

# LA REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE EN EL CONTEXTO DE LA IMPLANTACIÓN DE UNA FISCALIDAD VERDE POR EL ESTADO

**ALBERTO CORNEJO PÉREZ**  
*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**EL** Gobierno de España durante la legislatura 2004-2008 ha abordado el reto de implantar una fiscalidad verde, tal y como se comprometía el Partido Socialista Obrero Español en su programa electoral para las elecciones de 2004. Esta tarea ha sido desarrollada sin que se haya abierto especialmente el debate a la opinión pública. Quizás debido a dificultades como los altos precios que la energía llegó a alcanzar en los mercados internacionales y el posible conflicto que se provocaría al regular la Administración del Estado materias en la que ya existían tributos de Comunidades Autónomas o municipales, esta actividad se ha limitado prácticamente a una reestructuración parcial del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) que ha afectado casi exclusivamente a sus tipos impositivos. También se ha ampliado algo su ámbito objetivo, incluyéndose tras la reforma a vehículos que se consideran particularmente perjudiciales para el medio ambiente, especialmente por sus pautas de utilización, como son los *quads* y las motos náuticas, que hasta la fecha actual habían quedado fuera del ámbito de este impuesto.

De forma complementaria a la reestructuración del IEDMT por motivos medioambientales, el legislador ha aprovechado para introducir modificaciones en el impuesto para corregir determinadas imperfecciones técnicas que el paso del tiempo había puesto de manifiesto y para adaptar la normativa del impuesto a las nuevas definiciones de vehículos contenidas en la normativa no tributaria que le sirve de apoyo. Así, por ejemplo, se ha ampliado a 60 días del plazo para matricular en España un vehículo en los casos de traslado de residencia de su titular o se han revisado las definiciones de aquellas matriculaciones que deben quedar fuera del ámbito de aplicación de este impuesto por estar los vehículos afectos a una actividad económica, o por ser de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

**Palabras clave:** fiscalidad verde, fiscalidad del transporte, IEDMT, cambio climático, gases de efecto invernadero (GEI).

# Sumario

1. El contexto de la reforma del impuesto de matriculación: la fiscalidad verde.
  - 1.1. Introducción. El problema a abordar: el cambio climático y la fiscalidad verde como instrumento. Estado de situación del cambio climático.
  - 1.2. Los diferentes niveles de la Administración Pública: Administración del Estado y de la Unión Europea. Propuestas de directiva sobre fiscalidad relacionada con el medio ambiente.
  - 1.3. Compromisos del Gobierno sobre fiscalidad verde en la legislatura 2004-2008.
  - 1.4. Fiscalidad del transporte y medio ambiente.
2. Reestructuración del impuesto de matriculación por motivos medioambientales.
  - 2.1. Principios básicos de la reforma.
  - 2.2. La protección del medio ambiente en la reestructuración del impuesto.
  - 2.3. Otros aspectos modificados en el impuesto.

## Bibliografía

**NOTA:** Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, «La fiscalidad de los derechos de emisión» con referencia SEJ 2007-61307.

## 1. EL CONTEXTO DE LA REFORMA DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN: LA FISCALIDAD VERDE

### 1.1. Introducción. El problema a abordar: el cambio climático y la fiscalidad verde como instrumento. Estado de situación del cambio climático.

Como introducción al estudio de la reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), conocido como impuesto de matriculación, conviene detenerse a analizar, si bien de forma rápida, el contexto general de la fiscalidad verde, considerada como instrumento económico con el que hacer frente a problemas medioambientales en general, y al cambio climático, en particular. Habrá quienes consideren que resulta desproporcionado aludir a problemas medioambientales del calibre del cambio climático como justificación de una simple modificación de la tarifa del impuesto de matriculación, pero la conexión entre ambas ideas está en el origen de esta reforma, como se verá más adelante.

Hasta fechas relativamente recientes, los instrumentos empleados en las políticas puestas en marcha para cumplir el objetivo de protección medioambiental por los países desarrollados habían sido casi exclusivamente los llamados «instrumentos de regulación» (como las especificaciones técnicas de los carburantes autorizados, mediante las que se establecen límites a las proporciones de los componentes más nocivos para el medio ambiente, como plomo o azufre, o los más recientes sistemas de etiquetado ecológico, por citar algunos ejemplos).

