

Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica

Análisis de la [STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017](#)

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

El tribunal declara la constitucionalidad del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de vehículos de motor, por considerar que no grava el mismo hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto sobre matriculación) ni el hecho imponible del impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica (impuesto sobre circulación). A nuestro entender, algunos preceptos concretos de la ley presentan otros vicios de inconstitucionalidad (y de posible incompatibilidad con el derecho europeo) que no han sido alegados en el recurso. Por otra parte, la ley presenta ciertas deficiencias técnicas que busca corregir el Anteproyecto de Ley (DOGC núm. 7933, de 6 de agosto de 2019). Salvando todos estos problemas, estamos ante un modelo que podría asumirse por el Estado para reemplazar, con ventaja, los actuales impuestos de circulación y matriculación.

1. Supuesto de hecho

La Comunidad Autónoma de Cataluña reguló el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica mediante la Ley del cambio climático 16/2017, de 1 de agosto (BOE núm. 234, de 28 de septiembre de 2017), que reemplazó las normas de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

La ley configura como objeto del impuesto el gravamen de «las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero» (art. 40.1); define como hecho imponible «las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas [...]» (art. 41); y establece que este impuesto «deberá nutrir a partes iguales el Fondo Climático y el Fondo de Patrimonio Natural» (art. 40.2).

El 3 de noviembre de 2017, el abogado del Estado, en representación del presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra dicho impuesto autonómico por haber «excedido los límites que para el establecimiento de impuestos autonómicos impone el artículo 6.2 y 3 LOFCA». Entre otras alegaciones señala que este impuesto es «idéntico y duplica el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre». Es decir, ambos «gravan la titularidad de vehículos y lo hacen en función de las emisiones de CO₂». Además, considera que «se solapa con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), pues grava los mismos bienes, con las mismas exenciones, y recae sobre las mismas personas»; por ello, «la ley debía haber establecido las medidas de compensación o coordinación a favor de las corporaciones locales que reclama el citado artículo 6.3 LOFCA».

Finalmente, en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 87/2019, de 20 de junio (NFJ074076), el pleno ha declarado la constitucionalidad de los artículos 40 a 50 que regulan el impuesto.

2. Doctrina del tribunal

La sistemática del tribunal para analizar esta controversia se plantea en el fundamento jurídico (FJ) 19.º, con la siguiente estructura:

Primero. Reitera que las comunidades autónomas tienen la facultad de establecer tributos, pero no deben incurrir en las prohibiciones de doble imposición del artículo 6, párrafos 2.º y 3.º, de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

El tribunal manifiesta que el análisis de estos impuestos se realizará no solo atendiendo a sus elementos esenciales, sino que será necesario apreciar «otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación».

Segundo. El tribunal analiza la supuesta concurrencia con el impuesto sobre matriculación.

El tribunal comienza resaltando los orígenes de este impuesto: «creado para remediar la pérdida de recaudación derivada de la supresión en 1992 del tipo incrementado anteriormente existente en el IVA». La sentencia concluye que se trata de un impuesto meramente recaudatorio y no medioambiental (salvo en algún rasgo secundario).

En contraste, el impuesto autonómico está «vinculado al principio quien contamina paga» y su recaudación será destinada a partes iguales al fondo climático y al fondo patrimonial natural.

El tribunal destaca que el impuesto sobre matriculación es instantáneo y grava «el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado [base imponible] aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes».

En cambio, el impuesto autonómico es un tributo periódico que grava «la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera sea su destino»; es decir, «prescinde del precio o valor del vehículo y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes».

El tribunal reconoce que ambos impuestos gravan vehículos, pero advierte que existen diferencias entre los bienes gravados; esto es «no son los mismos [bienes], pues el impuesto autonómico no grava embarcaciones ni aviones, y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal» (arts. 65.1 a) y 66).

De la definición de ambos hechos imposables, el tribunal deduce que no existe una coincidencia esencial, toda vez que:

[...] el impuesto autonómico grava las *emisiones de dióxido de carbono* por los vehículos afectados, mientras que el impuesto estatal grava la *primera matriculación* de los medios de transporte que sujeta a tributación. De acuerdo con este presupuesto de la tributación, el primero es un impuesto periódico; y el segundo, instantáneo (art. 65).

