utiliza en las fórmulas (3) y (4), expresada en kilovatios (kw), será la que determine el Laboratorio Oficial que el Ministerio de Industria y Energía designe aplicando los métodos de ensayo que dicho Ministerio establezca.

En cualquier caso, la potencia fiscal del motor a consignar en la tarjeta de inspección técnica o en el certificado de características del vehículo, será la que resulte de aplicar la fórmula correspondiente, según el tipo del motor, expresada con dos cifras decimales aproximada por defecto”.

Cuando nos asomamos al anexo V lo hacemos con cierto recelo, ante el temor de transcribir mal una norma cuya complejidad técnica es evidente y cuyo significado nos parece, siendo condescendientes, casi inalcanzable. Normas como la reproducida ponen en tela de juicio el precepto 6.1 del Código Civil, según el cual “la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento”. Realmente, si un contribuyente pretende cerciorarse de si los caballos fiscales que constan en la ficha técnica de su vehículo son los que realmente corresponden al tipo de motor utilizado, o sabe interpretar el contenido del anexo V, cosa que en la mayoría de los casos dudamos, o asume sin más lo que aquella refleje y paga la cuota que se derive, lo que se convierte en un simple acto de fe.

7.5.3. Autobuses

El grupo B) del cuadro de tarifas se refiere a los autobuses, fijándose las cuotas en función del número de plazas:

Clase de vehículo Autobuses	Cuota Euros
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30

La configuración de la tarifa respecto de los autobuses no se ha modificado desde la Ley 39/1988; tan solo se incrementaron las cuantías originales en un 5 por 100 por la Ley 21/1993.

La utilización como criterio del número de plazas parece razonable, considerando que estos vehículos se destinan al transporte de personas. Para la determinación de dicho parámetro habrá que estar al número de plazas para transporte de personas que le asigna la ficha de características del vehículo, existiendo una correlación lógica entre el principio de capacidad económica y el número de personas que pueden transportar⁶²⁶.

No obstante, teniendo en cuenta la tipología de los vehículos que se contemplan en el grupo B) (autobuses), quizás hubiera sido más

⁶²⁶ Para GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 471, si un vehículo dispone de más plazas de las autorizadas no debería provocar un mayor impuesto, sino que debería resolverse sancionando al contribuyente afectado por incumplimiento de la normativa en materia de tráfico, seguridad vial y vehículos a motor.

acertado combinar el criterio del número de plazas con el de la potencia fiscal, que es un factor que solo se arrojan los turismos ¿Acaso los autobuses y los camiones carecen de una potencia que se pueda medir en caballos fiscales? Obviamente no, pero entendemos que han primado razones de simplicidad en la gestión del impuesto.

7.5.4. Camiones

El grupo C) contiene las cuotas aplicables a los camiones, en función de los kilogramos de carga útil:

Clase de vehículo Camiones	Cuota Euros
De menos de 1.000 Kilogramos de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil	118,64
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,30

La carga útil de los vehículos es el resultado de la diferencia entre la Masa Máxima Autorizada (MMA) y la tara. Según el anexo IX del RGV la MMA es la masa máxima para la utilización de un vehículo con carga en circulación por las vías públicas. La tara es, de conformidad con el artículo 1.1 del anexo IX del RGV, el peso del vehículo carrozado en seco, al que se han de añadir una serie de elementos (refrigerante, combustible, etc.)⁶²⁷.

GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO consideran correcto el criterio del TRLRHL para fijar la cuota de los camiones, a lo que nosotros añadiríamos remolques y semirremolques, ya que al destinarse estos vehículos principalmente al transporte de carga, parece razonable que el parámetro utilizado sea precisamente el peso de la carga que pueden transportar⁶²⁸.

Trasladamos aquí las mismas observaciones realizadas sobre la potencia fiscal en el apartado de los autobuses.

⁶²⁷ *El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, op. cit.*, pág. 84, propone sustituir el factor de la carga útil por el de MMA, sin que se dé ninguna razón que justifique el por qué de la necesidad de la sustitución.

⁶²⁸ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 470.

7.5.5. Tractores

El grupo D) establece las cuotas aplicables a los tractores, cuyas cuotas se fijan en función de la potencia fiscal expresada en caballos fiscales:

Clase de vehículo Tractores	Cuota Euros
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30

7.5.6. Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica

La letra E) contempla las cuotas aplicables a los remolques y semirremolques, basándose en los kilogramos de carga útil:

Clase de vehículo Remolques y semirremolques	Cuota Euros
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil	17,67
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	27,77
De más de 2.999 kilogramos de carga útil	83,30

7.5.7. Ciclomotores y motocicletas

La letra F) del cuadro de tarifas se refiere a otros vehículos, aunque realmente solo fija cuotas para ciclomotores y motocicletas, estableciendo la cuota en función de la cilindrada, expresada en centímetros cúbicos:

Clase de vehículo Ciclomotores y motocicletas	Cuota Euros
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15

Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58

7.6. Las bonificaciones sobre la cuota íntegra

7.6.1. Desde la Ley 39/1988 hasta el Real Decreto Legislativo 2/2004

En primer lugar, debe señalarse que la Ley 39/1988 no incluyó en la regulación del IVTM ningún beneficio fiscal destinado a aliviar la carga fiscal soportada por los titulares de vehículos de motor menos perjudiciales para el medio ambiente.

La aprobación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, trajo aires renovados sobre el IVTM, incluyendo su artículo 18.24.º un apartado sexto en el artículo 96 de la Ley 39/1988, en el cual se daba margen a los Ayuntamientos para regular, vía ordenanzas fiscales, una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota del Impuesto, incrementada o no, en función de la clase de carburante consumido por el vehículo y en atención a las características de los motores, valorándose en ambos casos su incidencia en el medio ambiente. Los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones debían ser regulados en la pertinente ordenanza fiscal.

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988 mantuvo estas bonificaciones, si bien su artículo trigésimo primero modificó la redacción del artículo 96.6 de la Ley 39/1988, aclarando que no hay una bonificación ambiental con dos modalidades, sino dos bonificaciones independientes, una amparada en el carburante consumido y la otra en las características del motor del vehículo. Además, y en relación a las mismas, se eleva del 50 por 100 al 75 por 100 el tope máximo del beneficio fiscal que puede ser concedido por los Ayuntamientos, actuación esta que se destaca en la Exposición de Motivos⁶²⁹. La bonificación para vehículos históricos permanece, sin embargo, inalterada.

El actual TRLRHL regula las bonificaciones sobre la cuota en el artículo 95.6. Como indica RAMOS PRIETO, en congruencia con su condición de norma delegada de refundición, no introduce ninguna

⁶²⁹ Con esta medida no estuvieron de acuerdo los Grupos Parlamentarios Federal de Izquierda Unida del Congreso y Mixto del Senado, pues presentaron una enmienda, respectivamente números 109 y 38, por entender que el límite anterior era más consecuente con la financiación de los Ayuntamientos y, además, siendo los vehículos altamente contaminantes, no merecen disfrutar de la posibilidad de una bonificación tan grande (BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-113-4 de 07/11/2002, pág. 86 y BOCG. Senado Núm. II-96-d de 04/12/2002, pág. 57).

variación con respecto a la Ley 51/2002, señalando el citado precepto lo siguiente⁶³⁰:

“Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones:

a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

c) Una bonificación de hasta el 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.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren las letras anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal”.

7.6.2. Las bonificaciones ambientales

Las letras a) y b) del apartado 6 del artículo 95 del TRLRHL son las encargadas de regular las dos bonificaciones de corte ambiental que, potestativamente, pueden establecer los Ayuntamientos sobre la cuota resultante del cuadro de tarifas o bien sobre la cuota incrementada por el coeficiente de modificación que haya acordado el Ayuntamiento competente. Los detalles sustantivos y formales de las mismas deberán ser incluidos en las ordenanzas fiscales reguladoras de esta figura de la imposición local (artículo 15.2 TRLRHL).

Al ser beneficios potestativos, su establecimiento se reconduce al ámbito de la autonomía y el poder tributario locales, por lo que, como advierte RAMOS PRIETO, su coste en términos de pérdida de recaudación no será cubierto mediante una compensación equivalente por parte del Estado en orden a salvaguardar la suficiencia financiera local (artículo 9.2 TRLRHL), por lo que el gasto fiscal será soportado íntegramente por las Haciendas municipales⁶³¹.

⁶³⁰ RAMOS PRIETO, J.: “Las bonificaciones ambientales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2011, pág. 331.

⁶³¹ RAMOS PRIETO, J.: “Las bonificaciones ambientales...”, *op. cit.*, pág. 334. Véase también HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007, pág. 80. Para PORTILLO NAVARRO, M. J. y MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, págs. 124, el establecimiento de bonificaciones y exenciones implica una pérdida de recaudación que, en el caso del Estado, se cuantifica a través del Presupuesto de Beneficios Fiscales regulado en los artículos 134.2 de la CE y 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y recogido como anexo al Presupuesto. Las CCAA también

Ambas bonificaciones tienen como común denominador su otorgamiento en razón de la incidencia en el medio ambiente de los carburantes que se utilicen para los vehículos y de sus motores⁶³².

Aunque no se indique el sentido que ha de tener tal incidencia, RAMOS PRIETO señala que una interpretación lógica y teleológica de la norma nos lleva a afirmar que solo cabe minorar la carga fiscal de aquellos vehículos cuya circulación produzca menos efectos nocivos para el medio ambiente⁶³³. CASANA MERINO y ÁLVAREZ ARROYO asienten que sería probablemente inconstitucional bonificar en caso de incidencia negativa⁶³⁴. Además de absurdo entendemos, pues carecería de todo sentido otorgar el beneficio fiscal a vehículos altamente contaminantes.

A la primera bonificación, vinculada a la clase de carburante consumido, podrán acogerse los vehículos que utilicen carburantes cuya combustión produzca menos efectos perjudiciales para el medio ambiente: el gas natural, el gas licuado de petróleo, el metano, el metanol, el etanol, el hidrógeno o los biocombustibles (biogás, biodiesel, biometanol, etc.)⁶³⁵.

Parece más dudoso, en opinión de RAMOS PRIETO, que pueda extenderse esta bonificación a vehículos que utilicen la gasolina sin plomo o el gasóleo, pues habría que forzar la letra legal y entender que lo determinante para poder disfrutar de ella es el menor impacto ambiental, materializado en una rebaja de las emisiones de gases

aprueban anualmente el presupuesto de beneficios fiscales. Sin embargo, los EELL no efectúan generalizadamente la cuantificación de este gasto, lo que sería conveniente para conocer la tributación efectiva en cada municipio derivada del establecimiento de los impuestos y cuánto deja de recaudar cada municipio por el establecimiento de exenciones, bonificaciones o cualquier otro incentivo fiscal. Por tal motivo, según las autoras, debería exigirse la presentación de esta información en el momento de la elaboración de los Presupuestos Locales.

⁶³² GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 454, resaltan la dificultad de concretar los vehículos que pueden acogerse a estas bonificaciones, puesto que los factores aludidos no figuran en la ficha técnica.

⁶³³ RAMOS PRIETO, J.: “Las bonificaciones ambientales...”, *op. cit.*, pág. 332.

⁶³⁴ CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F., *Tributos Locales*, *op. cit.*, pág. 196.

⁶³⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 72, propone limitar la bonificación al bioetanol y al biometanol, dado que el biodiésel aunque no emite azufre en su combustión, tiene una importante carga de aceites usados que no tienen aquéllos. Además las posibilidades de control serían, en relación al biodiesel, difíciles de ser efectivas dado que en teoría habría que abrir la bonificación a cualquier motor diésel, de ahí que el beneficio fiscal debiera abrirse especialmente al bioetanol y biometanol.

contaminantes. Por tal motivo, estos vehículos parecen tener más fácil encaje en la segunda bonificación⁶³⁶.

Esta segunda bonificación puede otorgarse a los vehículos que estén dotados de un tipo de motor más eficiente desde el punto de vista medioambiental. Para LÓPEZ ESPADAFOR sería de más fácil aplicación para los municipios la segunda bonificación, de tal forma que cuando se tratase de vehículos con una certificación técnica de que sus emisiones de CO₂ se encuentran por debajo de un determinado límite fijado por las ordenanzas fiscales locales, se beneficiasen de la bonificación establecida por el municipio. Con el 75 por 100 como límite máximo de bonificación, cada municipio podría concretar diferentes porcentajes de bonificación en función de los diversos niveles de emisión de CO₂ de los vehículos, siempre por debajo de la media de emisiones existentes en el parque de vehículos⁶³⁷.

Así, en los últimos tiempos han ido apareciendo en escena nuevas formas de motorización como los vehículos eléctricos, los impulsados por energía solar o los híbridos que combinan un motor eléctrico con otro de gasolina, diésel o gas. Es cierto que su uso no está extendido, pero los Ayuntamientos pueden indirectamente contribuir a la adquisición de este tipo de vehículos aligerando a sus titulares la cuota tributaria del IVTM⁶³⁸. Es decir, se trataría de favorecer que los adquirentes de nuevos vehículos buscasen en el mercado los que generasen, dentro de sus características técnicas, unas menores emisiones de CO₂ para así poder beneficiarse de la bonificación⁶³⁹.

⁶³⁶ RAMOS PRIETO, J.: "Las bonificaciones ambientales...", *op. cit.*, pág. 333.

En el mismo sentido, GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 454, entienden que el hecho de que un vehículo utilice gasolina sin plomo o tenga catalizador no constituyen elementos relevantes para otorgar la bonificación, habida cuenta que desde 1993 los vehículos se fabrican con catalizador y utilizan necesariamente gasolina sin plomo.

⁶³⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, págs. 72 y 73.

⁶³⁸ Véase RAMOS PRIETO, J.: "Las bonificaciones ambientales...", *op. cit.*, pág. 334 y LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 73.

⁶³⁹ En torno a las emisiones oficiales de CO₂ la normativa europea actualmente en vigor es la siguiente:

- La Directiva 80/1268/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1980, relativa a las emisiones de dióxido de carbono y al consumo de combustible de los vehículos de motor, que se aplicará a la medición de las emisiones de CO₂ y el consumo de carburante de los vehículos de motor de las categorías M1 y N1.

- La Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, incluye dentro de la categoría M1 a los vehículos de ocho plazas como máximo, excluida la del conductor, diseñados y fabricados para el transporte de pasajeros. Por otro lado, dentro de la categoría N1 se incluyen los vehículos cuya masa máxima no supere las 3,5 toneladas diseñados y fabricados para el transporte de mercancías.

En todo caso, se trata de bonificaciones objetivas, pues su ámbito de aplicación no queda constreñido a la titularidad del vehículo por parte de una persona o entidad determinada, pública o privada.

En cuanto al alcance temporal de estos beneficios fiscales no se contempla ninguna previsión legal, por lo que pueden establecerse tanto con carácter temporal como de manera indefinida, siempre que se cumplan los requisitos a que está sometido su disfrute.

El límite máximo del porcentaje de bonificación de la cuota tributaria asciende al 75 por 100, situándose, según RAMOS PRIETO en un punto intermedio dentro de los impuestos municipales de exacción obligatoria. Es más bajo que el 100 por 100 previsto en el artículo 95.6.c) del TRLRHL para vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, o el 95 ó 90 por 100 fijado en el artículo 74 del TRLRHL para algunas bonificaciones potestativas del IBI, pero más elevado que el 50 por 100 señalado en el artículo 88 del TRLRHL para determinadas bonificaciones obligatorias y potestativas sobre la cuota del IAE⁶⁴⁰.

Los Ayuntamientos, en el ejercicio de su autonomía tributaria, gozan de libertad para manejar el límite a su antojo, de tal forma que se puede agotar el mismo, o se puede combinar porcentajes y tiempo (un porcentaje el primer año, otro el segundo, etc.) o bien se puede recurrir a fijar porcentajes decrecientes en función de los diversos niveles de emisión de gases o sustancias contaminantes.

- La Directiva 97/24/CE, según la redacción dada por la Directiva 2006/72/CE, regula un procedimiento similar de medida del consumo de carburante y del CO₂ aplicable a los vehículos de la categoría L con dos ruedas, esto es, las motocicletas.

- En el ámbito interno, el Real Decreto 837/2002, de 2 de agosto, por el que se regula la información relativa al consumo de combustible y a las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos que se pongan a la venta o se ofrezcan en arrendamiento financiero en territorio español, impone en su artículo 3 la necesidad de colocar una etiqueta sobre consumo de combustible y emisiones de CO₂, de forma claramente visible en cada modelo de turismo nuevo. Complementariamente, con carácter voluntario puede añadirse una comparativa de consumo en la que se informe sobre la clase de eficiencia energética atribuible al vehículo, dependiendo de cuál sea la variación respecto a la media del consumo de los turismos de su mismo tamaño.

La disposición transitoria única de este Real Decreto señala: "Hasta el 30 de noviembre de 2002 no serán exigibles los documentos y demás mecanismos de información que establece este Real Decreto, con objeto de permitir la adaptación de las empresas a las prescripciones establecidas en el mismo".

Según lo expuesto, para CARPIZO BERGARECHE, J.: "Aspectos conflictivos...", *op. cit.*, pág. 190, concluye que existe obligación de disponer del certificado de emisiones oficiales de CO₂ para los turismos, algunos camiones y las motocicletas. Desde el 1 de diciembre de 2002 para los turismos y desde el 1 de Julio de 2007 para las motocicletas.

⁶⁴⁰ RAMOS PRIETO, J.: "Las bonificaciones ambientales...", *op. cit.*, pág. 335.

La consulta de la DGT de 26 de enero de 2001 se refiere a estas bonificaciones en su redacción anterior a la Ley 51/2002, sentando las siguientes conclusiones:

“En relación con la referida bonificación en la cuota del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, cabe señalar:

a) La Ley 39/1988 habilita a los Ayuntamientos para establecer la bonificación en sus Ordenanzas fiscales. El establecimiento de la bonificación es potestativo para el Ayuntamiento.

b) En el caso de que un Ayuntamiento decida establecer esta bonificación, cuyo objeto es la protección del medio ambiente, el ámbito objetivo de la bonificación debe ajustarse a los términos de lo fijado en la Ley 39/1988: en función de la clase de carburante o características del motor del vehículo, y su incidencia en el medio ambiente.

c) Desde el punto de vista cuantitativo, la bonificación en la cuota se fija por el Ayuntamiento en su Ordenanza fiscal, con el límite de que la bonificación no puede exceder del 50 por 100.

d) La bonificación puede operar tanto sobre una cuota incrementada mediante los coeficientes fijados en el artículo 96.4 de la Ley 39/1988, como sobre una cuota no incrementada”.

FERNÁNDEZ MARÍN, dado que el precepto no establece nada, se muestra partidario de acumular estas dos bonificaciones, en el caso en que se establezcan por el Ayuntamiento y siempre que la ordenanza fiscal no excluya expresamente dicha posibilidad⁶⁴¹.

Es evidente que a través de estas dos bonificaciones se aprecia un intento de dar entrada a una finalidad extrafiscal respecto a la protección del medio ambiente, tema de la máxima actualidad. La doctrina mayoritaria considera justificada la introducción de factores ambientales en las reglas de cuantificación del IVTM⁶⁴², si bien también hay quienes opinan que la protección del medio ambiente en el ámbito de los vehículos debe buscarse en fórmulas alejadas del terreno fiscal⁶⁴³.

CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA advierten que la solución en apariencia ambiciosa reflejada en la ley no ha producido los

⁶⁴¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 101.

⁶⁴² A favor de la toma en consideración del aspecto medioambiental en la regulación del IVTM se han pronunciado, entre otros autores, ROSEMBUJ, T.: “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”, *Impuestos*, II, año núm. 12, núm. 2, 1996, págs. 387-402; ROZAS VALDÉS, J. A.: “Haciendas locales y medio ambiente”, *Impuestos*, II, año núm. 13, núm. 2, 1997, págs. 513-534; HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 130; ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, págs. 59 y 60.

⁶⁴³ POVEDA BLANCO, F.: *Manual de fiscalidad local*, op. cit., págs. 679 y 680, considera que el efecto contaminante “se produce hoy en día, más por las características de los motores y de los carburantes empleados, cada vez más perfeccionados, por el uso abusivo del empleo de los vehículos y la congestión que ello procura al tráfico urbano”.

efectos deseados⁶⁴⁴. Ciertos Ayuntamientos han incurrido en perniciosas prácticas de competencia fiscal al introducir en las tarifas determinadas *rebajas fiscales* al objeto de atraer a sus demarcaciones municipales el domicilio registral de vehículos que, sin embargo, no suelen circular en su ámbito territorial.