Sin embargo, a partir de la década de los noventa, se fue intensificando la preocupación social por la protección del medio ambiente en general, y en particular por el cambio climático, siendo exponentes destacados de esto la adopción, en 1992, de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) y la aprobación, en 1997, del Protocolo de Kyoto <sup>1</sup>. A

<sup>1</sup> En la fecha actual esta preocupación continúa vigente y, por ejemplo, la Unión Europea se ha propuesto reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero en 2020 en un 20% respecto a los niveles de 1990, en el paquete «Política energética para la Unión Europea», adoptado por el Consejo Europeo en sus reuniones de 8 y 9 de marzo de 2007 (ECFIN/REP/51786-EN. Bruselas, 6 de junio de 2007).

medida que esto se producía, se ponía de manifiesto la limitación de la eficacia de estos «instrumentos de regulación» y se iba planteando como alternativa a los mismos los denominados «instrumentos económicos», con los que la autoridad pública intervendría en la asignación de recursos por el mercado modificando únicamente el precio o la cantidad de determinado producto, consumo o emisión contaminante y dejando que, en lo demás, el mercado actuase libremente.

Así, los instrumentos económicos han sido más utilizados no solo en el marco de la política de lucha contra el cambio climático, sino también para el logro de otros fines de política ambiental, como el cumplimiento del Protocolo de Montreal sobre sustancias que agotan la capa de ozono, por poner un ejemplo <sup>2</sup>. Los instrumentos económicos más significativos en política medioambiental son los permisos de emisión negociables y los impuestos ambientales <sup>3</sup>.

La combinación de estos dos instrumentos económicos es una cuestión de gran interés teórico que ya ha sido abordada en algunas ocasiones tanto desde un punto de vista más científico y doctrinal <sup>4</sup>, como por organizaciones internacionales con un enfoque más práctico, como la Comisión Europea en su Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea <sup>5</sup>, o la OCDE en un estudio de 2003 sobre el uso combinado de instrumentos en la política de medio ambiente <sup>6</sup>, por poner dos ejemplos. Además de los estudios teóricos, ambos instrumentos económicos están siendo combinados de hecho en diversos casos y en algunos de ellos han dado lugar a interesantes discrepancias jurídico-económicas, como en el uso conjunto de impuestos sobre emisiones y comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> en Suecia y Dinamarca. Sin embargo, los resultados de tales estudios y situaciones de hecho distan mucho de ser definitivos y concluyentes.

En el Libro Verde de la Comisión sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas <sup>7</sup> se aboga por una utilización más intensiva de este tipo de instrumentos y se examinan las posibles opciones para hacerlo. El recurso a instrumentos

<sup>2</sup> En el Impuesto especial sobre sustancias que agotan la capa de ozono (Ozone-Depleting Chemicals Tax) de los EEUU, el objeto imponible lo constituyen fundamentalmente los denominados CFCs, los HFCs y los halones, a tipos impositivos que en general varían en función del potencial dañino de las sustancias gravadas: HOERNER, J.A. [1998].

<sup>3</sup> Las recientemente publicadas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (Diario Oficial de la Unión Europea C 82 de 1 de abril de 2008) incluyen una definición de «impuesto ambiental» formulada por la Comisión Europea (en el apartado 14 del punto 2.2.), que recoge lo fundamental del concepto usado por la OCDE desde hace años, y que merece la pena reproducir aquí: impuesto ambiental es el impuesto «cuya base imponible específica tiene un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo es la imposición de determinados bienes, servicios o actividades, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o de tal modo que los productores y los consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medio ambiente».

<sup>4</sup> Véanse, por ejemplo, KOLSTAD, C. (2000), págs. 179 a 205, o BUÑUEL, M. (2004), págs. 405 a 415.

<sup>5</sup> COM (2000) 87 final, de 8 de marzo de 2000.

<sup>6</sup> «The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments (ENV/EPOC/WPNEP(2002)28/FINAL)». Por otra parte, el «Consejo de los impuestos» francés, que publicó en 2005 un informe al Presidente de la República sobre «Fiscalidad y medio ambiente» (ISBN: 2-11-076064-8). Los autores de este informe llegan, entre otras, a la conclusión de que los impuestos energéticos pierden una gran parte de su justificación medioambiental cuando las empresas sobre las que recaen están sometidas a un sistema de comercio de derechos de emisión.

<sup>7</sup> Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas. COM(2007) 140 final, de 28 de marzo de 2007.

basados en el mercado se justifica, en la teoría económica, por su capacidad para corregir las deficiencias del mercado de una forma rentable y con una serie de ventajas sobre los instrumentos de regulación o normativos <sup>8</sup>.