Sobre el aspecto medioambiental de estos impuestos, el tribunal manifiesta que:

[...] debe tenerse en cuenta la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza si bien precisando que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias de comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo.

De lo dicho, el tribunal concluye que el impuesto sobre matriculación tiene una naturaleza fundamentalmente fiscal «aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente»; y no busca modificar el comportamiento del sujeto pasivo con la «*renovación del parque móvil* puesto que al ser instantáneo grava en fase única la primera matriculación del vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto» (de modo que debería volver a pagarlo en caso de sustituirlo por un nuevo vehículo).

Por estos argumentos, el tribunal concluye que los «elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica».

Tercero. La sentencia examina la concurrencia con el impuesto sobre circulación.

El tribunal reconoce que este impuesto «grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza [tracción mecánica], aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92 TRLHL)». Además de la comparación con el impuesto autonómico, la sentencia deduce que ambos tributos coinciden en el sujeto pasivo, en su carácter periódico y en su objeto material, aunque este es «más amplio en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica porque incluye también a los vehículos no sujetos al impuesto autonómico según el art. 41 de la ley».

La cuota tributaria del impuesto sobre circulación se calcula con arreglo a un cuadro de tarifas que se fija en función de la potencia y clase de vehículos; además, señala la ley que los ayuntamientos podrán incrementar las cuotas aplicando un coeficiente que no podrá ser superior a 2 (art. 95 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL–). El tribunal sostiene que el «impuesto sobre vehículos de tracción mecánica tiene un cierto componente medioambiental, pues su regulación permite a los ayuntamientos reducir la cuota del impuesto por la menor incidencia del vehículo en el medio ambiente, de acuerdo con el art. 95.6 TRLHL».

Con estos argumentos el Tribunal Constitucional concluye que «el impuesto autonómico tampoco se solapa, en el sentido del art. 63 LOFCA, con el impuesto de tracción mecánica». En consecuencia, desestima, también, el recurso contra el artículo 51.3 a) que regula la afectación del impuesto autonómico a determinados fondos.

3. Comentario crítico

3.1. Delimitación positiva del hecho imponible

3.1.1. Formulación legal

La conclusión de la sentencia nos parece correcta en lo esencial: el hecho imponible del impuesto catalán es distinto de los supuestos de hecho correspondientes al impuesto sobre matriculación y al impuesto sobre circulación. No obstante, pensamos que la argumentación formulada por el tribunal presenta algunas deficiencias.

La primera está en la asunción literal de la fórmula utilizada por la ley catalana para definir el hecho imponible. El tribunal acepta al pie de la letra lo que indica el artículo 41 de la ley: «constituye el hecho imponible del impuesto las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas» incluidos dentro de ciertas categorías (turismos, furgonetas, motocicletas).

Esto no es exacto, pues el nacimiento de la obligación tributaria no depende de las emisiones reales de dióxido de carbono, sino de la mera titularidad del vehículo en la fecha del devengo. Un vehículo que no circule carecerá de emisiones y, sin embargo, su titularidad determinará la aplicación del impuesto.

Por tanto, el auténtico hecho imponible consiste en la titularidad de ciertos vehículos (turismos, furgonetas y motocicletas), aptos para circular por las vías públicas y susceptibles de emitir dióxido de carbono en función de sus características técnicas.

3.1.2. Irrelevancia del destino de la recaudación

Tampoco nos parece especialmente afortunada la mención que realiza el tribunal al carácter «finalista» (léase *afectado*) del impuesto catalán para destacar la diferencia con el hecho imponible del impuesto sobre matriculación.

Es cierto que se trata de un planteamiento consolidado en la jurisprudencia constitucional (cfr. entre otras la STC 120/2018, de 31 de octubre –NCJ063652–, relativa al impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, FJ 5.º). Sin embargo, en

nuestra opinión, el destino de la recaudación del impuesto catalán sobre vehículos es irrelevante para determinar si su hecho imponible coincide o no con el de otros impuestos estatales y locales. A nuestro juicio, los hechos imponibles son distintos, con independencia del destino atribuido a la recaudación del impuesto catalán.