Efectivamente, algunos Ayuntamientos han reducido ostensiblemente sus tarifas para incorporar a su padrón a flotas de vehículos, principalmente de entidades de *renting*. Un sector de la doctrina considera esta práctica ilegal en cuanto pueda probarse que la entidad dedicada al alquiler de vehículos ni opera en dicho municipio, ni la flota de esos vehículos circula por esa demarcación territorial. Si es competente el municipio que figure en el permiso de circulación del vehículo, tendrá la entidad mercantil que fijar su domicilio fiscal en dicho municipio⁶⁴⁵.

El artículo 28 del RGV determina que el vehículo deberá matricularse en la provincia en la que se encuentre el domicilio legal del propietario, arrendatario con opción de compra o arrendatario a largo plazo. La Dirección General de Tráfico interpreta de forma amplia la expresión “domicilio legal” lo que dificulta el control de las domiciliaciones masivas de permisos de vehículos por interés fiscal. Como indican UTANDE SAN JUAN y ZURDO VERDUGO si se exigiera algún tipo de prueba sobre la vinculación del vehículo al municipio, por ejemplo, prueba de la afectación del vehículo a alguna actividad económica o local donde se desarrolle ésta en el término municipal, podría limitarse el efecto de competencia fiscal a la baja que se produce⁶⁴⁶.

MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ proponen una solución que a nosotros se nos antoja excesivamente compleja, consiste en establecer una norma antifraude, asignando el rendimiento recaudatorio a los municipios donde realmente se esté desarrollando la actividad. De esta forma, debería establecerse una presunción *iuris tantum*, consistente en atribuir todos los vehículos al municipio donde la empresa tiene su domicilio fiscal de acuerdo con el artículo 48.2 de la LGT. Para destruirla el sujeto pasivo debería acreditar que ciertos

⁶⁴⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica...”, *op. cit.*, pág. 14.

⁶⁴⁵ AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *op. cit.*, pág. 229. En esta línea se pronuncia la Resolución del Consell Tributari de 25 de abril de 2005 (expediente núm. 67/5), citada por los autores. Véase también CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una ambientalización...”, *op. cit.*, pág. 53.

⁶⁴⁶ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 29.

vehículos están afectos a un establecimiento situado en un municipio distinto⁶⁴⁷.

A modo de balance sobre el alcance de estos beneficios fiscales GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ concluyen lo siguiente⁶⁴⁸:

“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”.

Opinamos, como lo hace la mayoría de la doctrina, que estas bonificaciones, que quedan a expensas de la voluntad local, no convierten al IVTM en un tributo medioambiental⁶⁴⁹, tan solo se atisba una leve proyección medioambiental del mismo, procurando el legislador el uso de carburantes y motores respetuosos con el entorno natural y aunque el porcentaje de bonificación es elevado, el carácter potestativo minimiza la intención legislativa inicial.

En cualquier caso, la idea de acentuar la vinculación del IVTM con la protección del medio ambiente se anuncia como una de las novedades que se incorporarán a la futura reforma del sistema de financiación de los Entes Locales. Con este panorama cabría adoptar, según RAMOS PRIETO, cualquiera de las dos soluciones siguientes:

- Redefinir el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del TRLRHL, con el fin de dar entrada a criterios ambientales en la cuantificación de las cuotas mínimas asignadas a las diferentes clases de vehículos o incluso en la fijación del coeficiente de modificación por los Ayuntamientos que podría diversificarse en función del impacto contaminante. Como fuente de inspiración se puede adoptar el modelo seguido desde 2008 en el ámbito del IEDMT. Según explicamos en el capítulo anterior, el artículo 70 de la LIIEE diversifica los tipos de gravamen aplicables a los vehículos en atención a su mayor o menor incidencia medioambiental, definiendo el nivel de contaminación generado por el vehículo en función del índice de consumo, la clase de carburante y la potencia fiscal del motor.

⁶⁴⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 188.

⁶⁴⁸ GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 252.

⁶⁴⁹ Véase SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia de la jurisprudencia...”, *op. cit.*, pág. 18 y RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 261.

- Convertir las bonificaciones ambientales en beneficios fiscales obligatorios, aplicables en todos los municipios. Frente al esquema actual, se podría fijar un porcentaje mínimo de bonificación y dejar, en su caso, un cierto margen a los Ayuntamientos para proceder a su elevación⁶⁵⁰.

El *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales* de 2002 ya aconsejó, siguiendo la línea marcada por los criterios de futuro de la Unión Europea:

“(...) profundizar en la política de incentivar el uso de vehículos poco contaminantes, en el camino ya marcado por la normativa vigente en relación con la clase de carburante y tipo de motor de los mismos. Dicho incentivo puede articularse mediante la introducción de bonificaciones o a través de la aplicación de tarifas reducidas”.

Ahora bien la reconducción del IVTM al ámbito de la imposición ecológica debe hacerse teniendo presentes dos condicionantes. En primer lugar, es un impuesto configurado en origen con una finalidad fiscal dirigido a recaudar ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos locales. Así, desde la caída recaudatoria experimentada por el IAE a partir de 2003, ha escalado hasta el segundo puesto de los impuestos municipales con mayor recaudación⁶⁵¹.

Por tal motivo, toda minoración ostensible del rendimiento por una reconversión ambiental no parece plausible en la práctica, máxime en el momento de agobio financiero por el que atraviesan actualmente las Haciendas locales.

En segundo lugar, el uso de este impuesto como instrumento de la política ambiental encuentra otro escollo en el hecho de que las cuantías de las cuotas, incrementadas o no, no son significativas. Según SÁNCHEZ BLÁZQUEZ el IVTM representa un gravamen menos elevado, por ejemplo, que el impuesto alemán sobre vehículos de motor, paradigma de tributo diseñado con fines medioambientales. Y este

⁶⁵⁰ RAMOS PRIETO, J.: “Las bonificaciones ambientales...”, *op. cit.*, pág. 350.

⁶⁵¹ Si ponemos como ejemplo la Comunidad Autónoma andaluza en 2008, último ejercicio para el que disponemos de información oficial sobre liquidación de los presupuestos de las Entidades Locales, la recaudación líquida del IVTM para el conjunto de los municipios andaluces ascendió a 421.585 miles de euros. En el mismo año los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos a las aguas litorales, sobre depósito de residuos radioactivos y sobre depósito de residuos peligrosos, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, creados por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas tuvieron una recaudación de 17.912,51 miles de euros, apenas un 4,25 por 100 de los ingresos proporcionados por el impuesto municipal. Información obtenida de la página web de Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, apartado estadísticas e informes, sección estadísticas territoriales: <http://www.minhap.gob.es> (consultada el 4 de julio de 2012).

aspecto resulta determinante para que la norma tributaria sea realmente efectiva, desincentivando conductas perniciosas con el medio ambiente e incentivando aquellas otras que no lo sean o lo sean en menor medida⁶⁵².

7.6.3. Bonificación para vehículos históricos y aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años

El artículo 95.6, letra c), alberga una bonificación de hasta el 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.

Cuando un Ayuntamiento decida establecer esta bonificación en su cuantía máxima, aunque técnicamente no puede hablarse de exención, materialmente produce los mismos efectos, es decir, la cuota es igual a 0 euros.

Ya conocemos por el capítulo dedicado al estudio del IEDMT que para que un vehículo tenga la condición de histórico es preciso que la Administración lo califique como tal. El concepto de vehículos históricos y el procedimiento que se ha de seguir para su catalogación se encuentran regulados en los artículos 1, 3 y siguientes del RGVH, a cuyo estudio anterior nos remitimos.

Junto a los históricos, el TRLRHL establece que podrá bonificarse hasta el 100 por 100 de la cuota de los vehículos con una antigüedad mínima de veinticinco años. Precisamente una de las situaciones que permite a un vehículo ser catalogado como histórico es tener esa antigüedad, por lo que debe entenderse que para esta modalidad de vehículo histórico se puede aplicar la bonificación sin que se haya seguido el procedimiento administrativo establecido al efecto en los artículos 3 y siguientes del RGVH⁶⁵³.

CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA han criticado esta bonificación por la incidencia negativa que estos vehículos tienen en el medio ambiente⁶⁵⁴, sobre todo, como indica FERNÁNDEZ MARÍN, si se

⁶⁵² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: "Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción...", *op. cit.*, pág. 228.

⁶⁵³ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Los Tributos Locales*, Pamplona, Aranzadi, 2005, pág. 459. En la misma línea, UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 29.

⁶⁵⁴ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 173.

toman en consideración las características técnicas de los motores de dichos vehículos y el tipo de carburante, al menos aquél que originariamente consumirían⁶⁵⁵. Para GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO también debe ser objeto de crítica el hecho de que el legislador haya considerado más relevante el valor histórico de ciertos vehículos que el carácter menos perjudicial para el medio ambiente, pues la bonificación de los vehículos históricos puede alcanzar el 100 por 100 de la cuota y las bonificaciones medioambientales solo hasta el 75 por 100. Si bien no debe pasarse por alto que la decisión de aplicar las bonificaciones y su cuantía corresponde a los Ayuntamientos a través de la aprobación de la ordenanza correspondiente, por lo que la crítica debe dirigirse no solo a la regulación del TRLRHL, sino también a cómo desarrolla esta cuestión cada Ayuntamiento⁶⁵⁶.

ARAGONÉS BELTRÁN, sin embargo, aplaude esta bonificación que tiene como finalidad salvaguardar el carácter representativo y simbólico de una determinada época de producción automovilística y fomentar la conservación del patrimonio histórico, así como la adaptación de nuestra legislación al resto de los países de la UE⁶⁵⁷.

Entendemos que el legislador ha sido muy condescendiente con los titulares de vehículos catalogados como históricos o de vehículos antiguos de veinticinco años o más, olvidando que los mismos pueden tener por sus condicionantes técnicos efectos muy perjudiciales para el medio ambiente. No casa bien, por tanto, la orientación medioambiental que se quiere imprimir al impuesto con las bonificaciones de las letras a) y b) del artículo 95.6 del TRLRHL y este beneficio fiscal con el que, de algún modo, se intenta premiar la conservación y uso de vehículos históricos o antiguos. Probablemente, si el legislador no hubiese contemplado un porcentaje de bonificación tan elevado que se anula el impuesto, la medida no hubiese sido objeto de tantas críticas. Aun así, reiteramos: la última palabra la tienen los Ayuntamientos.

7.6.4. Bonificaciones generales

El artículo 9.1 del TRLRHL determina que las entidades locales, en las condiciones que puedan prever las ordenanzas, podrán establecer una bonificación de hasta el 5 por 100 de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una

⁶⁵⁵ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 100.

⁶⁵⁶ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: "El "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 480.

⁶⁵⁷ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Novedades de Hacienda Local 1999. Actualización al 31-XII-1998 del Anuario", Federación de Municipios de Cataluña, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 355.

entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

Por su parte, dentro de los regímenes especiales, a los que el TRLRHL dedica el Título V, se encuentra el Capítulo III sobre Ceuta y Melilla; Capítulo que solo consta de un artículo el 159, cuyo apartado segundo señala que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en el TRLRHL serán objeto de una bonificación del 50 por 100.

7.7. Período impositivo y devengo del impuesto

Según establece el artículo 96.1 del TRLRHL el período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en los casos de primera adquisición del vehículo, en los que el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición, devengándose el impuesto el primer día del período impositivo y liquidándose conforme a la situación existente en ese momento.

Los cambios que sufran los distintos elementos del hecho imponible surtirán efecto en el ejercicio siguiente. Como señala ALONSO GONZÁLEZ solo interesa quién es titular del vehículo el día del devengo sin importar si esa condición desaparece al día siguiente, ya que esto último carecería de consecuencias tanto en relación al período de la imposición como sobre la cuantía de la cuota a pagar⁶⁵⁸. En cualquier caso, el que transmite el vehículo puede repercutir el importe del impuesto en el precio de venta.

La doctrina ha bautizado este fenómeno como “instantaneización” del hecho imponible de los tributos periódicos cuyo devengo tiene lugar el primer día del período impositivo, sin que se tomen en consideración las variaciones producidas durante el mismo. Aunque como indican GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO la finalidad es asegurar una gestión sencilla también se ignoran las variaciones de capacidad económica y de subjetividad pasiva que se dan durante el período impositivo⁶⁵⁹.

Para el cobro del IVTM la Ley no fija ningún plazo para el pago del mismo, debiendo ser la correspondiente ordenanza fiscal municipal la que lo establezca, aplicándose en su defecto los plazos previstos en el artículo 62.3 de la LGT, conforme al cual:

⁶⁵⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 164.

⁶⁵⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 481.

“El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.

Aunque a lo largo del período impositivo pueden ocurrir acontecimientos que modifiquen las circunstancias originales (cambio de titularidad del vehículo, retirada del permiso de circulación, etc.) el TRLRHL solo tiene en consideración determinados factores que suceden a lo largo del período impositivo, previendo para las mismas el mecanismo del prorrateo de la cuota del impuesto.

Estas circunstancias, que contempla el artículo 96.3 del TRLRHL, son:

- a) La primera adquisición del vehículo.
- b) La baja definitiva del vehículo.
- c) La baja temporal por sustracción o robo, desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente.

En cuanto a la primera adquisición, debemos reseñar que solo existe para el primer titular del vehículo a efectos del prorrateo de la cuota. Las sucesivas transmisiones que pudiera soportar el vehículo no se verían incluidas dentro de este concepto. Como advierten RUIBAL PEREIRA y SERRANO ANTÓN la expresión “primera adquisición del vehículo” debe contemplarse, no desde la subjetiva de cada uno de los sucesivos adquirentes del vehículo, sino desde la objetiva del propio vehículo, ya que la interpretación subjetiva dejaría vacía de contenido la regla general de que el período impositivo comienza con el año natural⁶⁶⁰.

Para MADRIGAL VELÁZQUEZ, teniendo en cuenta que el hecho imponible se realiza cuando el vehículo es apto para circular por las vías públicas y esa aptitud no se logra hasta que el vehículo se matricula, hubiera sido más correcto hacer coincidir el comienzo del período impositivo con la fecha de matriculación y no con la fecha de

⁶⁶⁰ Así lo entiende la Sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2001. Una opinión contraria sustenta, no obstante, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 1997, en la que se sostiene que en los supuestos de transferencia del vehículo también procede el prorrateo, ya que: “... cuando el artículo 97.1 y 3 habla de primera adquisición de vehículos, se refiere a la adquisición por primera vez del titular sujeto pasivo actual, incluso cuando ha adquirido el vehículo de segunda mano, significando en este caso la baja del vehículo para quien lo transmite, siempre que haya practicado las formalidades administrativas para que aquélla se produzca (...). Por lo que (...) la Administración debió prorratear por trimestres naturales el importe de la cuota del impuesto”.

adquisición⁶⁶¹. No obstante, GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO entienden que en la práctica ambos momentos suelen coincidir, no habiéndose generado problemas relevantes⁶⁶².

Las altas y bajas en el Registro de Vehículos se encuentran reguladas en los artículos 34 y siguientes del RGV. El artículo 35 del RGV, ya analizado, alberga los supuestos en los que los vehículos matriculados causarían baja definitiva (voluntad de retirarlos permanentemente de la circulación, acuerdos de oficio de retirada de los vehículos de la vía pública o traslado del vehículo a otro país⁶⁶³). En todos esos supuestos procederá el prorrateo de la cuota. De igual forma, el artículo 36 del citado Reglamento determina qué causas producirán la baja temporal en el Registro de Vehículos. De todas ellas, solo la baja temporal por sustracción o robo del vehículo dará lugar al prorrateo de la cuota, no produciéndose este fenómeno en el resto de los supuestos, debiendo el contribuyente pagar el impuesto por todo el ejercicio⁶⁶⁴.

Así lo confirma la consulta vinculante núm. 896 de la DGT de 19 de mayo de 2005 que dispone lo siguiente:

“Actualmente, de los casos de bajas temporales previstos en el citado artículo 36 del Reglamento General de Vehículos, hay uno, el de sustracción

⁶⁶¹ MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 94.

⁶⁶² GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 483.

⁶⁶³ Las Sentencias del TSJ de Cataluña núm. 658 de 8 de julio de 1999 (recurso contencioso-administrativo núm. 1962/1995), y núm. 1327 de 29 de noviembre de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1746/1996), reconocen el prorrateo en el supuesto de baja del vehículo para la exportación, ya que se pierde la aptitud para la circulación, de modo que a partir de entonces deja de producirse el hecho imponible por desaparición del elemento objetivo.

⁶⁶⁴ Aunque el artículo 368.3 del Real Decreto Legislativo 781/1986 establecía que el importe de la cuota del impuesto podría prorratearse por trimestres naturales en los casos de matriculación, transferencia o baja del vehículo, no contempla el legislador el reparto de cuotas entre titulares del vehículo cuando haya una transmisión de éste con el consiguiente cambio de titularidad en la Jefatura Provincia de Tráfico. Así lo manifiesta el TSJ de Andalucía en la Sentencia de 8 de marzo de 2001 (recurso contencioso-administrativo núm. 1228/1998), en cuanto que la fijación del devengo el día 1 de enero convierte al titular del vehículo en esa fecha en sujeto pasivo sin posibilidad de prorrateo en aquellos supuestos de transferencia del vehículo durante el año en curso.

El contribuyente, por tanto, solo puede resarcirse del impuesto pagado repercutiéndolo en el precio al adquirente o bien asumiendo el pago el adquirente, si bien estos pactos entre particulares no vinculan a la Administración tributaria (artículo 17.4 LGT)

Tampoco se contempla el prorrateo de cuotas en los casos de embargos y precintados de vehículos, aunque el *Informe para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pág. 84, ya se manifestó a favor del prorrateo de cuotas en todos los casos de baja definitiva y temporal. La misma opinión comparten GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 484, considerando que para la realización del hecho imponible es necesario que los vehículos de tracción mecánica sean aptos para circular por las vías públicas y esta aptitud solo se predica de los vehículos dados de alta en los registros públicos que no hayan causado baja.

del vehículo, en el que el titular del vehículo, sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se ve privado ilícitamente del mismo; pues bien, solamente en ese supuesto de baja temporal se tiene derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En los demás casos de baja temporal, resultantes de la expresa voluntad del titular de retirarlos de la circulación, de la entrega para su posterior transmisión, o de la finalización de un contrato de arrendamiento con opción de compra o de arrendamiento a largo plazo, la baja temporal es consecuencia del tráfico jurídico lícito y no se establece por el tiempo que dure la baja temporal derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del Impuesto.

Por lo tanto, habida cuenta de la documentación aportada y lo expuesto en los apartados anteriores, el vehículo está sujeto y no exento del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, impuesto cuya cuota no puede ser prorrateada por trimestres naturales por el tiempo de la baja temporal solicitada y admitida, al no ser esta por sustracción o robo del vehículo⁶⁶⁵.

El argumento justificativo que quiere hacer valer la Administración se basa en el hecho de que los restantes casos de baja temporales contempladas en el RGV tienen su origen en operaciones lícitas y voluntarias de los contribuyentes, opciones jurídicas que en ningún caso deben perjudicar a la relación jurídica tributaria, mientras que la sustracción o robo del vehículo son ilícitos. Olvida, sin embargo, la DGT, y así lo manifiesta FERNÁNDEZ MARÍN, que en los casos de baja definitiva, además de las que se practican de oficio, existen otras de carácter voluntario, que sí dan derecho al prorrateo de la cuota devengada, y que a pesar de ser definitiva la baja puede ser objeto de rehabilitación posteriormente, con lo que el argumento utilizado para justificar la opción legislativa es débil⁶⁶⁶.

En los supuestos contemplados en el TRLRHL se prorratea la cuota por trimestres, por lo que el prorrateo solo será efectivo, en los supuestos de primera adquisición, cuando la misma haya tenido lugar pasado, al menos, el primer trimestre, y en los supuestos de baja, tanto temporal como definitiva, si se producen antes del último trimestre⁶⁶⁷.