En relación con la posible utilización de impuestos ambientales como complemento de un régimen de comercio de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), debemos tener en cuenta que esta posibilidad tiene interés, además de por la racionalidad económica que pueda justificar su utilización, por una idea básica de justicia entre fuentes de emisión de CO<sub>2</sub>: El sistema de comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> tiene como agentes destinatarios a las instalaciones de un número reducido de sectores productivos (actividades energéticas, papel y cartón, instalaciones de fabricación de cemento, de vidrio, de productos cerámicos, tejas, ladrillos, azulejos...). Si bien en estos sectores se encuentran las instalaciones desde las que se producen las emisiones más cuantiosas de GEI, el sistema de comercio de derechos de emisión no parece servir para limitar las emisiones, por ejemplo, del transporte por carretera, que es un sector desde el que se produce una proporción muy alta de emisiones de GEI y que, probablemente, será el sector desde el que se producirán más emisiones en el futuro. Más aún cuando, en España, este crecimiento sigue una tendencia más acusada que en otros Estados miembros de la UE <sup>9</sup>. El comercio de emisiones, por tanto, no cubre gran parte de las emisiones de la UE en su conjunto <sup>10</sup>, ni las de España en particular. Debe tenerse en cuenta que el Reino de España es, en última instancia, el signatario del Protocolo de Kyoto y, por ende, el único responsable del eventual incumplimiento de los compromisos de limitación de las emisio-

<sup>8</sup> El mencionado Libro Verde incluye claras explicaciones de estos conceptos, que quizás sea suficiente con reproducir aquí:

«Por deficiencia del mercado se entiende una situación en la que los mercados no existen (...) o bien no tienen suficientemente en cuenta el coste "verdadero" o social de la actividad económica. La intervención pública queda entonces justificada para corregir estas deficiencias y, a diferencia de los enfoques normativos y administrativos, estos instrumentos tienen la ventaja de utilizar las señales del mercado para resolver las mencionadas deficiencias. Ya sea ejerciendo una influencia sobre los precios (a través de impuestos o incentivos), o estableciendo cantidades absolutas (comercio de derechos de emisión) o cantidades por unidad de producción, los instrumentos de mercado reconocen implícitamente que las empresas son diferentes entre sí y proporcionan por tanto una flexibilidad que puede reducir sustancialmente los costes de las mejoras del medio ambiente. Estos instrumentos (...) ofrecen ciertas ventajas respecto a los instrumentos normativos:

- Mejoran las señales de los precios, al otorgar un valor a los beneficios y costes externos de las actividades económicas, de modo que los actores económicos los tienen en cuenta y modifican su comportamiento para paliar las repercusiones negativas, medioambientales y de otro tipo, y aumentar las positivas.
- Permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos y rebajan de esta forma los costes globales de cumplimiento.
- Incitan a las empresas a introducir, a más largo plazo, innovaciones tecnológicas, con el fin de seguir reduciendo el impacto negativo en el medio ambiente ("eficiencia dinámica").
- Favorecen el empleo cuando se utilizan en el contexto de la reforma de los impuestos ambientales o de la reforma fiscal.»

<sup>9</sup> «La evolución reciente de la demanda de transporte y sus emisiones de GEI en nuestro país han seguido pautas de crecimiento mucho más acelerado que en el conjunto de la UE. La movilidad de personas y mercancías crece a un ritmo muy superior a la de nuestros vecinos europeos». Documento «El cambio climático en España/Estado de situación/Documento resumen/Noviembre de 2007». Informe para el Presidente del Gobierno elaborado por expertos en cambio climático. Accesible en [http://www.mma.es/portal/secciones/cambio\\_climatico](http://www.mma.es/portal/secciones/cambio_climatico).

<sup>10</sup> El documento anterior señala que «Este mercado cubre las emisiones de CO<sub>2</sub> de más de 10.000 instalaciones en los 27 Estados miembros, (en total más de 2.000 millones de toneladas); aproximadamente, el 45% de las emisiones totales de gases de efecto invernadero en la Unión».

nes por parte de los agentes que emiten CO<sub>2</sub> dentro de su territorio. En consecuencia, si en el momento en que se deban cumplir los compromisos, España no hubiera conseguido limitar sus emisiones, como parece previsible, podría comprar derechos de emisión para cubrir la diferencia que se produciría entre las emisiones reales y el compromiso que ha adquirido. Podría argumentarse que la recaudación procedente de la fiscalidad que recae sobre los sectores que no están sometidos al régimen de comercio de derechos de emisión debería, en justicia, ser utilizada para financiar la adquisición por el Gobierno español de estos derechos de emisión en los mercados internacionales (los denominados «mecanismos de flexibilidad») <sup>11</sup>. El Informe para el Presidente del Gobierno elaborado por expertos en cambio climático en noviembre de 2007 <sup>12</sup> propone utilizar la fiscalidad de productos petrolíferos, impuestos de matriculación y circulación, y regulación del estacionamiento como instrumentos para moderar las emisiones procedentes de este sector y afirma que España hará uso de esta opción (utilización de los mecanismos de flexibilidad) para cubrir el 20% de las emisiones esperadas en 2010, de las cuales, 31,8 millones de toneladas de CO<sub>2</sub>-equivalente al año (Mt de CO<sub>2</sub>-eq/año) deben ser adquiridas por el Gobierno en los mercados internacionales de carbono.