Pensamos que el error tiene su origen en una deficiente interpretación de la STC 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413), relativa al «gravamen [catalán] sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil». En este caso, el hecho imponible se configuraba como la realización de actividades de riesgo que obligaban a la administración a incrementar el gasto en protección civil; es decir, se financiaba una actividad que debía realizarse como consecuencia del riesgo gravado por el tributo.

En definitiva, el «gravamen» presentaba un cierto carácter «sinalagmático» que lo aproximaba a las tasas y a las contribuciones especiales. En palabras del tribunal «el gravamen [sobre el riesgo] no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil» (FJ 10.º, letra c). El *gravamen sobre el riesgo* no buscaba desincentivar las actividades sometidas a tributación, sino financiar un gasto público relacionado con ellas. En cambio, el impuesto catalán sobre el CO₂ pretende fomentar la adquisición de vehículos menos contaminantes, por lo que su afectación debería resultar irrelevante a efectos de la prohibición de doble imposición establecida por el artículo 6.2 y 3 de la LOFCA.

3.1.3. Diversidad en la capacidad económica gravada

Según el tribunal:

[...] los restantes elementos configuradores de cada tributo [el impuesto sobre matriculación y el impuesto catalán] revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregavar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas.

Como veremos enseguida, la referencia a las «escasas exenciones» del impuesto catalán es engañosa, pues no se sujetan a dicho tributo los vehículos pesados (afectos, por su propia naturaleza a actividades económicas). El impuesto sobre matriculación tiene en cuenta la capacidad económica en la base imponible (precio de adquisición del vehículo)

y la modula en función de los tipos de gravamen (fijados en atención a las emisiones teóricas). En cambio, el impuesto catalán prescinde de la capacidad económica (salvo la vaga referencia a la titularidad de cualquier vehículo como manifestación de riqueza) pues fija el gravamen exclusivamente en función del tipo de vehículo y las emisiones teóricas. Por ejemplo, el precio de un turismo con motor eléctrico (excluido de gravamen) es superior al de un vehículo de similares prestaciones con motor de combustión, de modo que se produce una desviación del principio de capacidad económica. Esta desviación se justifica constitucionalmente en la finalidad medioambiental (art. 45 de la Constitución española –CE–), por lo que no debería presentarse por el tribunal como una «manifestación distinta» de capacidad económica. La propia sentencia reconoce que el impuesto catalán se basa en «el principio quien contamina paga».

Así el tribunal señala:

[...] tomando en consideración los *elementos centrales* del impuesto estatal [de matriculación] no puede afirmarse que este sea un impuesto medioambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro [sic] extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente.

Esta afirmación tampoco nos parece adecuada. El tribunal se apoya en el origen histórico del impuesto sobre matriculación como un sustituto del tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido, pero, aunque es consciente de ella, minusvalora la reforma operada por la disposición adicional 8.^a de la Ley 34/2007 que fija el tipo de gravamen en función de las emisiones teóricas de CO₂.

Parece como si el tribunal considerase que la configuración de la base imponible marca la naturaleza del impuesto, mientras que la regulación de los tipos se limita a imprimir «algún rastro extrafiscal». Esto es discutible, como lo demuestra la ausencia de gravamen (tipo cero) de los vehículos cuyas «emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km» (art. 70.1, epígrafe 1.º a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales). Así, los vehículos eléctricos no tributarán por el impuesto estatal ni por el catalán.

El Tribunal Constitucional llega a contraponer ambos impuestos en los siguientes términos:

[el impuesto catalán] pretende así *modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos* [misma STC 53/2014, FJ 6 c)], finalidad ausente en el impuesto estatal al menos en este segundo supuesto de renovación del parque móvil, puesto que, tratándose de un impuesto instantáneo, el impuesto estatal grava en fase única la primera matriculación del vehículo, embarcación o aeronave, de modo que su sustitución supondría siempre la realización de un nuevo hecho imponible que se evitaría, en cambio, si se mantiene el vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto.

Esta afirmación nos parece inadecuada. Desde luego, el impuesto estatal es instantáneo y el catalán periódico. Esto permite distinguir los hechos imposables, pero no es suficiente para extraer consecuencias sobre la eficacia ambiental de ambos tributos.