MARÍN-BARNUEVO FABO critica, no obstante, la forma de realizar los prorrateos de las cuotas, argumentando que los medios informáticos existentes en la actualidad no justifican un prorrateo por trimestres en

⁶⁶⁵ En el mismo sentido se pronuncia la DGT en la consulta vinculante núm. 791 de 16 de abril de 2008.

⁶⁶⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, *op. cit.*, pág. 106.

⁶⁶⁷ UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, M.: "El Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 24.

base a razones de eficacia del impuesto. El prorrateo debería realizarse por días⁶⁶⁸.

Téngase presente que el artículo 96.3 del TRLRHL no establece plazo para solicitar el prorrateo de cuotas por parte de los contribuyentes. Si bien debe entenderse que nunca podrá ser superior al plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 66 de la LGT⁶⁶⁹.

⁶⁶⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Los Tributos Locales*, *op. cit.*, pág. 459. En el mismo sentido, GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 482, CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Tributos Locales*, *op. cit.*, págs. 213 y 214; y LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local...”, *op. cit.*, págs. 98-101. Estos últimos autores invocan la Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre, en la que se resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete), en relación a la primera redacción del artículo 90 de la Ley 39/1988, según la cual las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas solo podrían reducirse en los casos de declaración de alta, cuando el día de comienzo de la actividad no coincidiera con el año natural, calculándose proporcionalmente al número de trimestres naturales que restasen para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad. No se daba, por tanto, el mismo trato a los supuestos de baja en la actividad.

El Tribunal Constitucional entiende que la diferencia de tratamiento fiscal de altas y bajas de las actividades únicamente sería admisible si hubiera una justificación objetiva y razonable que explicara tal desigualdad. Pero la Sala de lo Contencioso-Administrativo no la encontró y el Tribunal no la adivina, por lo que se entiende que no existe ninguna razón técnica que impida recudir la cuota atendiendo a la fecha de la baja, como demuestra el régimen de estimación objetiva regulada en la época por los Reglamentos del IRPF (Real Decreto 1841/1991) y del IVA (Real Decreto 2028/1985). Así pues, la norma no tiene justificación razonable pues da trato desigual a situaciones idénticas desde la perspectiva de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

Sin embargo, hay un punto en que la decisión del Tribunal no resulta satisfactoria, dado que si se pone como ejemplo el cómputo por días de actividad a efectos de la aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos en IRPF e IVA, ¿por qué no se ha pronunciado a favor de este criterio en lugar de aceptar el cómputo por trimestres? Tal pregunta no había sido planteada por la Sala que elevó la cuestión de inconstitucionalidad y aún puede añadirse que el Tribunal Constitucional debe respetar las opciones del legislador dada su función de legislador negativo al que no corresponde pronunciarse sobre las múltiples soluciones normativas, salvo que la elegida desobedezca los dictados constitucionales, de donde se deduce que para el Tribunal el cómputo por trimestres resulta admisible. No obstante, esta opinión no está exenta de críticas. Así, si un contribuyente se da de alta el los últimos días de un trimestre o se da de baja en los primeros días parece evidente que se le está imputando una riqueza potencial que no responde a la realidad. De modo que también por esta razón podría haberse declarado que el precepto impugnado desobedecía el artículo 31.1 de la Constitución. Hubiera sido más respetuoso con el principio de capacidad económica defender la aplicación del cómputo por días. A fin de cuentas, solo se trata de aplicar una regla de tres.

⁶⁶⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 27, señalan que para la determinación del momento en que debe comenzar el cómputo de la prescripción, habrá que entender que resulta aplicable el artículo 1969 del Código Civil conforme a la *actio nata*. Así, “el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”. Y en particular se entenderá que dicho momento se produce con la baja definitiva del vehículo en el Registro Público.

Cuando se proceda al prorrateo por causa de baja y ya se haya procedido a abonar la totalidad del impuesto, el contribuyente podrá solicitar la devolución del ingreso indebido, teniendo derecho al pago de los intereses de demora.

El artículo 32.2 de la LGT establece al respecto que:

“Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”.

La DGT en la consulta núm. 870 de 5 de junio de 2002 no entiende, sin embargo, que dicha devolución constituya un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino la aplicación del prorrateo de cuotas que dispone la Ley en un supuesto en el que ya se produjo el devengo del tributo. Y en tal sentido señala lo siguiente en relación a la baja definitiva de un vehículo en el curso del año 2002:

“(…) el apartado 1 del artículo 97 de la Ley 39/1988 dispone que el período impositivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos. De acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo 97, el impuesto se devenga el primer día del período impositivo.

A tenor del apartado 3 del citado artículo 97, el importe de la cuota del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se prorrateará por trimestres naturales en el caso de baja definitiva del vehículo.

En consonancia con todo lo anterior, cabe indicar que, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, sí existe hecho imponible y se ha producido el devengo del impuesto, el 1 de enero de 2002, y ello debido a que la baja definitiva del vehículo ha sido posterior a tal fecha.

No obstante, en el caso planteado, el sujeto pasivo tiene derecho al prorrateo de la cuota, por los trimestres posteriores al de la baja definitiva. Para ello, el Ayuntamiento correspondiente deberá proceder de oficio a la oportuna devolución, sin perjuicio de que ésta pueda ser igualmente solicitada por el sujeto pasivo. Dicha devolución no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino la aplicación del prorrateo de cuotas que dispone la Ley en un supuesto en el que ya se produjo el devengo del tributo”.

En cualquier caso, como se advierte en esta última consulta citada, los Ayuntamientos deben proceder de oficio a realizar la oportuna devolución cuando proceda el prorrateo y se haya ingresado la totalidad del impuesto, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite.

7.8. Aplicación del impuesto

La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria relativos a este impuesto, se atribuye por el artículo 97 del TRLRHL al Ayuntamiento del

domicilio que consta en el permiso de circulación del vehículo, sin perjuicio de la posibilidad de delegación contemplada en el artículo 7 del TRLRHL. Con independencia, por tanto, de la residencia habitual del titular registral del vehículo, el tributo se liquidará, conforme a un criterio marcadamente formal, en el municipio del domicilio que aparezca en el permiso de circulación. Así pues, el sujeto activo del impuesto será el Ayuntamiento resultante del permiso de circulación. Este documento se erige, según PEDRAZA BOCHONS⁶⁷⁰, en elemento basilar del impuesto, pues de su contenido depende la determinación de los sujetos activo y pasivo.

El legislador tributario local ha optado, por consiguiente, por el establecimiento de un punto de conexión rígido, pero con notable eficacia simplificadora de la gestión.

En esta línea, el primer párrafo del artículo 30.2 del RGV obliga a comunicar a la Jefatura de Tráfico competente cualquier variación en el domicilio del titular del vehículo. Su tenor literal es el que sigue:

“Cualquier variación en el nombre, apellidos o domicilio del titular del permiso o licencia de circulación que no implique modificación de la titularidad registral del vehículo deberá ser comunicada dentro del plazo de quince días desde la fecha en que se produzca, para su renovación, a la Jefatura de Tráfico expedidora del mismo o a la de la provincia del nuevo domicilio de aquél, la cual notificará el cambio de domicilio a los correspondientes Ayuntamientos”.

Esta vinculación de la gestión del impuesto con el domicilio que consta en los registros de Tráfico ocasionará conflictos cuando el domicilio real del sujeto pasivo, o incluso su domicilio fiscal⁶⁷¹, no coincida con el domicilio que conste en el permiso de circulación, pero resulta patente que la simplificación de las tareas gestoras origina mayores ingresos que el conflicto o el litigio con el contribuyente.

También aquí, por tanto, en la concreción del sujeto activo, debemos advertir la existencia de un sector de la doctrina y de la jurisprudencia que considera el contenido del artículo 97 del TRLRHL como una presunción *iuris et de iure*, en tanto que otro sector se decanta por la interpretación de dicho precepto como presunción *iuris tantum*.

⁶⁷⁰ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 98.

⁶⁷¹ El domicilio fiscal se define en el artículo 48 de la LGT como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Este domicilio fiscal será para las personas físicas, con carácter general, el lugar donde tenga fijada su residencia habitual, en cambio para las personas jurídicas coincidirá con su domicilio social, siempre que en él esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Para CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA se trata de una presunción *iuris et de iure*, de tal forma que el ente local notificará en el lugar que figure en el permiso de circulación⁶⁷². La Sentencia del TS de 9 de octubre de 2001 afirma que la Administración no tiene obligación de localizar otro domicilio distinto al declarado expresamente y que aparece formalmente en el permiso de circulación del vehículo. Para la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 14 de marzo de 2000 la carga de la prueba para acreditar un cambio de domicilio recae en el contribuyente, por lo que si el administrado incumple su obligación de notificar a la Administración los cambios de domicilio, las notificaciones personales al lugar que consta en el permiso de circulación y la notificación edictal posterior serán ajustadas a Derecho.

La tesis formalista también se sustenta en las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid núm. 134 de 9 de febrero de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 194/1998), de Castilla y León núm. 169 de 4 de abril de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 1328/1998), de Murcia núm. 174 de 6 de marzo de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 3132/1997), en las que se manifiesta que el pago al Ayuntamiento del nuevo domicilio no libera de la obligación tributaria al sujeto pasivo, pues el Ayuntamiento competente para recaudar es el que consta en el permiso de circulación. En la última Sentencia citada, un Ayuntamiento que realiza actuaciones de comprobación e investigación tributaria respecto a los vehículos de los que son titulares las personas empadronadas en su municipio a efectos de la pertinente exigencia del IVTM, resulta perjudicado, ya que el Tribunal considera competente sin más al Ayuntamiento correspondiente al domicilio que consta en el permiso de circulación. Así, en el fundamento de derecho 1.º se dispone lo siguiente:

“Se recurre en los presentes autos la resolución por la que el Ayuntamiento de Murcia acordó la procedencia de la liquidación de las cuotas correspondientes a los años 1992 a 1996 del Impuesto sobre Vehículo de Tracción Mecánica de los años 1992 a 1996. Ha de dejarse constancia de que dichas cuotas fueron satisfechas por el recurrente al Ayuntamiento de Cartagena que era el Ayuntamiento del domicilio que consta en el permiso de circulación del vehículo, según dispone el art. 98 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Ciertamente, el actor no comunicó el cambio de domicilio a Murcia, ocurrido en 1991, pero el incumplimiento de esta obligación no lleva consigo que se altere la norma claramente establecida en el art. 98 de la LHL antes citada”.

Esta posición formalista, en opinión de GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, plantea el problema de la posible elección por parte del sujeto pasivo del Ayuntamiento en el que pagar el impuesto mediante la

⁶⁷² CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 28.

comunicación a Tráfico de un domicilio distinto a su domicilio real, para que así figure en el permiso de circulación⁶⁷³. Circunstancia aprovechada por determinados Ayuntamientos que, aplicando la cuota en su grado mínimo y estableciendo bonificaciones sobre la misma en la ordenanza reguladora del impuesto, han conseguido atraer hacia su municipio a un número considerable de sujetos pasivos.

El sistema, por tanto, abre puertas al fraude, pues la desconexión de la residencia habitual permite elegir al sujeto pasivo el Ayuntamiento que haya fijado menor cuota. Asimismo, propicia la concentración de vehículos afectos a actividades empresariales, cuando éstas se desarrollan en centros ubicados en distintos términos municipales.

MERINO JARA también se hace eco de la posible elusión del impuesto, pues ante la variedad de tarifas que pueden aprobar los municipios resulta previsible que dentro de las diversas alternativas que se le pueden presentar al sujeto pasivo (residencia habitual, domicilio fiscal, sede de dirección de los negocios, etc.), se incline por aquella que le suponga menor carga tributaria⁶⁷⁴. Y ello porque el legislador ha renunciado a conocer cuál es el verdadero domicilio fiscal del titular del vehículo. En realidad, el criterio adoptado evitará conflictos entre los diversos Ayuntamientos, pero posibilita que el sujeto pasivo acomode su sujeción al impuesto del municipio que más le convenga, evitando tributar en aquél que apruebe unas tarifas mayores.

Según GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, considerando la presunción del artículo 97 del TRLRHL de naturaleza *iuris tantum* se podrían evitar muchos de estos problemas, de forma que el Ayuntamiento competente para la exacción del impuesto fuera el del domicilio que figura en el permiso de circulación del vehículo, salvo que se llegara a demostrar fehacientemente que el domicilio real del sujeto pasivo es otro, en cuyo caso se destruiría la presunción, atribuyéndose la competencia de gestión al Ayuntamiento del domicilio real del titular del vehículo a motor⁶⁷⁵.

En la misma línea argumentativa que ya expusimos cuando analizamos el sujeto pasivo, entendemos que el artículo 97 del TRLRHL no contempla ninguna presunción. La designación como sujeto activo del Ayuntamiento que figura en el permiso de circulación es una opción del

⁶⁷³ GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C., "Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 87.

⁶⁷⁴ MERINO JARA, I.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 270.

⁶⁷⁵ GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: "Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 87.

En la misma línea, MARÍN-BARNUEVO, FABO, D.: *Los Tributos Locales*, *op. cit.*, págs. 460-461.

legislador. Una opción que evidentemente facilita las tareas de aplicación del impuesto, aunque pueda dar lugar a prácticas abusivas por parte de determinados sujetos pasivos contribuyentes que pueden querer fijar el domicilio en aquel municipio que les procure menor tributación.

En cualquier caso, tal y como está redactada la ley, no se deriva de ello ninguna consecuencia jurídica, amén del perjuicio económico que se pueda ocasionar al municipio por donde realmente circulan los vehículos y que no es el que figura en el permiso de circulación, porque exige unas cuotas más elevadas.

BALLARÍN ESPUÑA y MACHO PÉREZ se han ocupado, recientemente, del problema de la huida masiva de flotas de vehículos titularidad de diversas sociedades de su padrón de vehículos a otros municipios donde aparentemente no radica la actividad de la sociedad y donde, además, su tributación por el IVTM se ve disminuida. Si bien se muestran partidarias de mantener el actual criterio legal, el del artículo 97 del TRLRHL, por ser un criterio formal que facilita la gestión del impuesto y evita costes administrativos y presión fiscal indirecta sobre el sujeto pasivo, propugnan que para realizar el cambio del domicilio que debe constar en el permiso de circulación y que determina el Ayuntamiento sujeto activo del IVTM, debería exigirse en todo caso la modificación estatutaria donde conste el cambio del domicilio social⁶⁷⁶.

En todo caso, debemos indicar que en caso de cambio del domicilio que consta en el permiso de circulación, el artículo 96 del TRLRHL no permite el prorrateo de la cuota del impuesto correspondiente al período impositivo en el que se produce el cambio de domicilio entre los dos Ayuntamientos, de modo que el Ayuntamiento competente para exigir y gestionar el impuesto correspondiente al citado período impositivo es aquel cuyo domicilio figure en el permiso de circulación el día de devengo del impuesto, el 1 de enero del año correspondiente⁶⁷⁷.

Para CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA no debe, sin embargo, existir ningún obstáculo para que internamente los entes locales distribuyan la cuota devengada el día 1 de enero

⁶⁷⁶ BALLARÍN ESPUÑA, M. y MACHO PÉREZ, A. B.: "La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Problemática...*, *op. cit.*, págs. 149-167.

⁶⁷⁷ La Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 1099 de 16 de diciembre de 1996 (recurso contencioso-administrativo núm. 2538/1994) concluye que el impuesto se devenga el 1 de enero de cada año, correspondiendo la exacción del impuesto al municipio en el que el sujeto pasivo tenía su domicilio en dicha fecha, sin que sean de aplicación en este supuesto las normas sobre prorrateo por trimestres. Véase RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: "Impuesto sobre Vehículos...", *op. cit.*, pág. 268.

proporcionalmente al tiempo transcurrido en uno y otro municipio⁶⁷⁸. Solución que nos parece hartamente complicada de llevar a la práctica local, de no concurrir una clara voluntad de colaboración.

En cuanto a la revisión es preciso referirse al preceptivo recurso de reposición, que ha de interponerse ante el municipio que decreta la matrícula del IVTM, es decir, la administración municipal que liquida, recauda o inspecciona (artículos 222-225 LGT y 21-27 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa). Tras la interposición de este recurso cabe acudir a la vía contencioso-administrativa. En el ámbito local no existe, con carácter general, la vía económico-administrativa, salvo para algunos actos de aplicación de los tributos locales dictados por la Administración tributaria del Estado (IBI e IAE).

No obstante, en el caso de los municipios de gran población, definidos en el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local⁶⁷⁹, el recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto se considera potestativo, pudiendo acudirse directamente a la reclamación económico-administrativa ante el órgano municipal (artículos 226-249 LGT y 28-65 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa), considerándose la misma preceptiva antes de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

7.9. Régimen de autoliquidación

Según el artículo 98.1 del TRLRHL:

“Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación”.

Las ordenanzas fiscales dispondrán la clase de instrumento acreditativo del pago del impuesto (artículo 98.2 TRLRHL). Un precepto de esta naturaleza referido a la acreditación externa del pago, solo tiene explicación por los antecedentes del Impuesto sobre Vehículos. En tales

⁶⁷⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 26.

⁶⁷⁹ El artículo 121 de la Ley 7/1985 considera municipios de gran población los siguientes: los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes; los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes; los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas; y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

antecedentes llegaron a exigirse unos distintivos adhesivos colocados en lugar visible del vehículo⁶⁸⁰.

El IVTM es un tributo censal, al igual que sucede con las otras dos figuras obligatorias de la tributación local: el IAE y el IBI. El impuesto se gestiona a partir de una matrícula, padrón o censo de vehículos, cuyo titular esté domiciliado en el correspondiente municipio. Para la elaboración de tal documento será imprescindible la información existente en los registros de Tráfico, que cumplen en este aspecto de la gestión tributaria un papel muy destacado.

En este sentido, como señalan GARCÍA MARTÍNEZ y VEGA BORREGO, la liquidación administrativa, notificada según lo dispuesto en el artículo 102 de la LGT o, en su caso, la autoliquidación del contribuyente, cuando así lo decida la Administración gestora del impuesto, se practicará respecto al primer período impositivo del impuesto, coincidente con el de su matriculación y autorización para circular, o bien, respecto al período impositivo correspondiente después de la rehabilitación del vehículo o de la obtención de una nueva autorización para circular, tras la baja temporal o definitiva del mismo⁶⁸¹.

Respecto de vehículos ya matriculados, la recaudación se llevará a cabo mediante la expedición y notificación por parte del Ayuntamiento de recibos cobratorios que se elaborarán mediante el sistema de padrón anual o matrícula del impuesto⁶⁸².

En la gestión del IVTM, al tratarse de un tributo de cobro periódico por recibo, se sigue el sistema de notificación colectiva por edictos, una vez efectuada individualmente la notificación correspondiente al alta en el padrón o matrícula, previéndose en el artículo 102.3 LGT que en los casos “de aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la

⁶⁸⁰ Véase, al respecto, AAVV (Coord. E. ARAGONÉS BELTRÁN), *Ley Comentada...*, *op. cit.*, pág. 446.

⁶⁸¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 496.

En el anexo XV del RGV “Bajas y rehabilitación de los vehículos”, en su letra c) relativa al alta de un vehículo dado de baja temporal, debe presentarse entre otros documentos, el impreso de alta del IVTM o autoliquidación del mismo o justificante de su exención; en su letra d) rehabilitación de vehículos, entre otros documentos deben presentarse: autoliquidación por triplicado del IVTM o justificante de su exención, en su caso.

⁶⁸² El artículo 102.3 de la LGT sienta que: “En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan”.

modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes”.

7.10. Justificación del pago del impuesto

El artículo 99.1 del TRLRHL señala 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, es decir, el pago del último recibo presentado al cobro del impuesto.

Por último recibo presentado al cobro debe entenderse no necesariamente el que corresponda al período impositivo en curso, ya que aun habiéndose podido devengar el IVTM (el primer día del año) podría no haberse abierto el período de pago voluntario del impuesto. En todo caso, como señala FERNÁNDEZ MARÍN, la acreditación del pago del impuesto correspondiente al último período impositivo puesto al cobro no prejuzga el pago ni la exigibilidad por el Ayuntamiento del impuesto de los períodos anteriores pendientes de prescripción, ya que las obligaciones tributarias que surgen en un período impositivo son independientes de las que correspondan a otro período⁶⁸³.