### Estado de situación del cambio climático. Noviembre de 2007.

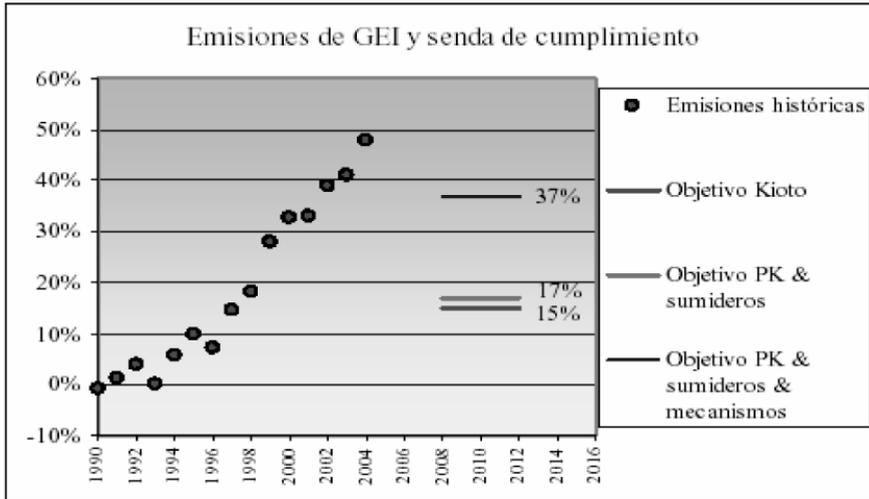
Todos los datos que se vienen señalando ponen de manifiesto la tendencia preocupante de las emisiones de GEI en España, si bien parece cierto que en los últimos años se ha observado algún indicio de un cierto cambio de tendencia. A continuación se reproduce el gráfico «Emisiones de GEI y senda de cumplimiento» <sup>13</sup> en el que vienen representadas las emisiones de CO<sub>2</sub> equivalente en España desde el año base (1990) y, si bien los datos no son los más recientes disponibles, parece claro, evidente y rotundo el mal camino que están siguiendo las emisiones reales con respecto a las comprometidas en el contexto del Protocolo de Kioto (estas emisiones comprometidas se representan en el gráfico bajo la rúbrica «Objetivo Kioto», que pasa de ser el +15% inicialmente aceptado por España a un +37%, al prever el Gobierno que se adquirirán mecanismos de flexibilidad por un 20% y que habrá sumideros que absorberán otro 2%).

<sup>11</sup> En el documento anterior se afirma lo siguiente a este respecto: «Utilización de los mecanismos de flexibilidad: España hará uso de esta opción para cubrir el 20% de las emisiones esperadas en 2010. Esto supone unos 57,9 Mt CO<sub>2</sub>-eq/año. Este total se reparte entre el sector privado y el Gobierno. Al sector privado que participa en el comercio de emisiones se le transfiere un 45% de ese objetivo a través de una asignación restrictiva de derechos de emisión: 26,1 Mt de CO<sub>2</sub>-eq/año. El resto, 31,8 Mt de CO<sub>2</sub>-eq/año debe ser adquirido por el Gobierno en los mercados internacionales de carbono».

<sup>12</sup> Este documento, que es el mismo que se menciona en las citas anteriores, afirma que:  
«El cambio de tendencia en las emisiones del sector transporte solo puede conseguirse con una acción política decidida que cubra los siguientes ámbitos:

- Mejoras tecnológicas en vehículos y combustibles para aumentar sustancialmente el rendimiento energético de los transportes de personas y de mercancías;
- Cambio en la distribución modal de mercancías; dando prioridad al ferrocarril y al transporte marítimo;
- Mejora en la distribución modal de la demanda interurbana de viajeros;
- Mejora en la distribución modal de la demanda urbana de viajeros, reducción de la longitud y número de viajes motorizados, realizando una apuesta mucho más rotunda por el transporte colectivo y por el no motorizado;
- Uso eficiente de los vehículos;
- Potenciación del uso de las nuevas tecnologías para evitar desplazamientos; y
- Fiscalidad de productos petrolíferos, impuestos de matriculación y circulación, y regulación del estacionamiento.»

<sup>13</sup> Fuente: Plan Nacional de Asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, 2008-2012. BOE de 22 de febrero de 2006.