Así, insistimos en esta idea, los vehículos eléctricos se someten a un tipo de gravamen cero en el impuesto sobre matriculación, de modo que –en contra de lo que afirma el tribunal– la sustitución del automóvil no supondría ningún gravamen adicional. Además, a la hora de adquirir un nuevo vehículo el impuesto estatal puede suponer un incentivo superior al catalán, pues la cuantía que se ahorra de modo inmediato (hasta un 14,75 % del precio del vehículo en defecto de normativa autonómica) puede tener mayor impacto sobre la conducta del contribuyente que la perspectiva de un pago periódico derivado del impuesto catalán). Es cierto que las tarifas del impuesto estatal han quedado desfasadas respecto de los avances tecnológicos y que deberían actualizarse, pero esto no permite afirmar que el impuesto no incentiva el cambio de conductas ni que su carácter ambiental se limita a «algún rastro extrafiscal».

3.1.4. No coincidencia con el hecho imponible del impuesto sobre circulación

El tribunal considera –con acierto– que el hecho imponible del impuesto catalán no coincide con el hecho gravado por el impuesto sobre circulación. Es cierto que ambos gravan la titularidad de un vehículo apto para circular, pero los criterios de cuantificación son muy distintos: el impuesto municipal tiene en cuenta ciertos criterios indicativos –de modo muy impreciso– del gasto que el vehículo supondrá para el municipio, mientras que el impuesto autonómico se basa en sus emisiones teóricas de dióxido de carbono.

Ahora bien, la Ley de haciendas locales permite establecer bonificaciones de hasta el 75 % para los vehículos más respetuosos con el medio ambiente (art. 95.6 TRLHL). El tribunal se pregunta si esta bonificación transforma el impuesto municipal en un tributo medioambiental.

Para resolver esta cuestión el tribunal se inspira en la Sentencia 4/2019, de 17 de enero (NCJ063783), relativa al impuesto catalán sobre viviendas vacías. Aquella sentencia consideró compatible este impuesto autonómico con el recargo municipal sobre viviendas desocupadas. La Sentencia 87/2019 (NFJ074076), que comentamos, considera que «la precedente doctrina es de aplicación *mutatis mutandis*, al caso que nos ocupa y conduce a considerar que el impuesto autonómico tampoco se solapa, en el sentido del art. 6.3 LOFCA, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» (FJ 19.º c).

Pensamos que el paralelismo entre ambas situaciones es más imperfecto de lo que considera el tribunal.

Según el artículo 74.2 del TRLHL, «tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se de-

terminen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida» del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).

El tribunal consideró que dicho recargo es:

[...] una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI. Ahora bien [...] los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal (STC 4/2019 –NCJ063783–, FJ 6.º b).

Por tanto, concluye el tribunal que el impuesto catalán sobre viviendas desocupadas no podía considerarse incompatible con dicho recargo.

Discrepamos de este argumento. Aunque el recargo se aplique sobre la cuota del IBI, tal recargo constituye un tributo con una naturaleza claramente extrafiscal cuyo específico supuesto de hecho consiste en la desocupación permanente de la vivienda. Se da, por tanto, una plena coincidencia entre el hecho imponible del recargo y el supuesto de hecho del impuesto catalán.

La constitucionalidad del impuesto sobre viviendas desocupadas no debía haberse fundado en un argumento tan formalista como el que utiliza el tribunal, sino en la imposible aplicación del recargo como consecuencia de la inacción del Estado que no ha aprobado el indispensable desarrollo reglamentario y, por consiguiente, no puede invocar su negligencia como excusa para privar a las comunidades autónomas de esta materia imponible. Claro que tal argumento chocaría con la criticable STC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541) relativa al impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito, pues el tribunal consideró legítimo que el Estado privara de competencias tributarias a las comunidades autónomas mediante la creación de un hecho imponible sometido a un tipo cero.