En esta línea, el artículo 2, apartados 1 y 2, del Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, establece que quienes soliciten la matriculación de un vehículo deberán presentar al propio tiempo en la Jefatura Provincial o Local de Tráfico correspondiente, en triplicado ejemplar y con arreglo al modelo aprobado por el Ayuntamiento del domicilio legal del propietario del vehículo, el documento que acredite el pago del IVTM o su exención. Una vez resuelto favorablemente el expediente relacionado con el vehículo de que se trate un ejemplar del documento a que alude el párrafo anterior, sellado por la Jefatura de Tráfico con indicación de la fecha de presentación y la matrícula del vehículo, se remitirá al Ayuntamiento correspondiente a través del Organismo administrativo que se encargue de dicha gestión, entregándose otro al interesado y quedando el tercer ejemplar archivado en el expediente de matrícula del vehículo.

Por su parte, el artículo 99.2 del TRLRHL advierte que las Jefaturas Provinciales de Tráfico no tramitarán 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 trámite⁶⁸⁴. Por tanto, se

⁶⁸³ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos...*, op. cit., pág. 155.

⁶⁸⁴ El apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto 1576/1989 advierte que quienes soliciten ante

impide el cambio de titular del vehículo y en consecuencia el cambio e sujeto pasivo del IVTM. Para RAMOS PRIETO se trata de una medida de garantía del cobro de la cuota tributaria⁶⁸⁵, aunque MAZORRA MANRIQUE DE LARA entiende que se trata de una figura que encajaría mejor en el concepto amplio de “medidas cautelares”⁶⁸⁶. En cualquier caso, estas medidas son una forma de garantía, tal y como las entiende el artículo 81 de la LGT.

A efectos de la acreditación anterior, los Ayuntamientos o las entidades que ejerzan las funciones de recaudación por delegación, al finalizar el período voluntario, comunicarán informáticamente al Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico el impago de la deuda correspondiente al período impositivo del año en curso. La inexistencia de anotaciones por impago en el Registro de Vehículos implicará, a los únicos efectos de realización del trámite, la acreditación anteriormente señalada (artículo 99. 3 TRLRHL)⁶⁸⁷.

la Jefatura de Tráfico la transferencia o la baja definitiva de un vehículo así como la reforma del mismo, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, o del cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo y que implique un cambio de domicilio con trascendencia tributaria, deberán acreditar previamente el pago del último recibo presentado al cobro del IVTM, sin perjuicio de que sean exigibles por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas, por dicho concepto, devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas.

A falta del documento justificativo de dicho pago, la Jefatura de Tráfico no ultimaré la legalización de los trámites interesados en el permiso de circulación del vehículo de que se trate, pero podrá anotar en un registro auxiliar, a los efectos correspondientes, los desguaces, reformas, cambios de domicilio y variación de titulares que efectivamente se hubieran producido.

La Sentencia del TSJ de Castilla y León de núm. 127 14 de marzo de 2000 (recurso contencioso-administrativo núm. 190/1998) declara, según los antecedentes legales, la necesidad de acreditar el pago del último recibo presentado al cobro del impuesto en un caso de transferencia de vehículo.

En el mismo tono se expresa la Sentencia del TSJ de Madrid de 1 de junio de 2000 que considera que “al recurrente correspondía el pago del impuesto, de conformidad con los arts. 95 y 97 (actuales arts. 94 y 96 del TRLRHL), y pudo suceder que Tráfico admitiera la transferencia si ésta se produjo, sin haber justificado el pago aun a pesar de lo dispuesto en el art. 100 de la Ley 39/1988 (actual art. 99 del TRLRHL), pero en virtud de la carga de prueba frente a la negativa del Ayuntamiento, correspondía al demandante acreditar el pago del impuesto como sujeto pasivo del mismo, cosa que no ha hecho, por lo que procede la desestimación del recurso y no puede deducirse la transferencia en el supuesto de que ésta hubiera tenido lugar”.

⁶⁸⁵ RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos...”, *op. cit.*, pág. 106.

⁶⁸⁶ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, pág. 79.

⁶⁸⁷ La disposición transitoria decimonovena del TRLRHL, en la redacción dada por el artículo undécimo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece que en tanto la Dirección General de Tráfico no habilite los procedimientos informáticos necesarios para permitir la comunicación a que se refiere el artículo 99.3 de esta Ley, las Jefaturas Provinciales de Tráfico exigirán, para la realización del trámite de cambio de titularidad administrativa, el recibo que acredite el pago del impuesto correspondiente al año inmediatamente anterior a aquel en que se realiza el trámite.

Es evidente que este artículo 99 del TRLRHL impone a las autoridades de Tráfico la obligación de colaborar con la Administración tributaria local encargada de la gestión del IVTM para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, incardinándose esta colaboración interadministrativa en las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal.

8. CONCLUSIONES

Analizado el régimen jurídico del IVTM vamos a extraer una serie de conclusiones al hilo del estudio realizado.

1.^a Conviene señalar que esta figura, herencia del antiguo Impuesto sobre Circulación, no responde a la naturaleza de tasa. La titularidad de un vehículo apto para circular por las vías públicas implica la realización del hecho imponible del impuesto, poniendo de manifiesto un concreto índice de capacidad económica. El hecho de que su fundamento sea semejante al de una tasa solo supone el reconocimiento de que el sujeto pasivo se beneficia de bienes y servicios públicos locales, siendo legítimo que contribuya a sufragar los gastos municipales que se originen.

Por otro lado, su compatibilidad con las tasas locales y estatales que tengan por objeto prestar un servicio relacionado con los vehículos está fuera de toda duda.

2.^a Podemos afirmar que se trata de un impuesto municipal de exacción obligatoria, siendo el carácter local una constante ya desde su implantación como tasa allá por el año 1960. Además, es un impuesto directo no sobre la renta, sino sobre un determinado elemento del patrimonio. No es discutible tampoco su carácter real y objetivo, a pesar de que se hayan introducido en su regulación elementos de personalización y subjetivización como las exenciones a los impedidos. Pacífica es asimismo su calificación como tributo periódico y progresivo, a pesar de que no se trate de la progresividad por escalones habitual o típica de otros tributos del sistema, como el IRPF, el IP o el ISD. Aquí la cuantía del impuesto varía según el vehículo, en función de la potencia, de la carga útil, el número de plazas o la cilindrada. Y, por último, advertiremos que se trata de un impuesto fundamentalmente contributivo, aunque con derivaciones medioambientales, las cuales son constatables en las bonificaciones potestativas sobre la cuota contempladas en el artículo 95.6 del TRLRHL en función de la clase de carburante y de las características del motor. Éstas no han tenido el éxito esperado, debido a que su carácter facultativo permite a los Ayuntamientos no introducirlas para no perder recaudación. En cualquier caso, la idea de acentuar la vinculación del IVTM con la protección del

medio ambiente se anuncia como una de las novedades que se incorporarán a la próxima reforma del sistema de financiación de los EELL.

En este sentido, conforme a la opinión mayoritaria, estimamos en efecto que el IVTM debería transformarse para adquirir una impronta medioambiental que hoy en día está presente de forma muy tenue y deficiente, bien conservando su condición de impuesto local, bien convirtiéndose en tributo propio de las Comunidades Autónomas al amparo del artículo 6.3 de la LOFCA, en su caso con cesión parcial de su recaudación a las Haciendas locales.

3.^a Ponemos de manifiesto que la redacción del hecho imponible del impuesto ha planteado y seguirá planteando conflictos entre la Administración y los contribuyentes por las diversas interpretaciones que derivan de la misma. Así, básico es identificar al sujeto pasivo contribuyente sobre el que pesa la obligación tributaria principal, las formales y, en su caso, las accesorias. En este punto el TRLRHL se decanta por considerar sujeto pasivo al titular del vehículo, el cual se identifica con la persona a cuyo nombre figura el permiso de circulación. No es una presunción, ni *iuris tantum*, ni *iuris et de iure*, es una simple opción legislativa por razones de simplicidad y eficacia en la gestión, lo que no impide que surja el conflicto cuando la titularidad administrativa y la civil o la real no coinciden, encontrándonos pronunciamientos de los Tribunales muy dispares. Si tuviéramos en cuenta que el legislador afirma que el sujeto pasivo es el titular registral, consideraríamos que las cuestiones que puedan suceder por el camino (transmisiones no registradas, etc.) tendrán que dirimir las los implicados en el ámbito que corresponda, con las consecuencias que se puedan derivar de orden civil, administrativo o penal, lo que no significa que podamos transformar una clara elección legislativa en una presunción.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está constituido por los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, los cuales aparecen identificados en el cuadro de tarifas del artículo 95.1, si bien es evidente que también se puede aplicar el mismo a vehículos no expresamente recogidos en tal precepto. En este sentido el auxilio del RGV será fundamental para interpretar si un vehículo, no explícitamente contemplado en la norma antes referida, puede subsumirse en alguna de las categorías relacionadas en dicho cuadro. Lo contrario supondría considerarlos no sujetos al impuesto, opción que no compartimos, puesto que serían muchos los que quedarían apartados de tributación.

La aptitud para circular, condición para que se entienda realizado el hecho imponible, se presume para todo vehículo matriculado en tanto

no sea dado de baja. Teniendo en cuenta que el TRLRHL no aclara el alcance de la presunción y que los pronunciamientos jurisprudenciales tampoco son de gran ayuda por la variedad de criterios barajados, insistimos en la necesidad de una reforma del precepto para que su aplicación no provoque inseguridad jurídica en determinados supuestos.

4.^a Es evidente que el legislador perfila el hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción y de exención tributaria. Más numerosos los segundos que los primeros y también más conflictivos, demostrándolo la gran cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales reseñados. Esto no puede ser sino signo inequívoco de que en la redacción de las exenciones hay lagunas o se ponen al descubierto incertidumbres que deben ser resueltas, finalmente, por los Tribunales. Se trata, por consiguiente, de una llamada de atención al legislador que ha de tomar buena nota de los apuntes que le hayan dictado, en su caso, la doctrina y la jurisprudencia para corregir las deficiencias detectadas.

5.^a Realizado el hecho imponible habrá de procederse a la cuantificación del impuesto, materia en la que el TRLRHL se aleja del sistema tradicional, pues prescinde de una definición de la base imponible a la que deba aplicarse un tipo impositivo, determinando directamente la cantidad a pagar mediante un cuadro de tarifas, cuyas cuotas no pueden ser disminuidas, pero sí incrementadas hasta el duplo por los Ayuntamientos. En el cálculo de las mismas no se han considerado, a pesar las nuevas directrices verdes, los costes medioambientales de los vehículos. Este ejercicio de corresponsabilidad fiscal por parte de los Ayuntamientos conllevará la existencia de diferencias fiscales entre unos y otros, lo que favorecerá la huida de los titulares de vehículos hacia los municipios con cuotas más reducidas, poniéndose en marcha un arriesgado juego de competencia fiscal a la baja.

6.^a Recordamos que el período impositivo coincide con el año natural, produciéndose el devengo el día 1 de enero, por lo que los cambios que puedan acaecer sobre los distintos elementos del hecho imponible surtirán efecto en el ejercicio siguiente, obviando las alteraciones que puedan darse a lo largo del período impositivo. Se antepone de nuevo la simplicidad y la eficacia en la gestión a otros principios como el de capacidad económica.

Además, conviene tener presente que, a pesar de que el TRLRHL reconoce la posibilidad de efectuar un prorrateo de cuotas por trimestres en los supuestos de primera adquisición, si la misma se ha producido pasado el primer trimestre, y en los casos de baja producidas antes del último trimestre, el prorrateo, en un ejercicio de respeto al principio de capacidad económica, debería efectuarse por días.

7.^a Una cuestión también muy debatida es la posición del sujeto activo, que recae legalmente en el Ayuntamiento que consta en el permiso de circulación. De nuevo el legislador, en aras de una simplificación manifiesta de la gestión, opta por el establecimiento de un punto de conexión rígido, pero fácilmente identificable, lo que no impide que surja el conflicto cuando el domicilio real del sujeto pasivo no coincida con el que figura en el documento administrativo.

A pesar de que un sector de la doctrina entiende que la norma en cuestión recoge una presunción, para unos *iuris tantum*, para otros *iuris et de iure*, entendemos que se trata de una opción del legislador que evidentemente facilita las tareas de aplicación del impuesto, aunque pueda derivar en prácticas abusivas por parte de determinados sujetos pasivos contribuyentes que pueden querer fijar el domicilio en aquel municipio que les proporcione menor tributación.

Este impuesto es un claro ejemplo de que la simplificación legislativa no siempre se traduce en ausencia de problemas con los contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. INTRODUCCIÓN

Esta tesis doctoral que hemos dedicado al estudio de la imposición sobre los vehículos automóviles nos ha revelado que tales bienes soportan una importante presión fiscal ejercida desde diversos flancos: el estatal, el autonómico y el local.

Los tributos sobre los vehículos automóviles, que se reparten los distintos niveles de la Hacienda territorial, las nutren de ingresos de distinta cuantía en función de cuál sea el objeto imponible: la matriculación, la titularidad, la adquisición, la entrega o su uso. Sin olvidar que otros actos o negocios como el consumo de hidrocarburos, necesario para la puesta en funcionamiento del vehículo, o la contratación de un seguro de responsabilidad civil que cubra los riesgos derivados de la circulación, ponen al descubierto otras tantas manifestaciones de capacidad económica que asimismo se consideran merecedoras de gravamen.

Esta sobrecarga fiscal no podría ser entendida sin el férreo control que sobre tales elementos patrimoniales ejerce la Administración, puesto que los mismos han de estar registrados en Tráfico, es obligatoria su matriculación y están dados de alta en un padrón o matrícula a nivel local. Aunque no ignoramos que pueden existir otros elementos patrimoniales que evidencien igual o incluso mayor capacidad económica cuando se adquieren o entregan, la Administración abusa de su posición preeminente al respecto, pues el resultado de dicho control es el sometimiento de los vehículos a un gravamen excesivo.

Estos recursos tributarios, que en nuestro sistema se vinculan de una u otra forma, directa o indirectamente, a los vehículos, pertenecen fundamentalmente a las categorías de los impuestos y las tasas. Aun cuando estas tasas locales y estatales pueden tener cierto interés, hemos optado por centrarnos únicamente en los impuestos y en este devenir hemos comentado con espíritu crítico y por separado los tributos de esta naturaleza que sobre los vehículos se califican de indirectos y aquéllos otros que sobre tales bienes pertenecen al ámbito de la imposición directa.

2. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE EL AUTOMÓVIL

De sobra es conocido que esta tributación somete a gravamen manifestaciones indirectas de capacidad económica como las entregas de los vehículos, su matriculación, el consumo de hidrocarburos y la contratación de determinados seguros. Unas expresiones de riqueza que se gravan a través del IVA, el IEDMT, el IEH, el IVMDH (en vigor hasta 31 de diciembre de 2012) y el IPS.

Sin embargo, nos ha llamado la atención que esta parcela de la imposición nos muestra una lógica línea secuencial, de modo que los impuestos referidos gravan hechos que están concatenados, de tal forma que van entrando en juego sucesiva o alternativamente. Así, la adquisición de un vehículo por una persona natural o jurídica implica la entrega del mismo por parte de un empresario o profesional que realiza una entrega de bienes sujeta, como regla general, al tipo del 21 por 100 de IVA. El sujeto pasivo es quien realiza la actividad empresarial o profesional, debiendo el adquirente del vehículo soportar el IVA repercutido, como una obligación entre particulares resultante del tributo.

Si el que transmite el vehículo es un particular o un empresario o profesional que no actúa como tal, el adquirente deberá abonar a la Hacienda autonómica competente, en este caso, la autonómica, el ITPAJD, modalidad TPO, aplicando un 4 por 100 al valor real del vehículo que constituye la base imponible (en defecto de norma autonómica que reduzca o eleve dicho tipo). De esta operación resultará la cuota tributaria.

Una vez adquirido el vehículo, el propietario del mismo está obligado a matricularlo como requisito *sine qua non* es posible la circulación. El IEDMT grava esta primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión.

Esto significa que hay que pagar IVA o ITPAJD, modalidad TPO, por la adquisición del vehículo y, en su caso, el IEDMT derivado de la obligación administrativa de matriculación. Lo recaudado por IVA se compartirá entre el Estado y las CCAA, en cambio el rendimiento del ITPAJD corresponde en su totalidad a los entes autonómicos, al igual que sucede con el producto del IEDMT. Las Haciendas autonómicas, por tanto, sacan buen partido de la celebración de este tipo de negocios o contratos, aunque la actual crisis económica haya puesto de manifiesto un notable descenso en las cifras de recaudación propiciado por la caída en picado de las ventas y las matriculaciones de vehículos.

Si seguimos completando etapas, hay que concluir que una vez matriculado el vehículo ya es apto para circular desde el punto de vista

jurídico. En cambio desde una perspectiva material tal hecho no es posible si no se ha procedido al llenado del depósito de carburante (gasoil o gasolina), a menos que se trate de vehículos dotados de un motor eléctrico que no están diseñados para funcionar quemando combustible. Dicha acción conllevará para el consumidor el pago del IVA al 21 por 100 y de la accisa sobre los hidrocarburos contemplada en la ley. Tanto el IVA como el IEH son tributos cuyos recursos comparten en distinto porcentaje el Estado y las CCAA, a las cuales se cede el 50 por 100 del IVA y el 58 por 100 del citado impuesto especial. Además, no debemos olvidar que hasta el 31 de diciembre de 2012 el consumo de hidrocarburos soportaba otra carga impositiva, la resultante de aplicar el tipo estatal y el autonómico del IVMDH. Derogado formalmente este tributo, el mismo se ha integrado en el IEH, de tal forma que la Administración autonómica no va a quedar afectada por la pérdida de ingresos y el consumidor va a continuar soportando la misma presión fiscal en la actualidad que a fecha 31 de diciembre de 2012.

Finalmente, hemos de advertir que pesa sobre el titular del vehículo y usuario del mismo la obligación de contratar un seguro de responsabilidad civil, que quedará gravado por el IPS, actuando como sujeto pasivo la compañía de seguros que tiene el deber de trasladar la cuota del impuesto al contratante del mismo. Aunque las operaciones de seguros son prestaciones de servicios a efectos de la LIVA, se declaran expresamente operaciones sujetas, pero exentas del impuesto, de modo que la persona natural o jurídica que suscribe la póliza solo debe pagar el tributo específico que recae sobre las primas de seguro.

Cerrado el círculo podemos aseverar que las figuras de la imposición indirecta, que acabamos de relatar, se comportan como eslabones de una cadena, de modo que si uno de ellos se suelta o se rompe pondrá al descubierto la violación de una norma jurídica: administrativa, civil, mercantil o fiscal, lo que acarreará las pertinentes consecuencias jurídicas (recargos, intereses, sanciones o multas) por la infracción cometida o, en su caso, por la comisión de un delito fiscal.

En cualquier caso, la exposición realizada nos revela que se ha de tener capacidad económica no solo para adquirir el vehículo, sino también para hacer frente a los impuestos que gravan tanto la adquisición como los actos o hechos que de ella derivan: matriculación, consumo de carburantes o seguro obligatorio. El IVA por la adquisición y el IEDMT se pagaran una sola vez. Sin embargo, los tributos que recaen sobre el consumo de hidrocarburos y el que somete a gravamen las prestaciones de servicios de seguros se devengarán cada vez que se consuma o, con cierta periodicidad, cuando se renueve el contrato de seguro del vehículo: un lastre para el bolsillo de los contribuyentes.

3. LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE EL AUTOMÓVIL

Con una clara vocación continuista respecto a lo referido en el apartado anterior, restaría ubicar el impuesto que la Administración tributaria local exige por ser titular de un vehículo de tracción mecánica, si bien el mismo es de naturaleza directa. Consumada la adquisición, el primer año en el que se realiza el hecho imponible al titular del vehículo se le da de alta en un registro, padrón o matrícula, iniciándose la gestión a partir de la declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente. En el primer caso, la Administración tributaria competente le notificará de forma individual la liquidación correspondiente al alta en el registro, matrícula o padrón y en los años siguientes, mientras el contribuyente no se dé de baja o se modifique la base imponible, la gestión se iniciará de oficio, de forma que la Administración le notificará de forma colectiva las sucesivas liquidaciones mediante la publicación de edictos en el Boletín Oficial de la Provincia.