En el marco de la elaboración del Plan Nacional de asignación de derechos de emisión 2008-2012, se consideraba que el dato provisional de emisiones del año 2006 era esperanzador. En ese año, las emisiones totales se habrían reducido en un 2,7% respecto al año anterior y en un 4,1% tomando como base las emisiones de 1990, situándose en un +48,1% en relación con el año base, pero parecía improbable que ese ritmo de reducción se pudiera mantener si no se tomaban medidas adicionales. Más recientemente parece haberse confirmado la tendencia creciente de las emisiones de GEI, dejando el descenso registrado en 2006 como poco más que una anécdota <sup>14</sup>.

Conforme al propio Plan Nacional de asignación, está emergiendo un mercado de carbono global que «va a desempeñar un papel fundamental como instrumento horizontal en la reducción de las emisiones de GEI» y que «introduce un fuerte incentivo al desarrollo e implantación de nuevas soluciones para limitar o disminuir las emisiones». La fiscalidad verde, en su vertiente de impuestos sobre la energía y el CO<sub>2</sub>, constituye un elemento fundamental para ayudar a que este mercado de carbono global sea una realidad.

## 1.2. Los diferentes niveles de la Administración Pública: Administración del Estado y de la Unión Europea. Propuestas de directiva sobre fiscalidad relacionada con el medio ambiente.

### 1.2.1. Impuesto sobre CO<sub>2</sub> y la energía. Impuestos sobre hidrocarburos.

Antes de profundizar en la utilización por la Administración del Estado de la fiscalidad verde conviene encuadrar los distintos niveles institucionales en los que se desarrolla esta actividad tanto en Espa-

<sup>14</sup> «El Secretario general para la Prevención de la Contaminación y del Cambio Climático anunció ayer que en 2007 España volvió a aumentar sus emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera», por lo que «avanzó que el Gobierno abordará en los próximos meses nuevas medidas para luchar contra el cambio climático». «Este dato rompe las ilusiones del Ejecutivo después de que en 2006 se registrase por primera vez en la historia un descenso del 1,7% de las emisiones de gases de efecto invernadero». Noticia «Las empresas cargan contra el cambio climático por ser "falso y exagerado"». *Expansión*, 8 de abril de 2008, pág. 30.

ña como, particularmente, dentro de la Unión Europea, como marco en el que esta actividad ha de llevarse a cabo. Efectivamente, las instituciones de la Unión Europea, y en especial, la Comisión Europea, han jugado siempre un papel de vanguardia en la promoción de políticas de medio ambiente y de fiscalidad verde.

Quizás la actuación más señalada en este ámbito hasta hoy fuera la que tuvo lugar en la antesala de la celebración de la CMNUCC, al principio de la década de los noventa, en la que, como ya se ha señalado, se propugnó por numerosos economistas la utilización de instrumentos económicos, como los impuestos especiales que recaen sobre el consumo de productos energéticos, en el marco de la política de lucha contra el cambio climático. Así, al mismo tiempo que en otros lugares del mundo, como Estados Unidos y Australia, donde se proponía la creación de impuestos sobre la energía, la Comisión Europea presentó el 30 de junio de 1992 una propuesta de directiva por la que se crearía un impuesto sobre el CO<sub>2</sub> y la energía. Tras la mala acogida de esta propuesta por los Estados miembros de la UE representados en el Consejo Ecofin, en 1995, la Comisión presentó una propuesta modificada, algo menos ambiciosa que la anterior, que tampoco concitaría el acuerdo de todos los Estados miembros al contemplar la creación obligatoria de un nuevo impuesto (en los Estados miembros en que todavía no existiera, que eran la mayoría) al final de los períodos transitorios que se les otorgaba, por prolongados que estos fueran. Efectivamente, las preocupaciones por la posible pérdida de competitividad de las empresas llevaron a que se exigiera por las delegaciones la introducción de una cláusula de condicionalidad, según la cual solo se establecería efectivamente un impuesto sobre la energía y el CO<sub>2</sub> en la UE si en otras zonas industrializadas del mundo (es decir, en otros Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) se establecían impuestos similares. El incumplimiento de esta exigencia por la Comisión en su propuesta de 1995, entre otras circunstancias, llevó a que no se alcanzara un acuerdo para el establecimiento de este impuesto.

Finalmente, en marzo de 1997, la Comisión Europea presentó una propuesta de directiva «por la que se reestructura el marco comunitario para la tributación de los productos energéticos». En esta última propuesta ya no se pretendía la creación de un impuesto nuevo sobre la energía sino, como su propio título indica, una reestructuración del marco comunitario vigente para la tributación de los productos energéticos, es decir, de los impuestos sobre hidrocarburos que, por motivos puramente fiscales, habían sido creados desde muy antiguo en todos los Estados miembros de la UE. Tras más de seis años de discusiones desde la presentación por la Comisión Europea de esta última propuesta de directiva sobre la materia (pero siendo casi once los años transcurridos desde la presentación de la primera propuesta para la creación de un impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> y la energía), el 27 de octubre de 2003, el Consejo de Ministros de la UE dio su aprobación definitiva a la «Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad»<sup>15</sup>.