A nuestro entender el artículo 6 de la LOFCA (párrafos 2.º y 3.º) busca evitar la doble imposición, pero no impide que dos impuestos, con diversos hechos imponibles, establezcan incentivos sobre una misma conducta (en nuestro caso la adquisición de vehículos menos contaminantes). En otras palabras, la LOFCA prohíbe la concurrencia entre recargos e impuestos (aunque el tribunal lo niegue), pero no la concurrencia entre incentivos fiscales establecidos por tributos con distintos hechos imponibles.

Por otra parte, el incentivo previsto por el impuesto catalán se limita a las emisiones de dióxido de carbono, mientras que el artículo 95.6 del TRLHL permite atender a cualquier otra característica de los vehículos favorable para el medio ambiente.

En definitiva, consideramos acertada la conclusión a que llega el Tribunal Constitucional, pero nos parece inadecuado que base su razonamiento en un supuesto paralelismo entre un recargo y una bonificación.

3.2. Delimitación negativa del hecho imponible

3.2.1. Relevancia del distinto ámbito material del hecho imponible

Según el tribunal, una diferencia destacable entre el impuesto sobre matriculación y el tributo catalán está en el distinto ámbito material de ambas figuras:

[...] los medios de transporte afectados no son los mismos, pues el impuesto autonómico no grava embarcaciones ni aviones, y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal.

Aunque esta afirmación sea literalmente cierta, pensamos que no resulta relevante para determinar si existe una superposición entre ambos hechos imposables.

Por una parte, la diferencia es menor de lo que parece, pues ya sabemos que los vehículos pesados (cuya utilización solo tiene sentido en el seno de actividades económicas) no están sujetos al impuesto catalán.

Además, pensamos que no basta con gravar un subconjunto del hecho imponible de un impuesto estatal para afirmar que el hecho imponible del impuesto autonómico sea distinto. Imaginemos que existiera un impuesto estatal sobre todo tipo de vehículos en función de sus emisiones de dióxido de carbono, ¿sería entonces admisible un impuesto catalán que se limitara a gravar los vehículos de turismo atendiendo a sus emisiones? Pensamos que la respuesta ha de ser negativa si no quiere privarse de toda virtualidad al artículo 6 de la LOFCA.

3.2.2. No sujeción de vehículos pesados

La ley catalana no contiene preceptos de no sujeción, pero la estructura del hecho imponible no contempla el gravamen a los vehículos pesados, lo que equivale a una no sujeción implícita. ¿Cuál es la razón de esta exclusión? Podemos aventurar dos motivos:

- a) Los fabricantes no están obligados a suministrar información técnica sobre las emisiones de CO₂ de los vehículos pesados.
- b) El sector del transporte pesado tiene un gran poder reivindicativo, de modo que el establecimiento de un impuesto sobre sus vehículos podría provocar consecuencias sociales y políticas muy negativas.

Este último argumento tiene carácter «pragmático». Pensemos en la reacción de los transportistas frente a las restricciones para la devolución del céntimo sanitario en 2014 o el reciente bloqueo de las carreteras por tractores de agricultores neerlandeses ante el anuncio de medidas dirigidas a reducir las emisiones de óxido de nitrógeno. Por este motivo la Comisión de Expertos de Transición Energética (2018, p. 287) señalaba en su informe que una tributación «ambiental» del diésel debería acompañarse de medidas para «[mitigar] el impacto sobre determinados colectivos de usuarios sensibles (como agricultores o profesionales del transporte que utilicen gasóleo A)».

El otro razonamiento (ausencia de datos) es de naturaleza «técnica», pero presenta un carácter transitorio: el Reglamento (UE) 2018/956 del Parlamento y del Consejo, de 28 de junio de 2018, sobre el seguimiento y la comunicación de las emisiones de CO₂ y el consumo de combustible de los vehículos pesados nuevos obliga a los fabricantes a suministrar información sobre las emisiones de dióxido de carbono a partir de 2020. Además, estas emisiones deben irse reduciendo según el Reglamento (UE) 2019/1242 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de CO₂ para vehículos pesados nuevos.

Además, como muestra el Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley catalana 16/2017 (DOGC núm. 7933, de 6 de agosto de 2019), existen mecanismos de estimación objetiva que permiten aproximarse a las emisiones potenciales de los vehículos que no dispongan de documentación sobre sus emisiones teóricas (art. 43 bis), aunque el citado anteproyecto siga sin contemplar los vehículos pesados.