Hemos cambiado ya de bando y nos hemos pasado al lado de la tributación directa, en la que intervienen los impuestos sobre la obtención de renta (IRPF, IS e ISD) y sobre la titularidad de bienes o derechos (IP, IVTM).

En esta línea, de los dos impuestos periódicos y personales sobre la renta, solo el IRPF da cobijo a normas que contemplan un régimen específico por el uso de los vehículos, por la incorporación de los mismos al patrimonio de los contribuyentes o por su afectación a las actividades económicas. En los dos primeros casos se devengarán o rentas del trabajo personal o ganancias de patrimonio que, al integrarse en la base imponible general como partidas positivas, habrán de tributar a escala progresiva, incidiendo de forma directa en el cómputo final de la cuota diferencial. En el último supuesto, en lugar de sumar rentas o ganancias podemos restar gastos (amortización, consumo de carburantes, mantenimiento, etc.), siempre y cuando el vehículo adquirido se haya afectado plenamente al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Evidentemente, en este contexto sumar es más fácil, pero restar se torna más complicado, ya que a menos que el vehículo se encuentre bajo el paraguas de las excepciones que contempla la normativa del IRPF, la necesidad de demostrar la exclusividad de la afectación hace inviable la deducción, con el consiguiente perjuicio para los contribuyentes, pues un menor gasto, procura un mayor rendimiento económico que influirá de manera directa en la deuda tributaria resultante.

Al respecto, la Ley del IVA nos parece más mesurada y más plegada a la realidad, pues presume, como regla general, la afectación parcial del vehículo en un 50 por 100 y para otros casos, limitados por la norma, en un 100 por 100. Esta descoordinación de la normativa tributaria provoca numerosos conflictos con la Administración que, barriendo para casa, tiende a aplicar la regla del IRPF en sus estrictos términos. Sería, así pues, deseable que el legislador del IRPF tomara buena nota de la regulación del IVA actualmente en vigor para que se admitiera una afectación parcial del vehículo a la actividad, de forma que la normativa se plegara a la realidad existente en lugar de habitar alejado de ella.

En el caso del IS las referencias expresas a los vehículos solo las encontraremos en las tablas de coeficientes de amortización contenidas en el RIS. Así pues, los vehículos adquiridos por las entidades mercantiles, para ser utilizados en el ejercicio de su actividad, tendrán la consideración de inmovilizado material susceptible de amortización a los porcentajes que correspondan según el sistema elegido, debiendo dicho gasto estar debidamente contabilizado para que pueda fiscalmente ser deducido. Asimismo, como otros elementos del inmovilizado material, podrán acogerse a la libertad de amortización del artículo 11.2.a) del TRLIS, de la cual son beneficiarias las sociedades laborales, así como a los incentivos fiscales de la amortización acelerada y de la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión diseñados en los artículos 111 y 113 del TRLIS para las empresas de reducida dimensión.

La afectación del vehículo a la actividad determinará igualmente la deducción de aquellos gastos vinculados a dicho elemento patrimonial que se generen por su tenencia o uso.

La ausencia de normas específicas sobre porcentajes de afectación traza un camino más corto y con menos baches para la deducción del gasto por amortización en el IS que en el IRPF. Idénticas conclusiones podríamos trasladar al resto de gastos: combustible, reparaciones, mantenimiento, etc., vinculados al vehículo. Incluso nos atreveríamos a decir, por lo analizado con carácter precedente, que el quehacer administrativo en este impuesto es proclive a la deducción de tales gastos, los cuales al reducir la base imponible, redundan en una menor recaudación por IS.

No llegamos a entender por qué esta diferencia de trato, pues tanto una sociedad mercantil como un empresario o un profesional han puesto en marcha y desarrollan una actividad económica, si bien la primera tributa en el IS y los segundos lo hacen por IRPF, siendo la Administración más flexible en sus planteamientos si se trata de un vehículo afecto a la actividad de una mercantil que si se trata de un

elemento de dicha naturaleza afecto a la actividad de una persona natural, si bien hay que romper una lanza a su favor y advertir que la normativa así se lo permite.

Insistimos en que resultaría loable que el legislador tomara cartas en el asunto y se planteara el motivo de la existencia de tres grupos de normas (IRPF, IS e IVA) con contenidos y consecuencias diferentes en esta materia. Una mayor armonía sería un objetivo a conseguir.

En un compartimento distinto ubicaríamos al Impuesto de devengo instantáneo sobre las Sucesiones y las Donaciones, dirigido a gravar, entre otras, las incorporaciones gratuitas de vehículos *inter vivos* o *mortis causa* al patrimonio de las personas físicas, sometiéndose a imposición el incremento cuantitativo y cualitativo a título lucrativo del patrimonio del contribuyente.

De estos tres impuestos podemos apuntar que, por lo que se refiere a la posible cesión del rendimiento a las CCAA, hay para todos los gustos, ya que el IRPF está cedido parcialmente a dichos entes, a los que corresponde el 50 por 100 de lo recaudado, el ISD les fue cedido, sin embargo, totalmente, en tanto que el IS es 100 por 100 estatal. Lo que sí es cierto es que los tres son la antesala de los impuestos directos sobre el patrimonio, es decir, si se tributa en el IRPF por la obtención de un rendimiento del trabajo personal en especie por la entrega de la propiedad de un vehículo a un trabajador o por una ganancia de patrimonio en especie consistente en un vehículo o un empresario o un profesional adquieren un vehículo afecto 100 por 100 a la actividad económica, los tres sujetos pasivos contribuyentes, al convertirse en propietarios, se verán obligados, en su caso, a declarar por el IP y a tributar, igualmente, por el IVTM, en tanto se mantenga la titularidad del vehículo. Si bien no debemos dejar en el olvido la exención que contempla el artículo 4.8 de la LIP para los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, como principal fuente de renta.

En el caso de las entidades mercantiles la adquisición de un vehículo para afectarlo al ejercicio de su actividad las convierte en sujetos pasivos solo del IVTM.

Asimismo si por donación, por herencia o por legado se adquiere un elemento de esta naturaleza, el donatario, el heredero o el legatario adoptarán la posición de sujetos pasivos tanto del IP como del IVTM, puesto que el ISD grava la renta gratuitamente obtenida, pero no el patrimonio.

Así pues, generada la renta y sometida a imposición se tributa *a posteriori* por el patrimonio que de ella se deriva. El IP se presenta como un tributo de devengo periódico que se habrá de satisfacer si se cumplen los condicionantes legales establecidos al efecto, en tanto se mantenga la titularidad del vehículo y el mismo conforme, junto con otros bienes, derechos, cargas y deudas, el patrimonio del contribuyente.

Este IP, sobre el que no sabemos qué pensar después de su suspensión, rehabilitación y prórroga, presenta una regulación normativa y unos beneficios fiscales en forma de mínimos exentos que prácticamente no permiten que el mismo vuelva al terreno de juego, pues parecen estar pensados para que no se autoliquide el impuesto, a menos que uno sea poseedor de una muy elevada capacidad económica. De esta forma, como regla general, el titular de un vehículo permanece ajeno a la tributación por IP, pero es plenamente consciente de que ha de tributar en el ámbito local por realizar el hecho imponible del IVTM, que es el que en realidad despliega toda su eficacia.

4. EL OBJETO DE ESTUDIO

De todas las figuras tributarias relacionadas nuestro interés se ha focalizado en las dos que específicamente tienen como objeto imponible los vehículos: el IEDMT y el IVTM. El primero de carácter indirecto, fuente de financiación de las CCAA e inmerso en un ambiente plagado de brumas que aconsejan su supresión. El segundo de naturaleza directa y recurso fundamental de las Haciendas locales, sobre las que, sin embargo, sobrevuela el fantasma de una posible intervención autonómica que las prive de los ingresos de este baluarte local.

4.1. EI IEDMT

4.1.1. ¿Impuesto contributivo o extrafiscal?

El IEDMT, estrechamente ligado a la obligación administrativa de matriculación, ha sido un impuesto conflictivo desde la cuna. Metido con calzador en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora básicamente de los IIEE de fabricación (alcohol, tabaco e hidrocarburos), es un tributo al que también se le denomina especial para atribuirle una impronta extrafiscal basada en una pretendida consecución de fines sanitarios, energéticos y medioambientales.

En el fondo, no obstante, si ubicamos en el tiempo el nacimiento de este tributo, aflora otra intención bien distinta del legislador, por supuesto recaudatoria: compensar la desaparición del porcentaje de IVA incrementado vigente desde 1 de enero hasta 31 de diciembre de 1992, cifrado en un 28 por 100, con la suma del tipo general de IVA aplicable a

partir de 1 de enero de 1993, 15 por 100, y el tipo inicial del 13 por 100 del IEDMT. Nada que ver con la pretendida vocación extrafiscal del impuesto de nuevo cuño.

Diez años después de su creación, las CCAA reclamaron la cesión total de su recaudación, con la intención de procurarse nuevos ingresos para el ejercicio de sus competencias. Así pues, considerando que el impuesto se encadena a una obligación administrativa de inexcusable cumplimiento, cual es la matriculación del vehículo, el engrosamiento de las arcas autonómicas iba a ser, ha sido y es un hecho cierto, aunque las mismas hayan padecido los efectos de la crisis económica y financiera que azota con fuerza en los últimos años, pues el mercado de venta de vehículos revela números en evidente descenso.

4.1.2. Algunos apuntes sobre su régimen jurídico

Afirmado el carácter contributivo del impuesto, vamos a repasar de forma muy somera algunos aspectos relevantes de su régimen jurídico:

- La connivencia desde su origen con el IVA es plena, con el respaldo además de la normativa comunitaria, pues el IVA grava el consumo y el impuesto especial la matriculación, de ahí que éste no se integre, como otros tributos, en la base de imposición de aquél. No hay contraposición de los hechos imponible que, en todo caso, se yuxtaponen.

- El Derecho Administrativo aquí representado, fundamentalmente, por el RGV desempeña un papel primordial, pues el conocimiento de las normas sobre matriculación y tipos de vehículos facilitará la tarea de aplicación del impuesto.

- El hecho imponible se completa con un elenco de normas de no sujeción y de exención tributaria. No obstante, la redacción de los distintos supuestos, considerando la definición del elemento configurador, hace aflorar muchas dudas sobre su correcta incorporación a uno u otro listado. No es ninguna banalidad, porque las consecuencias previstas en derecho para las unas y las otras son totalmente distintas.

- La base imponible no es única, sino que se ramifica en dos: una, para la matriculación de vehículos nuevos; otra, para la matriculación de vehículos usados. La primera coincide con la base imponible del IVA, lo cual es hasta cierto punto lógico, considerando que estos dos impuestos se van a pagar simultáneamente por lo que se aprovecha la misma base para ambos. En el caso de la matriculación de vehículos usados, la base imponible es igual al valor de mercado, pudiendo éste ser cuantificado por el sujeto pasivo sin ayuda o con ayuda de la Administración,

materializada ésta a través de las tablas de precios medios de venta. Puede ser la opción más ágil y cómoda, pero que lo sea no significa que el valor resultante coincida efectivamente con el de mercado, como así pretende en última instancia la Administración.

- Los porcentajes de gravamen se miden en función de la supuesta contaminación medio ambiental que provoca el vehículo y, en todo caso, son subsidiarios de los que establezca la Comunidad Autónoma competente, si se asume el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, lo cual no podemos decir sea la tónica general en la actualidad.

4.1.3. ¿Supresión o mantenimiento?

La cuestión principal que habría que abordar en estos momentos es la de la supresión o mantenimiento del impuesto. En esta línea, ya desde 2005, la *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final] propugnaba la eliminación total de los impuestos vinculados a la matriculación, por entender que constituían un obstáculo a la libre circulación de automóviles en el mercado interior y afectaban negativamente a la competitividad del sector europeo del automóvil. Por tales motivos, la propuesta reseñada se posicionaba firmemente en contra de su introducción en los Estados miembros donde no existiera, planificando su eliminación allí donde se exigiera en un período transitorio de 5 a 10 años, con la fecha límite de 1 de enero de 2016.

Esta propuesta se ocupaba también de regular un sistema de reembolso de los impuestos de matriculación, solo de forma transitoria en tanto subsistieran, en aquellos supuestos en que se hubiesen abonado este tipo de tributos en el Estado miembro de matriculación con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, fuese exportado fuera del territorio de la Comunidad o trasladado para su uso permanente al territorio de otro Estado miembro. El importe del reembolso debía ser igual al importe residual del respectivo impuesto.

Dos apuestas claras: la supresión del impuesto y el reembolso del mismo en tanto siguiera existiendo y se cumplieran los condicionantes legales. Al final, pura utopía, pues los planteamientos de esta propuesta de directiva hicieron tambalear los cimientos del impuesto de matriculación efectivamente exigido en determinados Estados miembros que, abiertamente, se opusieron a la misma, sin duda recelosos de perder una fuente de financiación tan productiva y a la vez tan denostada por la mayoría de sectores implicados, desde los fabricantes hasta los consumidores.

Ciertamente todo lo dicho en 2005 ha quedado en agua de borrajas, no obstante, entendemos que dicha propuesta debe ser valorada positivamente y que el esfuerzo realizado debería materializarse en una directiva que apuntara en las dos direcciones indicadas. Obviamente, la eliminación del impuesto, constante reivindicación de los fabricantes (ANFAC), los importadores (ANIACAM), los concesionarios (FACONAUTO) los vendedores (GANVAM) y los clientes, se traduciría en una menor carga fiscal sobre los vehículos automóviles que, en definitiva, hay que estimar, redundaría en un incremento de las cifras de ventas, lo que favorecería la renovación del parque automovilístico con las consiguientes mejoras de seguridad y eficiencia energética.

Nuestro posicionamiento a favor de la necesidad de borrar del sistema tributario español el impuesto es claro, pero somos plenamente conscientes de los problemas que esta decisión traería consigo. En España la Administración más perjudicada será sin duda la autonómica, que perdería el rendimiento de un tributo que les cedió el Estado allá por el año 2002. Si tenemos en cuenta que además la tan traída y llevada crisis económica ha provocado una inevitable caída de la recaudación de muchos de los recursos tributarios, tanto propios como cedidos (IRPF, IP, ISD, ITPAJD, IVA, IIEE) que insuflan ingresos a las Haciendas autonómicas, parece poco factible que las mismas estén dispuestas a dejar ir por la calle del olvido el rendimiento de un nuevo tributo.

4.1.4. Consecuencias de su hipotética supresión

Poniendo todas las cartas sobre la mesa, hay que pensar que si este recurso desapareciera cobraría más vigor el aliciente para desposeer a los Ayuntamientos del gravamen sobre la circulación de vehículos. Esta posibilidad está prevista en la disposición adicional primera del TRLRHL. En ella se dispone que, de conformidad con el artículo 6.3 de la LOFCA, éstas se hallan facultadas para establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto municipal, siempre y cuando articulen las medidas de compensación oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial.

Esto provocaría un cambio de imagen de los actuales modelos de financiación, pues habría un trasvase de un tributo local a la esfera autonómica, si bien como tal cambio no tendría por qué ser rechazado *a priori*, si procurase mejores resultados y una mayor eficacia en la gestión y la recaudación de los impuestos en liza.

De hecho, en la propuesta de directiva de 2005, antes citada, se advierte expresamente que la desaparición de este gravamen cabría compensarla con la transformación gradual y paralela de los fondos

antes obtenidos por ese concepto en ingresos procedentes de los impuestos anuales de circulación. Alternativamente, se podría acudir a otros instrumentos establecidos en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En particular, cabría incrementar el IEH, medida de la que se beneficiarían las CCAA como cesionarias parciales de dicho tributo o se podrían articular incluso medidas fiscales innovadoras vinculadas al uso de las carreteras. Se trataría en todos los casos de fuentes de financiación más estables para los presupuestos públicos, ya que son ingresos que se producen durante toda la vida útil del automóvil, contrariamente al impuesto de matriculación, que solo genera rendimiento en el momento de su adquisición. Aunque en una primera fase los Estados afectados tendrían que hacer frente a los costes de transición derivados de la adaptación de su sistema impositivo, a largo plazo se beneficiarían de la reducción de los costes administrativos de gestión de los impuestos sobre los automóviles.

De momento no se ha creado ningún nuevo tributo vinculado al uso de las carreteras y, todo hay que decirlo, ningún ente autonómico ha osado privar a los Ayuntamientos pertenecientes a su ámbito territorial del impuesto obligatorio que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica. Aunque tal vez alguna Comunidad Autónoma se haya podido plantear emprender el camino que le muestra la normativa para desposeerlos de esta fuente de financiación, no han podido o, mejor dicho, no han querido completar el recorrido, porque el problema sería tener que compensarles económicamente por la pérdida sufrida, lo que les llevaría inexorablemente a tener que elevar la deuda tributaria resultante en caso de querer obtener algún beneficio económico.

Hipotéticamente, de suprimirse el impuesto y no adoptarse esta solución, consideramos que el Estado se vería impelido a compensar a las CCAA, bien cediéndoles algún impuesto de nueva hornada o bien aumentando el porcentaje de cesión de algunos de los impuestos que ya se encontraran parcialmente cedidos. Aunque también podría decantarse elevar las transferencias realizadas en concepto de participación en los ingresos de la Hacienda estatal (PIE).

4.1.5. La rebaja de los tipos de gravamen como alternativa a la supresión del impuesto

De no optarse por la eliminación de esta figura, que es lo más probable en los tiempos de descalabro económico que atravesamos, cabría plantear al menos una reducción de los tipos de gravamen del impuesto que incentivara el mercado de venta de vehículos.

Esta rebaja de los tipos impositivos sería sin duda una alternativa a la excesiva proliferación de planes de ayudas directas (Planes VIVE, 2000E, PIVE, PIVE-2, MOVELE, MOTO-E, etc.) que se han activado durante los últimos tiempos, pues el Gobierno español ha creído encontrar respuesta a la crisis del sector de la automoción en la aprobación de un Plan detrás de otro siguiendo, cierto es, comportamientos similares a los mostrados por otros socios de la UE, como Francia, en los que esta industria tiene un peso considerable. Es cierto, y no podemos negar la evidencia, que la puesta en marcha de tales planes ha propiciado una recuperación moderada de las ventas, si bien las medidas adoptadas pierden eficacia por la temporalidad de las mismas y, sobre todo, por las limitaciones presupuestarias. Y en esta línea llama poderosamente la atención que no se haya reaccionado adoptando medidas fiscales de estímulo de las operaciones de venta de vehículos a motor. El anhelo de los ingresos tributarios que se puedan derivar de las distintas manifestaciones de capacidad económica ligadas a los vehículos (adquisición, matriculación, titularidad, consumo de carburantes,...), en los que no existe intención de hacer recorte alguno, choca de frente con el gasto de cantidades ingentes de dinero en la protección de un sector en crisis, todo hay que decirlo, como tantos otros, probablemente porque se gasta menos de lo que se ingresa, de forma que las cuentas arrojan resultados positivos para la Administración que además consigue contentar a los sectores afectados.

En cualquier caso, la hipotética minoración de los porcentajes de gravamen solo podría ser aprobada por el Estado, atendiendo a dos razones fundamentales. En primer lugar, únicamente está previsto que las CCAA intervengan, en el ejercicio de sus competencias normativas, para incrementar la cuantía del tributo, pero no para disminuirlo, sin que se haya realizado ninguna modificación en este punto en el actual sistema de financiación autonómica (artículo 51 de la Ley 22/2009). Y, en segundo término, la posibilidad de abrir la puerta de par en par a los legisladores autonómicos para disminuir los tipos impositivos, sin fijar ningún tipo de límite, podría entrañar un riesgo serio de competencia fiscal a la baja, con las consiguientes e interesadas deslocalizaciones fiscales.

4.2. EI IVTM

El IVTM es el tributo local obligatorio que sujeta a imposición la titularidad de vehículos de tracción mecánica. Su estudio nos ha revelado diversas cuestiones conflictivas que merecen ser resaltadas.