Debe mencionarse aquí que la flexibilidad que permite esta Directiva a los Estados miembros<sup>16</sup> hace muy cuestionable que se la pueda calificar como un verdadero instrumento económico empleado por la UE con el objetivo de proteger el medio ambiente. En el caso concreto de España, su trans-

<sup>15</sup> CORNEJO, A. (2004).

<sup>16</sup> ESCOBAR, J.J. (2004) nos dice que como resultado del complejo proceso para obtener el necesario consenso para su aprobación, el nuevo marco comunitario para la tributación de los productos energéticos ha resultado ser extraordinariamente flexible, no habiendo obligado a ningún Estado miembro a modificar sustancialmente su situación preexistente.

posición<sup>17</sup> al ordenamiento interno por la Ley 22/2005<sup>18</sup> se considera por algunos autores como una oportunidad perdida de afrontar cabalmente la ordenación jurídica de las medidas tributarias sobre la energía como instrumentos de preservación del medio<sup>19</sup>.

### 1.2.2. Impuestos sobre vehículos.

En materia de fiscalidad de vehículos, la Comisión Europea ha venido intentando promover una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros con los objetivos de mejorar el funcionamiento del mercado interior y la protección del medio ambiente. En este contexto, en septiembre de 2002, y como culminación de los trabajos desarrollados por la Comisión, con ayuda de los Estados miembros, presentó una Comunicación sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea<sup>20</sup>. Sin embargo, su apuesta más decidida se concretó tres años más tarde con la presentación, en julio de 2005, de un informe en el que se ponían de manifiesto las dificultades derivadas de la existencia de (entonces) 25 sistemas fiscales diferentes en materia de imposición sobre vehículos. Con los objetivos declarados de reducir las dificultades para el funcionamiento del mercado interior y de utilizar el potencial que la fiscalidad sobre vehículos tiene para la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub>, acompañó dicho informe de una propuesta de directiva<sup>21</sup> que, gradualmente, reestructuraba conforme a criterios medioambientales los impuestos sobre vehículos existentes en los Estados miembros y llegaría, tras unos períodos transitorios largos, a una abolición de los impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición (el 1 de enero de 2016). La carga que representan los impuestos de matriculación (en los Estados miembros en los que existe) se trasladaría a impuestos que graven la utilización de los vehículos, que la Comisión considera 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.

Para llevar a cabo esta reestructuración, la propuesta incluía la obligación para los Estados miembros de ir dando cada vez mayor importancia, a lo largo de un período transitorio, a la recaudación proveniente del elemento basado en el CO<sub>2</sub> de cada impuesto. Posiblemente, la idea de la Comisión sería la creación en cada Estado miembro de un impuesto con dos tipos impositivos que se aplicarían simultáneamente, como en el caso del impuesto armonizado sobre los cigarrillos. Así, en el impuesto ideal concebido por la Comisión Europea habría un elemento específico en el tipo impositivo, en que la cuota dependería de las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro, y un elemento *ad valorem*, que dependería del precio del vehículo (este segundo elemento podría también ser específico, pero que dependiera de otros elementos que no fueran el CO<sub>2</sub>)<sup>22</sup>. En el Impuesto sobre Vehículos de Trac-

<sup>17</sup> ESCOBAR, J.J. (2006).

<sup>18</sup> Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE de 19 de noviembre).

<sup>19</sup> BORRERO, C. J. (2007).

<sup>20</sup> Comunicación de Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria. COM(2002) 431 final, de 6 de septiembre de 2002.

<sup>21</sup> Proposal for a Council Directive on passenger car related taxes. COM (2005) 261 final, de 5 de julio de 2005.

<sup>22</sup> Esta interpretación se ve reforzada por la inclusión de la palabra «específico» en la definición de «impuesto ambiental» recogida en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (véase nota 4).

ción Mecánica (IVTM), el impuesto anual de circulación español, el tipo es, efectivamente, específico: depende de la potencia y clase del vehículo. Pues bien, en la propuesta de la Comisión se obligaba a los Estados miembros a que, antes del 31 de diciembre de 2008, la recaudación total proveniente del «elemento basado en el CO<sub>2</sub>» del impuesto anual de circulación fuera al menos del 25% y aumentase al 50% para el 31 de diciembre de 2010. Como se analiza más adelante en el epígrafe 2.2.3., en el caso del Impuesto de matriculación español, al ser un impuesto *ad valorem*, no quedaría claro qué porcentaje representa ese elemento en la recaudación total de dicho impuesto, por lo que no sabemos si, a juicio de la Comisión Europea, el impuesto español satisfaría ese requerimiento.