Según el preámbulo del Reglamento (UE) 2019/1242, «Las emisiones de CO₂ de los vehículos pesados, como camiones, autobuses y autocares, representan aproximadamente el 6 % del total de emisiones de la Unión y el 25 % de las emisiones de CO₂ de su transporte por carretera» (apartado 9.º). Por tanto, excluir de gravamen tales vehículos resulta inconsistente con la pretendida finalidad ambiental del impuesto catalán. Es cierto que pueden existir mecanismos técnicos más precisos para medir sus emisiones (teniendo en cuenta los kilómetros realmente recorridos), pero esto exigiría la regulación de un gravamen específico.

Es más, a la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el impuesto de grandes superficies catalán [STJUE de 26 de abril de 2018, ANGED v. Generalitat de Catalunya, C-233/16 –NFJ070206–], podría pensarse que la exclusión de los vehículos pesados roza la prohibición de ayudas de Estado (al menos cuando se disponga de información sobre las emisiones de tales vehículos y siempre que se supere el importe de la regla de *minimis*). Recordemos que dicha sentencia declaró ayuda de Estado la *no sujeción* de los grandes establecimientos colectivos por considerar que resultaba incoherente con el supuesto carácter ambiental del tributo (cfr. Del Blanco García y Herrera Molina, 2018, pp. 17 y 34).

3.3. Ámbito territorial de aplicación: posibilidad de gravar vehículos situados fuera de Cataluña

Según el artículo 42 de la ley catalana (examinado por el Tribunal Constitucional):

Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las personas físicas titulares del vehículo residentes en Cataluña.
- b) Las personas jurídicas, así como las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio susceptibles de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general, que sean titulares del vehículo y que tengan su residencia en Cataluña, o tengan en Cataluña un establecimiento, sucursal u oficina, en los términos que se establezcan por reglamento.

Es decir, se van a someter a gravamen, con independencia de su localización física, todos los vehículos cuya titularidad corresponda a: 1) las personas físicas residentes en Cataluña; 2) las personas jurídicas y entes sin personalidad residentes en Cataluña y 3) aquellas personas y entidades que, sin residir en Cataluña dispongan en dicho territorio de «un establecimiento, sucursal u oficina». En este último caso, los términos exactos de la sujeción se remiten a una futura norma reglamentaria.

Así pues, una empresa de alquiler de vehículos de turismo que tenga su sede en Cataluña deberá tributar en dicha comunidad autónoma por los vehículos de que disponga en toda España, incluyendo Canarias, Islas Baleares, Ceuta y Melilla. En nuestra opinión esta norma puede quebrantar el artículo 157.2 de la CE («las comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio») y su concreción por el artículo 9 a) de la LOFCA («no podrán sujetarse [a los impuestos propios de las comunidades autónomas] elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma»).

Es cierto que la STC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), consideró constitucional el establecimiento de un recargo autonómico sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Según el tribunal:

[...] en el Impuesto sobre la Renta, es la renta personal la materia imponible que el legislador decide someter a imposición (STC 37/1987, fundamento jurídico 14), y, a la vez, la tenida en cuenta por la Ley al configurar el hecho imponible del tributo. El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las comunidades autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la comunidad autónoma.

Pensamos que este argumento no es trasladable al impuesto catalán, pues –aunque la ley no lo diga expresamente– este tiene naturaleza real; es decir, recae sobre determinados bienes considerados de modo individualizado.

Quizá podría argumentarse que los vehículos de motor, como bienes muebles y auto-propulsados, no están situados de modo permanente en el territorio de una específica comunidad autónoma, de modo que deben gravarse en el domicilio fiscal de su titular. Este razonamiento puede ser adecuado en el caso de los vehículos de uso particular, pero no resulta convincente para los automóviles de un establecimiento empresarial situado fuera de la comunidad autónoma, aunque la sede de dicho negocio radique en Cataluña. Pensemos en una sociedad dedicada al alquiler de vehículos de turismo, cuya sede esté en Cataluña y opere a través de oficinas situadas en toda España en las que se encuentran físicamente una buena parte de los vehículos.