4.2.1. IVTM-IP: ¿doble imposición?

¿Cohabitan el IVTM y el IP en paz y armonía? ¿No se produce un fenómeno de doble imposición sobre los mismos elementos patrimoniales, considerando que el hecho imponible del Impuesto estatal sobre el Patrimonio se realiza cuando un sujeto pasivo, persona física, es titular de un patrimonio neto, del que son parte integrante los vehículos?

Iluminadora es la Sentencia del Tribunal Constitucional 242/2004, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 6.º) y el Auto 71/2008, de 26 de febrero (fundamento jurídico 5.º), donde el Tribunal se expresa en los siguientes términos:

“(…) la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23].

Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.”

La senda señalada por el Alto Tribunal, ya iniciada por la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, no nos deja, así pues, otra salida que la negación de la doble imposición, que antes cuestionábamos, pues no existe coincidencia plena en los hechos imponibles de los impuestos objeto de controversia.

Cierto es que la argumentación del Tribunal Constitucional dificulta la localización de supuestos en nuestro ordenamiento tributario en los que pueda advertirse la existencia de un doble gravamen sobre una misma fuente de riqueza. De hecho son variados los ejemplos que dejan al descubierto una clara sobreimposición sobre una misma renta, patrimonio o consumo y que, sin embargo, no merecen un juicio de inconstitucionalidad en base a la citada jurisprudencia, tal vez apegada a la formalización de los distintos hechos imponibles. Así, no se oculta la superposición IVA e IIEE en el consumo de tabaco, alcohol e hidrocarburos o el exceso de carga tributaria sobre los bienes inmuebles que pueden encontrarse simultáneamente gravados por IRPF, IP e IBI. Todas ellas situaciones amparadas por el referido Tribunal.

El binomio IP-IVTM reflejado en el espejo de la jurisprudencia constitucional no nos devuelve una imagen de doble imposición, sobre todo si consideramos que el tributo local pretende también compensar los gastos derivados de la circulación de los vehículos en que incurrir

los Ayuntamientos (mantenimiento del pavimento, señalización y ordenación del tráfico y creación de espacios para estacionamiento).

Proponemos, por tanto, una interpretación integradora del principio constitucional de capacidad económica y del principio del beneficio. En base al primero se sujeta a gravamen un índice directo de capacidad económica, cual es la titularidad de ciertos elementos patrimoniales: los vehículos de tracción mecánica. En base al segundo, dado que esta expresión de riqueza ocasiona importantes costes a los Ayuntamientos de los municipios por los que se circula, los titulares de los vehículos deben contribuir al sostenimiento de los mismos. No ha de olvidarse que cada vez cobra mayor peso la consideración del tributo como impuesto “pigouviano” tendente a corregir efectos externos negativos como la contaminación medioambiental provocada por tales elementos.

4.2.2. Algunos aspectos destacables de su régimen jurídico

- Del IVTM no se discute que se trate de un impuesto local obligatorio, directo, real y objetivo, aunque con una mínima deriva personalista y subjetiva, manifestada en algunos incentivos fiscales como las normas de exención tributaria a favor de los vehículos de discapacitados o minusválidos.

- Asimismo pertenece al grupo de tributos periódicos y progresivos, aunque aquí la cuantía del impuesto varíe y se incremente en función de una serie de indicadores típicos de los vehículos, según su clase: potencia, carga útil, número de plazas y cilindrada.

- Su hecho imponible es conflictivo y deja al descubierto una serie de cuestiones que, en muchas ocasiones, requieren la intervención de los tribunales, lo que no deja de llamar la atención en un impuesto de una cuantía poco significativa. Así, la opción del legislador de identificar al sujeto pasivo con la persona a cuyo nombre figura el permiso de circulación ha hecho correr ríos de tinta en la doctrina y en la jurisprudencia. Tampoco está exento de discordia el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, pues los vehículos no se definen en el TRLRHL, que se limita a ofrecer una relación de los mismos en el cuadro de tarifas. Una relación que entendemos no es cerrada, de forma que los vehículos que no encajen directamente en alguna de las categorías expresamente enunciadas, deberán ser reconducidos a alguna de ellas, siempre con el auxilio del RGV que nos habrá de socorrer en esta tarea integradora.

- La redacción de las normas de exención, bastante más numerosas que las de no sujeción, pone en evidencia la técnica legislativa empleada, ya que cuando son tantos los pronunciamientos

jurisprudenciales vertidos sobre la misma materia, eso no puede sino significar que hay cuestiones que podrían ser resueltas por el legislador *ex ante*.

- El cuadro de tarifas recoge directamente la cantidad a pagar por el titular del vehículo, según su clase, teniendo en cuenta que los escalones están diseñados de forma que la cuota aumenta o disminuye según las oscilaciones de los distintos criterios barajados: potencia fiscal, carga útil, número de plazas y caballos fiscales.

- La simplicidad en la gestión se manifiesta también, por ejemplo, en la delimitación del devengo el día 1 de enero, lo que supone dejar aparcado hasta el ejercicio siguiente cualquier cambio que pueda acaecer a lo largo del período impositivo. Y tiene otro reflejo en la atribución de la posición de sujeto activo al Ayuntamiento que conste en el permiso de circulación, que puede ser elegido por algunos en base a criterios de ahorro impositivo.

- Reconocido en el seno de un impuesto periódico como este el prorrateo de la cuota por trimestres, solo en ciertos supuestos, sería de agradecer que el mismo se efectuara por días, puesto que el principio de capacidad económica así lo aconseja.

4.2.3. La conversión del impuesto en tributo medioambiental: ¿Realidad o ficción?

Otro aspecto candente en el régimen de esta figura es la pretendida conversión del mismo en un impuesto medioambiental. Haciendo memoria, la Exposición de Motivos de la *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005, recordaba que las medidas fiscales constituyen uno de los tres pilares de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles, alabando el potencial incentivador de esta alternativa que intenta orientar el comportamiento de los consumidores hacia la elección de vehículos más respetuosos con el medio ambiente.

Con esta premisa la Comisión se inclinaba por el mantenimiento de los impuestos anuales de circulación en aquellos Estados miembros donde ya existieran, si bien no pretendía que todos ellos contasen con un tributo de dicha naturaleza. Paralelamente, procedía a reestructurar su base imponible, con la intención de que a la hora de determinar su importe la diferenciación impositiva se hiciera a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo.

Esta cuantificación de los impuestos de circulación en función del volumen de emisiones de CO₂ obligaría en nuestro ordenamiento a una revisión de gran calado del régimen jurídico del IVTM. Conviene señalar, no obstante, que algunos pasos se han andado por este camino y que en los últimos años se han sucedido múltiples propuestas tendentes a la conversión del IVTM en un *tributo verde*, dotándolo de una impronta extrafiscal de la que hoy en día carece y que en verdad nos parece digna de consideración si atiende realmente a tan importante y digno objetivo.

Así, algunos de los factores que se manejan en el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del TRLRHL para cuantificar la cuota tributaria guardan cierta relación con el efecto contaminante de los vehículos (potencia fiscal de turismos o tractores, carga útil de los camiones o cilindrada de las motocicletas), aunque dicho vínculo no se advierta en otros (número de plazas de los autobuses). Pero donde se hace más visible la motivación medioambiental es, sin duda, en el artículo 95.6 del citado Texto Refundido que faculta a los municipios para establecer y regular en sus ordenanzas fiscales dos bonificaciones sobre la cuota íntegra destinadas a aliviar la carga fiscal soportada por los titulares de aquellos vehículos que producen una menor contaminación, en razón de la incidencia de la combustión del carburante utilizado en el medio ambiente y en función de las características de los motores. Sin embargo, la aplicación práctica de tales bonificaciones potestativas ha merecido una valoración negativa, ya que no se han alcanzado los efectos deseados, utilizándose por algunos Ayuntamientos de fuerza motriz para atraer vehículos y, por supuesto, ingresos a su ámbito territorial, incurriendo en prácticas abusivas de competencia fiscal.

Si se optara en un futuro, esperemos no demasiado lejano, por vincular el IVTM con la protección y defensa del medio ambiente, podría seguirse un modelo similar al del IEDMT. En este sentido, el artículo 70 de la Ley 38/1992, en la redacción dada por el artículo 8 de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, establece tipos de gravamen diferenciados para los vehículos según el nivel de contaminación que generan, teniendo en cuenta el índice de consumo, la clase de carburante y la potencia fiscal del motor. Así pues, a mayor contaminación mayor tipo impositivo. Para aproximarnos a los dictados de la propuesta lanzada por la Comisión en 2005 y a las soluciones adoptadas por países como Alemania, no cabe duda que la deuda resultante del IVTM podría conectarse también, como en el IEDMT, con el nivel de emisiones de gases contaminantes, incluso podría tenerse en cuenta la contaminación que provoca el ruido derivado del uso del vehículo, aunque esta sea una posibilidad, por sus dificultades técnicas, quizás más remota.

En cualquier caso, la utilización de este tributo local con fines medioambientales se nos antoja una hipótesis de trabajo que es posible llevar a la práctica con las medidas legislativas adecuadas que no son, obviamente, las bonificaciones potestativas antes comentadas, lo que nos da una idea del grado de compromiso del legislador con la conservación del medio en algunos supuestos.

4.2.4. La posible absorción del impuesto por las Comunidades Autónomas

Por último, está latente una cuestión de primer orden cual es la posibilidad, contemplada en la normativa, de que este impuesto local se convierta en tributo propio de las CCAA. La previsión genérica por la cual las CCAA pueden aumentar el número de sus tributos propios, reclamando para sí materias imponibles gravadas por los municipios se localiza en efecto en el artículo 6.3 de la LOFCA, si bien ya de manera concreta, y por lo que respecta al IVTM, fue la disposición adicional quinta de la Ley de Haciendas Locales de 1988 la que autorizó a las Haciendas autonómicas a asumir esta materia imponible. Esta opción subsiste en la actualidad en la disposición adicional primera del TRLRHL, la cual delimita sus requisitos y efectos en los apartados 2 a 5.

En consecuencia, la posible absorción del IVTM por los entes autonómicos está prevista en la normativa reguladora de las Haciendas locales desde hace más de 20 años, sustentada en la autorización contenida en el citado artículo 6.3 de la LOFCA (modificado por el artículo único, apartado tres, de la Ley Orgánica 3/2009). Sin embargo, ninguna de ellas se ha decidido a emprender este camino, como ya advertimos anteriormente. Tal inacción puede fundamentarse en dos cuestiones basilares. De una parte, la inoportunidad política de sustraer a los municipios uno de sus tres impuestos de exacción obligatoria, con un potencial recaudatorio nada despreciable. De otra parte, la creencia de las CCAA de que esta operación de trasvase impositivo no les resultaría beneficiosa, midiéndola en términos de mayores ingresos para sus respectivas Hacienda, ante el imperativo legal de articular una compensación financiera en *pro* de los Ayuntamientos para que sus ingresos no se vean mermados, ni reducidas sus posibilidades de crecimiento futuro.

Entendemos, no obstante, que hay una serie de factores que juegan a favor de la conversión del gravamen sobre la titularidad de vehículos de motor en un impuesto autonómico. Serían los siguientes:

- Los efectos negativos que puede tener en determinados casos (municipios turísticos, grandes ciudades, etc.) la

asignación del rendimiento del IVTM en función del domicilio que consta en el permiso de circulación, al margen de dónde circule habitualmente el vehículo gravado.

- El protagonismo efervescente que la tributación de los vehículos de motor y los hidrocarburos viene asumiendo en los últimos años como fuente de ingresos de las CCAA, a las que se les cede, total o parcialmente, ciertos tributos estatales (ITPAJD, IVA, IEH e IEDMT), con la consiguiente necesidad de ordenar este sector de la imposición.
- La posibilidad de aprovechar la conversión del IVTM en un tributo autonómico para lograr que en el cálculo de la cuota tributaria se tengan en cuenta elementos dirigidos a la protección del medio ambiente.
- La eventual y anhelada aprobación de un marco normativo armonizado por parte de la UE que, como hemos manifestado, conllevaría, entre otras cosas, la supresión del IEDMT, cuyo producto se halla actualmente cedido en su totalidad a las CCAA.

Esta propuesta aúna también una serie de inconvenientes. El principal obstáculo a la desaparición del IVTM de la esfera impositiva local sería la privación a las Haciendas municipales de uno de sus recursos tributarios más relevantes, sobre el que además tienen reconocidas importantes competencias normativas.

No obstante, esta piedra en el camino podría salvarse convirtiéndolo en un tributo propio de la Comunidad Autónoma compartido con las Entidades Locales, mediante una cesión parcial de su recaudación acompañada de la atribución de competencias normativas. No es ni mucho menos una propuesta nueva en nuestro sistema, pues recordemos que el IRPF se transformó hace años en un tributo estatal parcialmente cedido a las CCAA y que en él cohabitan un gravamen estatal y otro autonómico. No sería, por consiguiente, descabellado plantear la conversión del impuesto que grava los vehículos de tracción mecánica en un tributo compartido por la Comunidad Autónoma y los municipios, cuya estructura se bifurcaría en un gravamen autonómico y en un gravamen local, dando este último cumplida cuenta de la exigencia de compensación financiera a los mismos.

La premisa inevitable, que no es posible ocultar, es que dicha actuación puede derivar en un incremento de la carga fiscal que vendría a castigar aún más a un sector que soporta ya un elevado nivel de imposición, en tanto no se proceda a la supresión del IEDMT. Pero

también es evidente que ninguna Comunidad Autónoma va a tomar la decisión de absorber el IVTM, con las repercusiones políticas que dicha opción arrastraría, si no obtiene de ello una ganancia que solo es posible aumentando la carga fiscal, dada la exigencia de una justa compensación a las arcas municipales.

Por tanto, es evidente que esta modificación debería vincularse a la supresión o, en su defecto, a la rebaja sustancial de los tipos de gravamen del IEDMT, tal y como defendió la Comisión Europea en su propuesta de directiva del año 2005. De esta manera las ayudas directas al sector del automóvil quedarían reemplazadas por una disminución de la carga fiscal soportada en el momento de su adquisición, pudiendo a su vez compensarse este descenso de la recaudación con la potenciación del impuesto de circulación como un tributo de rendimiento compartido por las Haciendas autonómicas y locales.

5. UNA ADVERTENCIA FINAL

El recorrido que acabamos de hacer por los diferentes tributos que inciden directa o indirectamente sobre los vehículos pone de manifiesto que hoy día son un tipo de bienes sobre los cuales recae una elevada carga fiscal. Los vehículos han implicado una transformación en nuestro modo de vida y en la organización de las propias ciudades y de los sistemas de comunicaciones; su producción, distribución y los servicios de todo tipo vinculados a los mismos se han convertido en un sector económico relevante. Además el incremento exponencial de su número y el estricto control administrativo sobre cada uno de ellos, con conocimiento inequívoco de su titular, se ha traducido en que Hacienda también los ha considerado un bien que debe estar especialmente presente en sus decisiones fiscales.

Es posible que tanto desde un punto de vista político de reparto de la carga tributaria, como desde un punto de vista técnico de formalización de hechos imposables diferentes sin centrar excesivo gravamen en un punto concreto o en una manifestación específica de capacidad contributiva, pueda justificarse la disparidad de esos tributos, que en múltiples aspectos pueden entenderse incluso como complementarios. Debemos superar la idea de un impuesto único sobre vehículos. Sin embargo, nuestro ordenamiento tributario ofrece un panorama tan amplio de los gravámenes que inciden sobre los vehículos que es inevitable la impresión de que se acumulan con cierto desorden y con falta de coordinación normativa. Esto último es innegable en algunos casos concretos y, en nuestra opinión, se debe principalmente a defectos de técnica normativa o a soluciones y disposiciones apresuradas que habría que matizar ubicándolas en el cuadro general de la imposición sobre vehículos.

No creamos que este panorama es exclusivo de nuestro ordenamiento. El análisis de las figuras tributarias que inciden directa o indirectamente sobre vehículos de los Estados miembros de la UE arroja unos resultados similares. Y a ello hay que añadir que, tal vez por ese complejo panorama, es innegable la falta de disposiciones comunitarias sobre armonización de este ámbito fiscal, tanto en el sentido de las figuras existentes, como desde la perspectiva de las diferencias de tipos impositivos de tributos similares (como resulta especialmente visible en el ámbito de los IIEE). Somos conscientes de las dificultades políticas y técnicas de la armonización y coordinación fiscal europeas. Pero el estudio del ordenamiento español nos lleva a la conclusión final de que sería conveniente profundizar en esa línea de actuación de la UE. A la Comisión corresponde particularmente estudiar la materia y profundizar en la formulación de propuestas viables. La animamos a ello y esperamos haber contribuido con nuestro estudio a una concepción más ordenada de la fiscalidad sobre los vehículos.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (Dir. A. CAYÓN GALIARDO), *Los Impuestos en España*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- AAVV *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- AAVV (Dir. X. CALAF AIXALA, A. PLAZA CANO, J. RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID), *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.
- AAVV (Coord. E. ARAGONÉS BELTRÁN), *Ley Comentada de las Haciendas Locales*, Deusto, Barcelona, 2004.
- AAVV (Coord. J. LASARTE) *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- AAVV *Guía de las Haciendas Locales*, CISS, Madrid, 2005.
- AAVV *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- AAVV (Coord. J. M. DÍAZ-ARIAS) *Ley Comentada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Deusto Jurídico, Barcelona, 2007.
- AAVV (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA) *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Colección Garrigues, Thomson Aranzadi, 2007.
- AAVV (Coord. J. SUÁREZ PANDIELLO), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Federación Española de Municipios y Provincias, Salamanca, 2008.
- AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ y F. ADAME MARTÍNEZ), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- AAVV *Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- AAVV *Tributos Locales* (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010.

- ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2006.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.
- ACÍN FERRER, A.: “Algunas medidas de gestión, coadyuvantes de la suficiencia financiera”, en AAVV (Coord. M. MEDINA GUERRERO, A. ARROYO GIL), *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2005.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- “Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 13, 2001.
 - “Las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta administrativa o judicial ante e IVA y el ITPyAJD”, *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.
 - “El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo”, AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Las operaciones intracomunitarias en el IVA y en los Impuestos Especiales armonizados*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
 - *Operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido, prueba de transporte y carta*, Comares, Granada, 2008.
- ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Comentarios y casos prácticos*, 2010, CEF, Madrid, 2010.
- ALMAGRO MARÍN, C.: “El gravamen general sobre el patrimonio: situación actual y perspectivas de reforma”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\199.
- ALMENAR ALONSO, A.: “STJCE 14.6.2001, *Comisión de las Comunidades Europeas vs República francesa*, As. C-345/99: Impuesto sobre el Valor Añadido. Carácter deducible de vehículos utilizados en operaciones sujetas al impuesto”, *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 77, 1993.
- *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *Leyes Tributarias Comentadas*, Edersa, Madrid, 2002.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: *Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20, 2007.

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Tributos Locales*, núm. 66, 2006.
- “Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., GARCÍA INÉS, M. J. y ROMERO JORDÁN, D.: “El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007.
- ÁLVAREZ PÉREZ, M. B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las operaciones con inmovilizado material en el Plan General Contable de 2007 y su fiscalidad”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12, 2009, BIB 2009\681.
- ÁLVAREZ VILLAZÓN, J. C.: “La modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *Tributos Locales*, núm. 26, 2003.
- ANDRÉS AUCEJO, E.: *La amortización del inmovilizado material. Régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Los principios de la autonomía y suficiencia financiera como parámetro para la reforma del sistema tributario local”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002.
- ANTÓN PÉREZ, J. A.: “Poder derivado y competencia tributaria en la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.
- APARICIO PÉREZ, A.: “Las importaciones definitivas de bienes personales”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 77, 1991.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Ámbito temporal de aplicación de la nueva Ley de Haciendas Locales”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 14, 1990.
- “Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I),” *Gaceta Fiscal*, núm. 101, 1992.
 - “La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, en AAVV, *La autonomía local. Análisis jurisprudencial*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1998.
 - “Novedades de Hacienda Local 1999. Actualización al 31-XII-1998 del Anuario”, Federación de Municipios de Cataluña, Marcial Pons, Madrid, 1999.
 - “Principio de suficiencia financiera: tasas locales”, *Cuadernos de derecho local*, núm. 25, 2011.
- ARNAL SURIA, S.: *El nuevo régimen de los tributos locales*, Siete, Valencia, 1987.
- ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: *Manual de ingresos de las corporaciones locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001.