El informe que acompañaba a la propuesta incluía una sugerencia a los Estados miembros de transferir la carga tributaria liberada de la eliminación los impuestos de matriculación a los impuestos anuales de circulación, así como a los impuestos sobre productos energéticos. En el caso de España, los impuestos a los que debería transferirse la carga tributaria serían el IVTM, y los impuestos que gravan el uso del medio de transporte, como los que inciden sobre el carburante empleado: el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH) y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

Desde el mundo académico se ha sugerido aprovechar la oportunidad brindada por la presentación de este informe y propuesta de directiva para reestructurar a fondo la tributación sobre medios de transporte por la vía de suprimir, como propone la Comisión Europea, el Impuesto de matriculación y, como medida de compensación para las administraciones perjudicadas, crear un impuesto sobre vehículos reforzado, con una estructura claramente medioambiental, cedido a las Comunidades Autónomas y con un cierto grado de participación para las Haciendas Locales, que podría incluir tanto competencias normativas como gestoras y de participación en su recaudación<sup>23</sup>.

Sin embargo, existen razones de peso que justificarían que España mantuviera una posición contraria a esta propuesta de directiva, como serían las siguientes:

En cuanto a la propuesta de abolición de los impuestos que gravan la matriculación (o primera adquisición), debe tenerse en cuenta que, en la actualidad, de 27 Estados miembros, al menos 17 cuentan con impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición, además del IVA. Si consideramos los Estados miembros de la Unión Europea con anterioridad a las dos últimas ampliaciones (UE 15), resulta que 10 de los 15 cuentan con dichos impuestos. Allí donde se aplican estos impuestos, las cargas impositivas que representan varían considerablemente de un Estado miembro a otro, oscilando desde un tipo impositivo del 180%, que se aplica en Dinamarca, hasta tipos relativamente bajos basados en la cilindrada o *ad valorem*, como ocurre en otros Estados miembros (España).

Un aspecto fundamental para España es que el Impuesto de matriculación es una importante pieza del sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002, plasmado en la Ley 21/2001, por la que se establece el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas<sup>24</sup>. Efectivamente, la recaudación de este impuesto corresponde en un 100% a las Comunidades

<sup>23</sup> HERRERA, P. (2007), pág. 81.

<sup>24</sup> 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 (BOE de 31 de diciembre).

Autónomas que, además, tienen reconocida una cierta capacidad normativa para fijar su tipo impositivo.

Como ya se ha apuntado, los impuestos alternativos a los que habría que transferir la carga que representa el Impuesto de matriculación en España serían el IVTM, el IH o el IVMDH. En particular, hay que señalar que el IVTM es un impuesto de titularidad municipal y cuyo importe puede ser diferente en cada ayuntamiento español <sup>25</sup>, dentro de los límites que establece la Ley Reguladora de las Haciendas Locales <sup>26</sup>, lo que complicaría enormemente un ejercicio como el propuesto.

Por tanto, aceptar la propuesta de la Comisión Europea tal y como fue formulada supondría trastocar completamente el actual sistema de financiación autonómica y, seguramente, también el sistema de financiación local.

Por otra parte, es evidente que la adquisición de un automóvil pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravada por encima de lo que lo hace el impuesto general sobre el consumo. Por ello, podría considerarse que la Comisión Europea estaría yendo con su propuesta más allá de lo que razonablemente permite el principio de subsidiariedad. Los problemas de funcionamiento del mercado interior que se aducen en la justificación de la propuesta pueden tener variadas soluciones que no precisan de la supresión de los impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición que existen en una mayoría de Estados miembros. Así, por ejemplo, el legislador español optó por crear en su legislación interna dos mecanismos que evitaban los problemas de doble imposición (por impuestos de matriculación) planteados en el comercio intracomunitario de vehículos de pasajeros:

En primer lugar, se reconoció el derecho a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte vendido para ser enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto, siempre que se hiciera antes de que hubieran transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva. Este derecho no se reconoció a todos aquellos que hicieran la operación descrita, sino solo a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte <sup>27</sup>.

En segundo lugar, se declaró exenta del IEDMT la primera matriculación en España de los vehículos que se matriculen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español <sup>28</sup>.

Con estas dos previsiones puede argumentarse que es suficiente para evitar el obstáculo para el libre funcionamiento del mercado interior que podría suponer la existencia de un impuesto de matriculación en España.

<sup>25</sup> De los más de 8.000 existentes.

<sup>26</sup> Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

<sup>27</sup> Artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>28</sup> Artículo 66.1 l) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Así pues, y en conclusión, la capacidad económica puesta de manifiesto con ocasión de la adquisición de medios de transporte, la posibilidad de utilizar el IEDMT como un instrumento fiscal para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> y la relevancia que el IEDMT tiene en el sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002 desaconsejaban la supresión de este impuesto.