La ley catalana es consciente de este problema, pues somete también a gravamen –en los términos establecidos reglamentariamente– los vehículos de las entidades no residentes en la comunidad autónoma que «dispongan de un establecimiento, sucursal u oficina en Cataluña» en los términos previstos reglamentariamente. De este modo la ley evita perder la recaudación correspondiente a vehículos de personas que no tienen su residencia fiscal en Cataluña.

El Anteproyecto de Ley de Reforma (Modificación de la ley catalana) precisa este supuesto estableciendo que en tal caso el gravamen se limita a «los vehículos que, de acuerdo con los datos que consten en los registros públicos correspondientes estén domiciliados en Cataluña». En cambio, la norma no excluye de gravamen los vehículos «domiciliados» fuera de Cataluña cuya titularidad corresponda a una empresa con domicilio social en Cataluña.

El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica presenta una problemática similar. El artículo 97 del TRLHL prevé que «La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo». Según apunta Carmen Banacloche Palao (2019, p. 134) puede ocurrir que «dicho domicilio no coincida con el domicilio habitual del sujeto pasivo, o con el centro de gestión o dirección del negocio» (aunque esta situación podría considerarse contraria al art. 60 del texto refundido de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial).

Esta deficiencia normativa ha sido utilizada por algunos pequeños municipios para establecer generosas bonificaciones de carácter falsamente ambiental (amparadas formalmente en el art. 95.6 TRLHL) para atraer el «domicilio» de empresas de alquiler de vehículos que, en realidad, no operan en el término municipal.

En palabras de García Martínez y Vega Borrego, esta norma «propicia la aparición de paraísos fiscales para vehículos, que ha conducido [...] a la domiciliación de las flotas de algunas empresas en municipios que han establecido un tipo de gravamen inferior al pre-

visto en aquel en que se encuentra el domicilio real del sujeto pasivo» (2011, ap. 8.8.1. Cfr. en el mismo sentido Banacloche Palao, 2019, p. 118).

Por estos motivos la Comisión de Expertos para la Reforma de las Haciendas Locales:

[...] considera necesaria la modificación del punto de conexión para la exacción del impuesto, fijando la competencia a través de unas reglas más coherentes, con el objeto de atribuir cierta correspondencia entre los ingresos generados con ocasión del pago del tributo con los gastos en que incurre cada municipio en función del uso del vehículo en su demarcación territorial (2017, p. 42).

En concreto, se propone que «para aquellas empresas dedicadas al transporte de mercancías y personas, a partir de un determinado umbral de flota de vehículos, la cuota podría ser nacional con un tipo único con reparto en función de la población» (2017, p. 41).

En cualquier caso, pensamos que las deficiencias del impuesto local no justifican una regulación autonómica que grava vehículos situados fuera del territorio de la comunidad, pues la prohibición establecida por la CE y la LOFCA se refiere expresamente a los tributos autonómicos.

3.4. Deficiencias técnicas en la regulación del impuesto y propuestas de reforma por el anteproyecto de ley

Además de la deficiente formulación del hecho imponible, la ley catalana presenta ciertos defectos técnicos:

- La regulación del devengo y del periodo impositivo muestra alguna deficiencia: el devengo se produce, por regla general, el primer día del periodo impositivo y, sin embargo, tiene lugar el último día en el caso de baja definitiva o baja temporal por robo, lo cual dará lugar a una modificación sobrevenida del momento en que nace la obligación tributaria. De todos modos, la regulación catalana ofrece una mejora sustancial sobre la normativa del impuesto municipal sobre circulación, pues establece el prorrateo por días, en lugar de trimestres.
- Los elementos de cuantificación se regulan de modo fragmentario, en especial por lo que se refiere a la base imponible.
- No se prevé una regla específica para los vehículos híbridos, por lo que su gravamen se equipara, de manera injustificada, a los vehículos con motores de combustión.

Estos problemas se resuelven en el Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley catalana 16/2017. Por lo que se refiere al periodo impositivo y al devengo, el proyectado artículo 46 resuelve las dudas que planteaba la redacción inicial. El futuro artículo 43 bis contempla

con detalle la regulación de la base imponible estableciendo reglas especiales para los casos en que no se disponga de datos sobre las emisiones teóricas del vehículo y para los «híbridos eléctricos».