- *Comentarios al Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, La Ley, Madrid, 2005.
- ARRIBAS LEÓN, M.: “La transmisión inter vivos de la empresa en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, junio 2004.
- *El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis de las normas jurídicas, supuesto práctico, documentos, jurisprudencia y doctrina administrativa, bibliografía*, Comares, Granada, 2007.
 - “Imposición patrimonial”, en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. D. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011.
 - “El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Revisión de la jurisprudencia constitucional en materia de hacienda local: La interpretación del alcance de los principios de autonomía, suficiencia financiera y legalidad”, en AAVV (Coord. J. RAMOS PRIETO), *Financiación Local: Cuatro estudios*, Agencia Tributaria de Madrid-Universidad Pablo de Olavide, Madrid, 2009.
- “Adquisiciones intracomunitarias”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012.
- ARSUAGA NAVASQUES, J. J.: “El poder tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.
- ARVERAS ALONSO, A.: “Reglas especiales de valoración”, en AAVV *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2007.
- AUTENNE, J.: “Proposta di regime definitivo di tassazione all’origine delle operazioni transfrontaliere”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012.
- AZPEITIA GAMAZO, M. A. y ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “El devengo en las operaciones interiores”, en AAVV *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Dir. J. M. DE BUNES IBARRA), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- BADÁS CEREZO, J.: *La nueva Ley del IRPF: estrategias ante la reforma del impuesto*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- BALLARÍN ESPUÑA, M. y MACHO PÉREZ, A. B.: “La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio

- en la gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2012.
- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: *Manual de administración local*, 5.^a ed., La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2006.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “El aspecto material del hecho imponible en el IVA: entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 1, 3, 4, 5 y 7)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 32, núm. 157, 1982.
- “La reglamentación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Impuestos*, núm. 1, 2000.
 - “La base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Impuestos*, núm. 1, 2001.
 - *Guía útil Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005*, La Ley, Madrid, 2005.
 - “IVA: deducciones”, *Impuestos*, núm. 19-20, 2012.
- BARCIELA PÉREZ, J. A.: “El derecho a la deducción del IVA soportado por bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto *Eon Aset Menidjmunf*”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, 2012, BIB 2012\3043.
- “La exención de las operaciones de seguro en el IVA”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2012, BIB 2012\113.
- BAREA VIDIELLA, L.: “Elevación de cuotas en el Impuesto municipal sobre circulación de vehículos a través de la Ley General de Presupuestos del Estado”, *Gaceta Fiscal*, núm. 57, 1988.
- *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas*, Comares, Granada, 1991.
- BAS SORIA, J.: *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009.
- BECKER ZUAZUA, F.: “Novedades de la corresponsabilidad fiscal: una valoración”, *Economistas*, núm. 60, Extraordinario, 1994.
- BLÁZQUEZ CASTILLO, P.: “Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2010, BIB 2009\1850.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El fraude en las entregas intracomunitarias de vehículos usados y la supuesta opción de tributar por el régimen de bienes usados en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 271, 2005.
- “La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10, 2006, BIB 2006\1058.

- “Vehículos para personas con movilidad reducida y el tipo del 4 por 100 en el IVA ¿sólo uno cada cuatro años?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 1, 2010.
 - “El régimen especial de los revendedores (bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección” en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- BORRERO MORO, C.: “La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico”, *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010.
- BREÑA CRUZ, F. A.: “El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: antecedentes, naturaleza y funciones”, en AAVV *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- BREÑA CRUZ, F. A. y GARCÍA MARTÍN, J. A.: *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Análisis del uso de instrumentos fiscales en la política ambiental”, *Intec Urbe: Revista de ingeniería, técnicas urbanas y medio ambiente*, núm. 79, 2003.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A.: “Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 227, 2002.
- CABALLERO GEA, J. A.: *Licencias, tasas e impuestos municipales*, Dykinson, Madrid, 2003.
- CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA 2009*, CISS, Valencia, 2009.
- CALATRAVA ESCOBAR, M. J. y DAMAS SERRANO, A. J.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas consideraciones”, *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, Cemci, Granada, 1990.
- CALVO ORTEGA, R.: “Impuesto sobre las Donaciones” en *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2008.
 - “La autonomía tributaria y la suficiencia financiera de los entes locales, y específicamente de los municipios”, *Revista de estudios locales*, núm. 125, 2009.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El límite de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio: algunas consideraciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 22, 2003, BIB 2004\221.
- “Algunas consideraciones sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005, BIB 2005\654.
 - “Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su

- tratamiento en la regla de prorrata: en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, *Impuestos*, núm. 1, 2006.
- *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.
 - “En torno a los beneficios fiscales previstos para las personas con discapacidad en el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, La Ley, núm. 18, 2009.
 - “En torno a la exención en el IVA de las entregas intracomunitarias de bienes. (Análisis de las STJCE de 27 de septiembre de 2007. As. C-409/04, C-146/05 y C-184/05)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 297, 2009.
 - “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”, *diariolaley.es*, <http://pdfs.wke.es/0/1/7/6/pd0000070176.pdf>
 - “La regulación de las exenciones objetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Gaceta Fiscal*, núm. 297, 2010.
 - “El Impuesto especial sobre Hidrocarburos: obligaciones formales, régimen sancionador y mecanismos de gestión aplicable”, *Actum Fiscal*, núm. 56, 2011.
 - “La exención de las importaciones en el IVA”, *Actum Fiscal*, núm. 67, 2012.
 - “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 22, 2012, BIB 2012\3460.
- CAMACHO RUBIO, J.: “La deducibilidad fiscal del *leasing* en las microempresas”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4, 2009, BIB 2009\157.
- CARBAJO VASCO, D.: *La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: análisis práctico*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007.
- CARPIZO BERGARECHE, J.: “Aspectos conflictivos en la configuración de los tributos locales”, *Tributos Locales*, núm. 97, noviembre 2010.
- CARRIÓN MORILLO, D.: “El Impuesto sobre el Patrimonio es obsoleto y debe suprimirse”, *Nueva Empresa*, núm. 508, 2007.
- CASADO OLLERO, G.: “Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas”, en AAVV (Coord. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA, M. A. CAAMAÑO ANIDO, A. LÓPEZ DÍAZ), *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

- “La financiación de las corporaciones locales: principios de autonomía y suficiencia financiera”, *Manuales de Formación Continuada*, núm. 44, 2007.
- CASANA MERINO, F.: “La compatibilidad entre el IVA y el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 5, 1996, BIB 1996\1290.
- CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Tributos Locales*, Edersa, Madrid, 2002.
- CAYÓN GALIARDO, A.: *Los Impuestos estatales en España*, Tomo II *Los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los Impuestos Especiales*, Kronos, Zaragoza, 1995.
- *Los impuestos en España*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 95, 2011.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *El poder tributario en el Estado contemporáneo: Un estudio*, IEF, 1981.
- CERVERA TORREJÓN, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio, un impuesto constitucional”, *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “Impuesto Extraordinario sobre el Consumo de Vehículos de Turismo. Su compatibilidad con el sistema común del IVA”, *Noticias CEE*, núm. 70, 1990.
- La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales”, *Impuestos*, núm. 24, 1991.
- “Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que incidan sobre el especial aprovechamiento del dominio público”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I.
- “¿Es compatible la percepción simultánea por parte de los Ayuntamientos de un precio público por aprovechamientos especiales en la vía pública, de una tasa por otorgamiento de licencia urbanística y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras?”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1996-II.
- “Análisis crítico de las presunciones establecidas en la Ley de Haciendas Locales en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Comentario jurisprudencial”, *Impuestos*, 1999, Volumen II.
- *Los tributos locales (Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

- “La deseable y necesaria armonización, y adecuada articulación, de los ordenamientos tributarios local y autonómico”, en *El Sistema Tributario Local*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- “¿Están sujetas al IVA las transmisiones de bienes realizadas en subasta judicial por parte de un empresario?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2001, paraf. 49, BIB 2001\1385.
- “El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario y su reflejo en nuestro derecho interno”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 42, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Edersa, Madrid, 2007.
- “El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional”, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 47, 2007.
- “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2010.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Thomson, Aranzadi, Pamplona, 2003.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una ambientalización del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Documento de trabajo 4/2012 del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Director P. J. CARRASCO PARRILLA), *Derecho Tributario Local*, Atelier, Barcelona, 2008.

- “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, núm. 82, 2008.

CILLERO MARTÍNEZ, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Especiales”, en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Fiscalidad práctica*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “La amortización del inmovilizado material”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998.

COBO OLVERA, T.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 71, 1994.

COLLADO YURRITA, M. A.: “El ICIO: algunas cuestiones controvertidas”, *Tributos Locales*, núm. 17, 2002.

COLLADO YURRITA, M. A. y GIMÉNEZ-REYNA, E.: *La nueva hacienda local española*, Civitas, Madrid, 1990.

- COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Jurisprudencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2010.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: “Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas: la valoración del patrimonio empresarial”, *Valoración en Derecho Tributario*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CORDÓN EZQUERRO, T.: *Impuesto sobre la Renta 1999*, REAF Estudios Financieros, Madrid, 1999.
- CORNEJO PÉREZ, A.: “Reforma del Impuesto de Matriculación y fiscalidad verde del Estado”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 302, mayo 2008.
- “Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional”, en AAVV (Coord. M. BUÑUEL GONZÁLEZ), *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.
- CORS MEYA, F. J.: “El principio de capacidad económica y los impuestos municipales en su situación actual”, *RHAL*, núm. 42, 1984.
- “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en AAVV (Coord. J. J. FERREIRO LAPATZA), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CRESPO MIEGIMOLLE, M. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “Las importaciones de bienes”, en AAVV *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Comares, 2001.
- CRUZ AMORÓS, M.: “El derecho a deducción: normas y requisitos generales”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- CRUZ PARDIAL, I.: “Algunas consideraciones en torno al Impuesto sobre las Primas de Seguros”, *Tribuna Fiscal*, núm. 89, 1998.
- CUESTA CABET, G.: “El devengo del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: “Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\3094.
- DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B.: “Tratamiento fiscal de los vehículos comerciales (II)”, *Carta Tributaria*, núm. 302, 1998.

- DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Monografía núm. 86, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
- DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil: Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002.
- DI PIETRO, A., LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Algunas enseñanzas de la consulta pública sobre el libro verde del IVA de la Comisión Europea”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012.
- DIZY MENÉNDEZ, D.: “Rendimientos de actividades económicas en estimación directa”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009.
- EIROA VILLARNOVO, F. J.: “El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el marco de la reforma tributaria: panorama general”, en AAVV *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- ENCISO DE IZAGUIRRE, V.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, Documentos del IEF, núm. 12, 2009.
- Environmental taxes. A statistical guide*, European Communities, 2001.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio”, en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- ESTEVE PARDO, M. L.: “Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas al hilo de un supuesto concreto del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2012.
- ESTOA PÉREZ, A.: “Los procedimientos estatales y autonómicos para la notificación de ayudas de Estado a la Comisión Europea”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 3, 2008.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos”, *Impuestos*, núm. 1, 1992.
- “La no inclusión de los intereses en la base imponible del IVA: sentencia del tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 1993”, *Impuestos*, núm. 1, 1994.
 - “El nuevo Impuesto sobre Primas de Seguros”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 167, 1997.

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Tributación práctica, Iustel, Madrid, 2005.
 - “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de Ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre 2008 y sus antecedentes”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008.
 - “Las ayudas del Plan 2000E para la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta: ¿ganancia patrimonial sujeta o descuento en el precio?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2010.
 - “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2011.
 - “La técnica de los Impuestos Especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12, 2011, BIB 2011\925.
- FALCONE, F.: “Il regime transitorio” y “Le proposte di modifica al regime transitorio per regiare alle frodi”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bologna, 2012.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, I. y SIEIRO CONSTELA, M. M.: “La doble imposición económica interna”, *Impuestos*, núm. 1, 2002.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones de interpretación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 130, 2006.
 - “Tributación de los vehículos de o para personas con movilidad reducida. Especial consideración de las ambulancias colectivas”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 2012, BIB 2012\495.
- FERNÁNDEZ LLERA, R. y LAGO PEÑAS, S.: “Ultraperiferia, economía y finanzas públicas de Canarias: Una panorámica”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 90, 2011.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998.
- “Simplificación; base imponible y renta empresarial”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2006.
- FUENTES QUINTANA, E.: “Introducción” a la obra de FRITZ NEUMARK *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- FUERTES LÓPEZ, F. J.: “Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2003, paraf. 11, BIB 2003\707.
- FUSTER GÓMEZ, M.: *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GALÁN RUIZ, J.: “Los vehículos automóviles y la deducibilidad de las cuotas de *leasing* en los impuestos que gravan la renta”, *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 12, 2003, BIB 2003\1364.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “STJCE 27.11.2003. Comisión contra República de Finlandia. Asunto C-185/00. Tipo del impuesto especial sobre hidrocarburos. Control fiscal. Utilización del gasóleo como carburante”, *Crónica Tributaria*, núm. 119, 2006
- GALAPERO FLORES, R. M.: “La amortización en la nueva Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, tomo 1, 1996.
- *IRPF: Tributación de los bienes afectos*, Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2002.
- GAMARRA MORENO, C.: “Sistema fiscal portugués. Comparación con el sistema fiscal español”, Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010, Cuadernos de Formación. Colaboración 32/10, Volumen II/2010.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Coordinador A. L. Plaza Vázquez), *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- “El automóvil en la imposición directa”, en AAVV (Coord. A. PLAZA VÁZQUEZ) *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Tribuna Fiscal*, núm. 254, 2011.
- “La comprobación de valores: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2012, BIB 2012\3069.
- GARCÍA DORADO, F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002.
- GARCÍA-FRESNEDA, GEA, F.: “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del capital afecto a la empresa y de las participaciones en entidades”, en AAVV (Coord. J. A. SÁNCHEZ GALIANA), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- GARCÍA GIL, F. J.: *Los tributos municipales*, DAPP, Pamplona, 2008.

- GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL. F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Dijusa, Madrid, 2004.
- GARCÍA HERREA BLANCO, C.: “La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el IVA. A propósito de la Sentencia del TS de 1 de octubre de 2006”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 13, julio 1997.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA BORREGO, F. A.: *El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Comares, Granada, 2004.
- “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. D. MARÍN-BARNUEVO FABO), *Los tributos locales*, Thomson, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2005.
- GARCÍA MORENO, A.: “Impuesto sobre el Patrimonio” en AAVV *Manual de Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Actividades empresariales y profesionales”, en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.
 - “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles*, núm. 170, 2007.
 - “Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 83, 2008.
- GASCÓN ORIVE, A.: “El nuevo IVA: las importaciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 123, junio 1993.
- *El IVA y el comercio internacional*, Dijusa, Madrid, 2009.
 - *IVA práctico*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- GIL DEL CAMPO, M.: “Rendimientos de actividades económicas”, en AAVV *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2007.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, 1994.
- GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: “Diversas cuestiones relativas al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, noviembre-diciembre 2009.
- GONCALVES PEREIRA, C.: “Modificaciones más relevantes introducidas en el impuesto sobre el valor añadido”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 848, 2012, BIB 2012\3010.

- GONZÁLEZ, M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas: comentarios a la nueva Ley*, Aranzadi, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “En torno al concepto e interpretación de las exenciones”, *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi, núm. 16, 2001, paraf. 54, BIB 2001\1574.
- GONZÁLEZ GARCÍA. J. L.: “Ingresos públicos y vehículos de tracción mecánica en España (Un análisis desde la teoría de los bienes públicos)”, *RHAL*, núm. 58, 1990.
- GONZÁLEZ-JARABA, M.: *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, La Ley, Madrid, 2005.
- *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución española”, *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, núm. 229, 1986.
- “Consideraciones sobre el poder financiero y los entes locales en el ámbito de la Constitución Española”, *Las Cortes Generales*, Vol. II, IEF, 1987.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. y LÓPEZ ESPADADOR, C. M.: *Ley de Impuestos Especiales*, Edersa, Madrid, 2001.
- GOODE, R.: *El Impuesto sobre la Renta*, IEF, Madrid, 1973.
- GUERRA REGUERA, M.: “La base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Determinación de la base imponible y liquidable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009.
- HERMOSILLA MARTÍN, R. y RUBIO ESCOBAR, P. M.: “La tributación medioambiental y los medios de transporte”, en AAVV (Coordinadores F. BECKER ZUAZUA, L.M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ), *Tratado de tributación medioambiental*, Aranzadi, Madrid, Vol. 1, 2008.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.

- HERNANDO POLO, B. E.: "Impuesto sobre las Primas de Seguros", *Crónica Tributaria*, núm. 82, 1997.
- HERRERA MOLINA, P. M.: "Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1995", *Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 11, 1995.
- *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons/Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998.
 - *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
 - "Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.
 - "Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria: STJCE 1.6.2006, As. C-98/05, *De Danske Bilimportører y Skatteministeriet*, Sexta Directiva sobre el IVA. Artículo 11, parte A, apartado 2, letra a) y 3, letra c). Base imponible. Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos", *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012.
- HERRERA MOLINA, P. M., GRAU RUIZ, M. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Energía: aspectos generales e incidencia sobre la fiscalidad ambiental" en AAVV (Coord. V. GARRIDO MAYOL, S. GARCÍA COUSO y E. ÁLVAREZ CONDE), *Comentarios a la Constitución Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, Vol. 3, 2004.
- HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España", en AAVV (Coord. M. BUÑUEL GONZÁLEZ), *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.
- HERRERA MOLINA, P. M., MONREAL PALOMINO, I., CHICO DE LA CÁMARA, P. y GARCÍA BAQUERO, C.: "El tratamiento fiscal de las nuevas energías" en AAVV (Dir. A. GAGO RODRÍGUEZ), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- IBAÑEZ GARCÍA, I.: "La opinión del Defensor del Pueblo sobre la recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\126.
- Informe del Defensor del Pueblo: "*Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado*", disponible en el siguiente enlace: <http://www.defensordelpueblo.es/es/Documentacion/Publicaciones/monografico/Documentacion/Estudiofiscalidad.PDF>
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: "Definición de un «espacio fiscal propio» para Andalucía: localización de nuevos recursos tributarios propios", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "La fiscalidad ambiental en Aragón", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 289, 2009.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. M.: "El mantenimiento de los beneficios fiscales que favorecen la movilidad de las personas con discapacidad en la

- imposición indirecta”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, 2012, BIB 2012\3401.
- JORBA JORBA, O.: “La práctica supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su repercusión en otras figuras impositivas”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, 2010.
- JUNQUERA TEMPRANO, A.: “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿más recaudación o incentivo a la deslocalización?”, *Estrategia Financiera*, núm. 289, 2011.
- LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.
- LAMADRID DE PABLO, A.: “Competencia fiscal y Control de Ayudas de Estado”, en AAVV (Coordinadores L. ORTIZ BLANCO y A. SEQUEROS), *Derecho de la competencia europeo y español: curso de iniciación*, Tecnos, Madrid, Vol. 7, 2007.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Impuesto de Lujo: Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención”, *Crónica Tributaria*, 1974.
- “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979.
 - “Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 12, 1987.
 - “Poder tributario”, en AAVV *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, IEF, Madrid, 1991.
 - “Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003.
 - *Financiación autonómica. Dos estudios*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Comares, Granada, 2004.
 - “La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, mayo 2004.
 - *Las exenciones en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Comares, Granada, 2008.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Cesión de los Impuestos Especiales a las Comunidades Autónomas”, en AAVV (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ) *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003.
- “El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias”, en AAVV (Dir. F. D. ADAME MARTÍNEZ), *Armonización, Coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.