4. El impuesto catalán como modelo para un futuro impuesto local sobre vehículos

El impuesto catalán busca combatir el cambio climático, desincentivando el uso de vehículos en atención a sus emisiones de dióxido de carbono. Se trata, por tanto, de reaccionar frente a un problema global. Por este motivo, podría ser conveniente extender la solución catalana –eliminando sus posibles imperfecciones– al conjunto del territorio nacional o, mejor aún, al ámbito de la Unión Europea.

La armonización europea se intentó, sin éxito, mediante la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (COM (2005) 261 final) (cfr. De la Iglesia Lema, 2010, p. 171 y ss.). En el caso español la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español realizó la siguiente propuesta:

[...] Debería procederse a la reforma de los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IDTM), con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Se sustituirían tales impuestos por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica (IUVTM) de carácter ambiental, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo. Su gravamen podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y eximirse para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades.
- b) La regulación del nuevo impuesto correspondería al Estado y sería igual para todos los Municipios y Comunidades Autónomas, dada su finalidad de preservación del medio ambiente.
- c) Se gestionaría por los Municipios, que transferirían a su respectiva Comunidad Autónoma la participación en su recaudación que se estableciese con carácter general» (2014, propuesta núm. 92, p. 333).

Más recientemente, la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local ha propuesto:

[...] que la tarifa del [impuesto sobre circulación] se configure mediante dos elementos: un componente patrimonial (cuota fija) que atenderá a compensar el uso del titular del vehículo de las infraestructuras municipales, y un componente extra-

fiscal (cuota variable) en función de la eficiencia ambiental del vehículo, graduando el tipo en función del nivel de contaminación que produce.

Ante la pasividad del Estado, Cataluña ha dado un paso al frente. Quizá otras comunidades autónomas sigan este ejemplo, respaldadas por la declaración de constitucionalidad.

Como hemos visto, los criterios de aplicación territorial previstos por la ley catalana llevan a gravar vehículos afectos a actividades económicas desarrolladas fuera de Cataluña. Por otra parte, desde el punto de vista jurídico, hubiera sido deseable que se establecieran medidas transitorias para prever el gravamen paulatino de los vehículos pesados una vez que se disponga de datos técnicos generalizados sobre sus emisiones. Además, aunque el impuesto catalán respete las exigencias del artículo 6.2 y 3 de la LOFCA, es innegable que origina una múltiple imposición sobre los vehículos.

Estos motivos aconsejarían el establecimiento de un impuesto regulado de modo uniforme por el Estado que sustituyera al actual impuesto sobre circulación (y, tal vez, al de matriculación). Claro está que, en el momento actual, esto exigiría adoptar medidas de compensación a favor de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

En el momento de redactarse estas líneas, la Comisión Europea trabaja en la elaboración de una nueva propuesta para reformar la imposición energética. Se trata de introducir el contenido potencial de dióxido de carbono como criterio de cuantificación de los impuestos sobre hidrocarburos. Teniendo en cuenta la regla de unanimidad es posible que estas propuestas fracasen. Si España decidiera adoptarlas de modo unilateral –la vigente directiva permite hacerlo así– tal medida debería coordinarse con los demás impuestos que recaigan sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de motor.

Referencias bibliográficas

- Banacloche Palao, C. (2019). Algunas cuestiones en torno al IVTM a la luz del Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local (julio 2017). En P. Chico de la Cámara (Dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (2014). *Informe*. Madrid.
- Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local. (2017). *Informe*. Madrid.
- Comisión de Expertos de Transición Energética. (2018). *Análisis y propuestas para la descarbonización*. Madrid.
- Iglesia Lema, E. de la. (2010). La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea. *Dereito*, 19(1), 171-196.

Blanco García, Á. del y Herrera Molina, P. M. (2018). El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el Derecho europeo. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 3, 7-34.

García Martínez, A. y Vega Borrego, F. (2010). El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En D. Marín-Barnuevo Favo y J. Ramallo Massanet (Dirs.), *Los tributos locales*. Madrid: Civitas.