- LASARTE ÁLVAREZ, J., ADAME MARTÍNEZ, F., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RAMOS PRIETO J.: *Financiación de los Municipios Turísticos*, Comares, Granada, 2003.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., ESEVERRI MARTÍNEZ, C., ADAME MARTÍNEZ, F. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., FACES, F., DURBÁN, S. y ADAME MARTÍNEZ, F.: “Respuestas ante la crisis: posibles medidas fiscales y financieras”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 317-318, 2009.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J.: “La compensación a las diputaciones por la supresión del canon sobre la producción de energía eléctrica”, *Tributos Locales*, núm. 56, 2005.
- *Financiación local y participaciones en tributos autonómicos. Reflexiones sobre un mandato constitucional pendiente de cumplimiento*, Agencia Tributaria de Madrid, Madrid, 2009.
 - “El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad”, *Tributos Locales*, núm. 97, 2010.
- LASARTE LÓPEZ, R.: “Opiniones de las comunidades autónomas sobre la cesión del IVA y de los impuestos especiales 1996-2001”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, Volumen extraordinario, mayo-agosto 2003.
- LEÓN PEÑA, F.: “El IVA y el tráfico exterior no comunitario”, *Carta Tributaria*, núm. 195, enero 1994.
- LEZCANO ARTAL, A.: “Sobre la procedente deducibilidad del 100% de IVA soportado en la adquisición de vehículos utilizados en la actividad económica, con independencia del grado de afectación a la misma”, *Tribuna Fiscal*, núm. 243, enero 2011.
- Libro Blanco, *Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 2002.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, L.: “Corresponsabilización fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *CAE*, 2.ª época, Vol. 3, núm. 1, 1993.
- LLAVE DE LARRA, R.: *El Sistema Fiscal Europeo*, Trivium, Madrid, 1986.
- LONGÁS LAFUENTE, A.: “Exenciones” en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- “Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección”, en AAVV (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA, J. GALÁN RUIZ y J. A. RODRÍGUEZ ONDARZA), *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2010.

- “Exenciones en operaciones interiores” en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
 - “Las exenciones en importaciones de bienes” en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
 - “Modificación de tipos impositivos en el IVA y sus efectos sobre las operaciones sujetas”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentario y casos prácticos*, núm. 354, 2012.
- LÓPEZ-ALASCIO TORRES, J. M.: “Lugar de localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los nos residentes*, Dykinson, Madrid, 1999.
- LÓPEZ DIAZ, A.: “Reflexiones sobre el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2008.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- “Consideraciones acerca del establecimiento del IVMDH ante la política fiscal comunitaria”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2002.
 - “El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como nuevo impuesto cedido”, en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. D. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares, Granada, 2003.
 - “Los impuestos de titularidad estatal creados específicamente para ser cedidos a las Comunidades Autónomas: el ejemplo del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 7, 2006.
 - “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 273, 2007.
 - “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad actual”, *Revista Información Fiscal*, núm. 85, 2008.
 - “Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal”, *op. cit*, BIP 2010\192.
 - “Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, 2010, BIP 2010\2010.
 - “Inclusión de determinadas cuotas tributarias en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideraciones acerca de la

- sobreimposición en el IVA”, en AAVV (Dir. A. DI PIETRO y J. LASARTE ÁLVAREZ), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bolonia, 2012.
- “Conjunción del IVA con otros impuestos: problemas pendientes”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 2012, BIB 2012\630.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. A.: “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto de poder tributario”, en AAVV (Coord. J. A. SÁNCHEZ GALIANA), *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: “Reforma contable-Impuesto sobre Sociedades”, en AAVV (Coord. M. VILLAR EZCURRA, A. MARTÍNEZ LAFUENTE, C. ALBIÑANA CILVETI, P. M. HERRERA MOLINA), *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- LOZANO SERRANO, C.: “La exención del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2001, BIB 2001\1587.
- LUCHENA MOZO, G. M^a: “Fiscalidad de la energía”, *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003.
- “De nuevo ante la falta de armonización del régimen de deducciones en el IVA. A propósito de la STJCE Stradasfalhi de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-228/05), *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008.
- MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Manual Práctico*, Bayer Hnos. S. A., Barcelona, 2001.
- MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.: *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004.
- MAGRANER MORENO, F. J. y MARTÍN LÓPEZ, J.: “Normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado versus competencia fiscal perjudicial”, en AAVV (Coordinadores V. E. BOU FRANCH y M. CERVERA VALTERRA), *El derecho de la unión europea: 20 años después de la adhesión de España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen”, en AAVV (Coord. G. ORÓN MORATAL), *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes*, McGrawHill, Madrid, 1999.
- *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001.
 - *Los Tributos Locales*, Pamplona, Aranzadi, 2005.

- MARTÍN DÉGANO, I.: “El Impuesto sobre las Primas de Seguros”, *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 1998, BIB 1998\1587.
- “Sobre la sujeción a IVA de las adquisiciones en subasta judicial. Estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (Compendio)*, 2001.
 - “El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas”, en AAVV (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Estudios Jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
 - “Operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Sobre la sujeción a IVA de las adquisiciones en subasta judicial: estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 2001, BIB 2001\964.
- *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- MARTÍN MOLINA, P. B.: “La Ley 35/2006: el nuevo IRPF a partir de 2007”, *Observatorio contable y financiero*, núm. 12, 2007.
- MARTÍN QUERALT, J.: “Reserva de ley, obligación de declarar y fijación reglamentaria de los plazos de caducidad en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Tribuna Fiscal*, núm. 184, 2006.
- “La deducción del fondo de comercio financiero y las Ayudas de Estado”, *Tribuna Fiscal*, núm. 207, 2008.
- MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CAYÓN GALIARDO, A.: *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005.
- MARTÍNEZ GIL, I.: “Importación por un particular de mercancías usadas adquiridas en otro Estado miembro a un particular”, *Impuestos*, núm. 8, 1987.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La base imponible en las importaciones de bienes realizadas por particulares en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Noticias CEE*, núm. 8, 1985.
- “El IVA a la importación no es un tributo aduanero ni un gravamen de efecto equivalente”, *Noticias CEE*, núm. 10, 1985.

- “EL IVA comunitario y su compatibilidad con otros impuestos indirectos”, *Noticias CEE*, núm. 22, 1986.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “El impuesto extraordinario sobre el patrimonio vuelve a ser extraordinario”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2011.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2009.
- MARTÍNEZ RUIZ, C.: “Artículo 45”, en AAVV (Coord. C. COLOMER FERRÁNDIZ), *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada*, Centro de Estudios, Fundación Beneficentia et peritia iuris, Madrid, 2005.
- MATA SIERRA, M. T.: “El impuesto sobre primas de seguros a la luz de la doctrina administrativa”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2006.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las modificaciones de la Ley 51/2002 en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 28, 2003.
- MEDINA JIMÉNEZ, A. y BENGOCHEA SALA, J. M.: *Guía práctica del IVA en el comercio internacional: importaciones y exportaciones: teoría y supuestos*, Edisofer, Madrid, 2010.
- MEDINA GUERRERO, M.: “La garantía constitucional de la suficiencia financiera de las entidades locales”, *Cuadernos de derecho local*, núm. 1, 2003.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “Artículo 7.1º LIVA”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “Principio de generalidad y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, IEF, 1984.
- “El poder tributario de las Corporaciones Locales”, *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, IEF, 1985.
- “La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 107, 1993.
- “Sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 23, 1993.
- MERINO JARA, I.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Impuestos*, núm. 10, 1989.
- “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1992.
- “La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2007, págs. 15-19.
- “A vueltas con las ayudas de estado de carácter fiscal”, *Forum fiscal de Bizkaia*, Mes 1, 2008.
- MESA GONZÁLEZ, M. J.: “La suspensión del Impuesto sobre el Patrimonio: el caso alemán”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997.

- MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “El IVA y las entregas de bienes en subasta pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II, BIB 1994\107.
- “Beneficios fiscales de las personas con discapacidad”, *Información tributaria*, núm. 57, 2003.
- MORÓN PÉREZ, M. C.: “La tributación de la transmisión de empresa en el IVA tras la modificación del ar. 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 2009, BIB 2009\1708.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson, Civitas, Madrid, 2004.
- NAVARRO HERAS, R.: “Novedades en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 244, 2003.
- NEUMARK. F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- NIEVES BORREGO, J.: “El plazo en la exención de las adquisiciones de vehículos automóviles. Comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de abril y 13 de mayo de 1970”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 1972.
- OLMEDO, A.: “La resurrección del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 828, 2011.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: “El Estado y las Comunidades Autónomas ante los Tribunales europeos en materia de ayudas públicas: bellum omnium contra omnes?”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 8, 2009.
- ORÓN MORATAL, G.: “La suficiencia financiera de las administraciones territoriales y la nueva normativa presupuestaria”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 30, 2002.
- “Consideraciones sobre el régimen de compensación beneficios fiscales concedidos por el Estado en tributos locales”, en AAVV (Coord. R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003.
- ORTIZ CALLE, E.: *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Madrid, 2001.
- PAGÉS I GALTÉS, J.: “El ICIO y la licencia de obras”, *Col. Jurisprudencia Práctica*, núm. 67, Tecnos, Madrid, 1994.
- “La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.
 - *Tratado de Ordenanzas fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

- “La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, enero-abril 2012, págs. 62-63.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: “La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 220, 2003.
- PAREDES PÉREZ, E.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: su función en el sistema impositivo”, *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.
- PATÓN GARCÍA, G.: “La inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: a propósito de la STC 179/2006, de 13 de junio”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 281-282, 2006.
- PEDRAJA CHAPARRO, F.: “Corresponsabilidad fiscal, solidaridad y participaciones territorializadas en el IRPF”, *CIE*, núm. 79, 1993.
- PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18, 1992.
- PELLICER CÍSCAR, M. J.: “La reforma del ICIO operada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Tributos Locales*, núm. 34, 2003.
- PELLÍN RIVAS, F.: “Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 249, 1993.
- PÉREZ BUSTAMANTE, D.: “El hecho imponible en las importaciones de bienes”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L.: “Estructura del impuesto”, en AAVV (Coord. J. I. GOROSPE OVIEDO), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2007.
- PÉREZ HERRERO, L. M.^a: *La sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- PÉREZ LARA, J. M.: “Algunos aspectos controvertidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en AAVV (Coord. I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA y G. MENÉNDEZ GARCÍA), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- PÉREZ LARA, J. M. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y Discapacidad*, Thomson-Aranzadi, 2006.
- PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto municipal sobre vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Director J. J. FERREIRO LAPATZA), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.
- PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

- PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: “Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves”, en AAVV (Coord. E. SIMÓN ACOSTA), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- *El valor real tributario: estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de sus relaciones con otros valores tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M.: “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, en AAVV (Coordinador A. L. PLAZA VÁZQUEZ), *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- “Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, en AAVV (Coord. A. PLAZA VÁZQUEZ) *Tributación del Automóvil y otros medios de transporte*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- PONT MESTRES, M.: “Análisis del hecho imponible en el IVA en lo concerniente a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 36, núm. 183, 1986.
- PORTILLO NAVARRO, M. J. y MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, fiscalidad ambiental y recaudación”, *Gaceta Fiscal*, núm. 285, 2009.
- POVEDA BLANCO, F.: “La diversificación impositiva municipal resultante del desarrollo de los principios de autonomía financiera y suficiencia recaudatoria. Su reflejo en el ámbito de la Comunidad Valenciana”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993.
- *Los Impuestos Municipales*, Tecnos, Madrid, 2000.
 - *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005.
- POZUELO ANTONI, F.: “Análisis de la normativa autonómica para 2012 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 349, 2012.
- Proposal for a Council Directive Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products*, Comisión Europea COM (97) 30 final, de 12 de marzo de 1997 y *Environmental taxes. A statistical guide*, European Communities, 2001.
- QUINTA BERMÚDEZ, J.: “La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en el Impuesto sobre la Renta”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 303, 2008.

- QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda Autonómica y Libro Blanco sobre Financiación de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996; “Incidencia de la hacienda general en la hacienda autonómica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 243, 1997.
- Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre impuestos del Estado”, *Crónica Tributaria*, núm. 95, 2000.
 - Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las haciendas autonómica y estatal”, *Escola d'Administració Pública de Catalunya*, 2001.
- QUIRÓS ROLDÁN, A. y ESTELLA LÓPEZ, J. M.: *El ICIO y la tasa por licencia de obras*, Abella, Madrid, 1995.
- RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal de justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- RAMOS PRIETO, J.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” en AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, Volumen II, Comares, Granada, 1998.
- *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.
 - “Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. extraordinario 66, 2003.
 - “La participación de los municipios turísticos en los tributos estatales y autonómicos: un camino a medio recorrer y otro aún a medio comenzar”, IV, V y VI Jornadas de Derecho Turístico en Andalucía, Málaga, 2005.
 - “Consideraciones sobre la reciente evolución del sistema tributario municipal en España”, *Tributos Locales*, núm. 69, 2007.
 - “Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 295, 2007.
 - “¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición de la renta de las personas físicas?. El aleccionador ejemplo de las haciendas forales”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, 2008.

- *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008.
 - “La tributación de inmuebles no arrendados en la imposición sobre la renta”, AAVV (Coord. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS PRIETO), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011.
 - “Las bonificaciones ambientales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, AAVV (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2011.
- RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M.: “Crisis económica, armonización fiscal europea y justicia tributaria: incidencia reciente en la tributación de las operaciones societarias y el patrimonio”, Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”, *Justicia en el diseño del sistema tributario español*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 10, 2012.
- RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN M. J.: “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en AAVV (Coord. J. LASARTE y F. ADAME), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, págs. 213-224.
- “Imposición sobre la titularidad de vehículos y Comunidades Autónomas: la participación en tributos autonómicos como compensación financiera a los municipios”, en AAVV (Coord. J. RAMOS PRIETO), *Financiación Local. Cuatro estudios*, Ayuntamiento de Madrid-Comares, Granada, 2009.
- REPISO LÓPEZ, F. y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. A.: “Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las actividades económicas y de las participaciones en las entidades”, *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.
- RIBES RIBES, A.: “Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos: plazo en el que debe transporte el bien al Estado de destino (STJUE de 18 de noviembre de 2010)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331, 2012.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las actividades económicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en AAVV (Dir. R. CALVO ORTEGA), *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- RODRÍGUEZ CURIEL, J. W.: “Algunas características del control comunitario de ayudas de Estado”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 4, 2008.

- RODRÍGUEZ LUENGO, J.: “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, Documentos, IEF, núm. 6, 2004.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004.
- RODRÍGUEZ MENÉNDEZ, M., GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, en AAVV (Dir. A. GAGO RODRÍGUEZ), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- ROMERO JORDÁN, D. ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: *El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: un análisis de sus efectos económicos por Comunidades Autónomas*, XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales, 2007.
- ROMERO JORDÁN, D. y SANZ SANZ J. F.: “El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 164, 2003.
- ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”, *Impuestos*, II, año núm. 12, núm. 2, 1996.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: “Haciendas locales y medio ambiente”, *Impuestos*, II, año núm. 13, núm. 2, 1997.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I.: “Los tributos locales treinta años después”, *Tributos Locales*, núm. 97, noviembre 2010.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1989.
- *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Madrid, Abella, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid, 1996.
- RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AAVV (Coord. J. GALÁN RUIZ y M. GUTIÉRREZ LOUSA), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 2009.
- RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en AAVV (Dir. P. HERRERA MOLINA), *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2004, BIP 2004\1658.
- RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “El Impuesto de Matriculación”, en AAVV (Dir. M. VILLAR EZCURRA), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: “Concepto de entrega de bienes y prestación de servicios y operaciones asimiladas. Los autoconsumos de bienes y servicios (artículos 8-12 LIVA), en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- RUIZ GARIJO, M.: “Aviso a empresarios y profesionales: ¿qué gastos son considerados necesarios en el ejercicio de sus actividades económicas?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2004, BIB 2004\1719.
- “El derecho a la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a aquellos empresarios que revenden vehículos fuera de España. De límites y excesos reglamentarios”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2006.
 - “El tipo de gravamen”, en AAVV (Coord. P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ), *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IVA*, Vol. 2, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- SAMANIEGO BORDIU, G.: “Reflexiones sobre las medidas fiscales que pueden ser consideradas como ayudas de Estado encubiertas y las ayudas que fomentan el traslado de empresas de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 235-236, 2004.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM? Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos”, *Tributos Locales*, núm. 65, 2004.
- “Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir”, en AAVV (Director R. FALCÓN Y TELLA), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002.
- SÁNCHEZ PINO, A. J.: “El sujeto pasivo del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en la jurisprudencia”, *Carta Tributaria*, número 7, 2001.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *El impuesto sobre el valor añadido en las operaciones intracomunitarias*, Deusto, Bilbao, 2002.
- “La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA a la luz de la jurisprudencia”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981.
- SANZ GADEA, E.: “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 287, 2007.

- SERNA RODRÍGUEZ, A. y RODRÍGUEZ OLIVARES, R.: “El IVMDH desde una perspectiva comunitaria” en AAVV (Coord. R. FALCÓN Y TELLA), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia de la jurisprudencia en la reforma del IVTM por la Ley 51/2002”, *Tributos Locales*, núm. 36, 2004.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*, IEF, Madrid, 1982.
- “Tributos Locales”, en AAVV (Dir. S. MUÑOZ MACHADO), *Tratado de Derecho Municipal*, Civitas, Madrid, 1988.
 - “Los intereses en operaciones con precio aplazado como base imponible del IVA, a la luz de la Sentencia TJCE de 27-10-1993”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13, 2001, paraf. 43, BIB 2001\1387.
 - “Tarjeta roja al céntimo sanitario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 757, 2008, BIP 2008\1319.
 - “Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759, 2008.
- SIMÓN ACOSTA, E. y CARRETERO PÉREZ, A.: *Curso de introducción al sistema impositivo estatal*, CEURA, Madrid, 1991.
- SOBRINO HEREDIA, J. M.: “Algunas reflexiones en torno a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA por el TSJCE”, *Impuestos*, núm. 1, 1989.
- SOLANA VILLAMOR, F.: “Aspectos técnicos de la regionalización de los Impuestos Especiales”, *Carta Tributaria*, Monografía, núm. 287, 1998.
- SOLCHAGA CATALÁN, C.: “El papel del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Escritura Pública*, núm. 31, 2005.
- SOLÉ VILANOVA, J.: “Tendencias futuras de la financiación local en España”, *Análisis Local*, núm. 47, 2003.
- SOLER BELDA, R. R.: “Aspectos prácticos del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2012, BIB 2012\125.
- SUÁREZ MOSQUERA, E.: *Aspectos principales de nuevo Plan de Contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- SUÁREZ PANDIELLO, J.: “¿Cómo abordar la reforma de la financiación local?”, en AAVV *Informe sobre financiación local. Balance y propuestas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009.
- TORRES CORNEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F.: “La exención del artículo 4.8 del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Alcabala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 26, 1999.

- TOVILLAS MORÁN, J. M.: “Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos de turismo”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 90, julio-septiembre 2010.
- TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: “La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm. 1, 2002.
- “Tasas propias de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 68, 2003.
 - “El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: presente y futuro incierto”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012.
- UTANDE SAN JUAN, J. M. y ZURDO VERDUGO, J.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, Suplemento número 10, 2009.
- UTRILLA DE LA HOZ, A.: “Los Impuestos Especiales sobre el automóvil y la financiación autonómica”, *PEE*, núm. 87, 2001.
- VALDIVIESO FONTÁN, M.J.: *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Comares, Granada, 2000.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001.
- VEGA BORREGO, F.: *Impuesto sobre el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- VEGA HERRERO, M.: “La intervención de los municipios en las exenciones de los tributos”, en AAVV (Coord. I. MARTÍN DÉGANO, G. MENÉNDEZ GARCÍA y A. VAQUERA GARCÍA), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- VEIGA POMBO, M.: “IVA: deducciones, devoluciones y caducidad”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2005, BIB 2005540.
- VICENTE DE LA CASA, F.: “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Crónica Tributaria*, núm. 34, 2010.
- VILLAR ROJAS, F. y DE LA CONCHA BERGILLOS, C.: “Régimen Especial canario”, en AAVV (Dir. S. MUÑOZ MACHADO), *Tratado de Derecho Municipal*, 2.ª ed., tomo II, Civitas, Madrid, 2003.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Poder financiero*, Edersa, 1977.
- “Las dificultades de un tributo autonómico (El I.V.T.M.)”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991.
 - *Tasas y precios públicos en la nueva hacienda local española*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1991.
 - “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *RHAL*, núm. 65, 1992.

- “Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Revista de Española Derecho Financiero*, núm. 80, 1993.
 - *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ZOZAYA MIGUÉLEZ, E.: “Compañías de seguros: Lo que es operación de seguro y lo que no a efectos del IVA”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2009, BIB 2009\573.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: “El Impuesto sobre el Patrimonio y el Sistema Fiscal”, en *AAVV XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 264.