A pesar de contar con sólidos argumentos para ello, la delegación española en el Ecofin no tendría que hacer grandes esfuerzos para hacer valer su posición por haber numerosos Estados miembros contrarios a esta armonización. Efectivamente, 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 esta Directiva la introducción de criterios medioambientales en el impuesto de circulación de los turismos. Según informaciones periodísticas<sup>29</sup>, los Veintisiete coincidieron en la utilidad de vincular la fiscalidad de los coches a sus emisiones contaminantes, pero mostraron, en general, escepticismo ante la posibilidad de adoptar medidas en ese sentido a nivel comunitario, siendo destacadas en su oposición a la propuesta el Reino Unido e Irlanda, muy reticentes en general a cualquier intervención comunitaria en sus sistemas tributarios nacionales, y Alemania, por temor a las repercusiones en su industria automovilística.

### 1.2.3. Otros impuestos.

Con el objetivo de lograr la eliminación de las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los diversos Estados miembros, la Comisión ha llevado a cabo iniciativas también en el ámbito de la fiscalidad sobre el transporte de mercancías, en el ámbito de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras. Los objetivos perseguidos han sido tanto fomentar la utilización de vehículos más respetuosos y menos contaminantes para el medio ambiente y la infraestructura viaria, como que los sistemas de pago de estas cantidades no impliquen formalidades excesivas y no creen obstáculos en las fronteras interiores. Para el logro de estos objetivos, promovió la discusión y aprobación de la Directiva 1999/62/CE, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras<sup>30</sup>.

Dispone esta Directiva en su artículo 6 que «cualquiera que sea la estructura de los impuestos» (...) «los Estados miembros fijarán los importes de dichos impuestos de modo que (...) dichas tarifas no sean inferiores a los mínimos establecidos (...)». En el caso de España, se ha admitido la inclusión en esta categoría del IVTM y del Impuesto sobre Actividades Económicas únicamente, en este último impuesto, en lo que se refiere al importe de las exacciones percibidas sobre los vehículos de motor.

<sup>29</sup> Noticia publicada el 13 de noviembre de 2007, por [www.expansión.com](http://www.expansión.com)

<sup>30</sup> 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, modificada por la Directiva 2006/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, por la que se modifica la Directiva 1999/62/CE relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

### 1.3. Compromisos del Gobierno sobre fiscalidad verde en la legislatura 2004-2008.

El Gobierno tenía durante la legislatura 2004-2008 el mandato de llevar a cabo modificaciones en nuestro sistema fiscal que estuvieran presididas por criterios de respeto al medio ambiente. Este mandato se desprendía del programa electoral con el que el partido que apoya al Gobierno concurrió a las pasadas elecciones generales de 2004, así como de varias iniciativas parlamentarias en tal sentido.

En el contexto de dichos compromisos, y según informaciones periodísticas<sup>31</sup>, se constituyeron unos grupos de trabajo para la adopción de medidas fiscales en relación con la mejora del medio ambiente. La reestructuración, desde la perspectiva medioambiental, de la fiscalidad que incide sobre los medios de transporte parece haber sido la única medida que finalmente fue puesta en práctica de las debatidas en dichos grupos de trabajo. Debe tenerse en cuenta que la coyuntura económica en que tales medidas fiscales iban a ser puestas en marcha, con elevados precios del petróleo y sus derivados en los mercados internacionales, así como la consumación de diversas iniciativas puestas en marcha por diversas Comunidades Autónomas en materia de fiscalidad de residuos, sobre el agua y sobre emisiones atmosféricas pudieron contribuir a que finalmente no se pusiese en marcha ninguna otra medida de las estudiadas<sup>32</sup>.

### 1.4. Fiscalidad del transporte y medio ambiente.

Como ya se ha señalado, el mandato que el Gobierno asumió de modificar nuestro sistema fiscal para incorporar elementos de protección medioambiental provenía, no solo del programa electoral, sino de varias iniciativas parlamentarias en tal sentido.

Así, la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE de 29 de diciembre), señala lo siguiente:

«El Gobierno a lo largo del ejercicio presupuestario de 2007 incorporará, a través de las reformas normativas necesarias, elementos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras.»

En lo que se refiere, en concreto, a la imposición que recae sobre la matriculación de medios de transporte, 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 (BOE de

<sup>31</sup> Noticia «El PSOE planea cobrar un céntimo por litro de gasolina contra el cambio climático», publicada en *El País* de 27 de noviembre de 2007, pág. 14.

<sup>32</sup> En un artículo publicado por *El País* el 30 de diciembre de 2007 con el título «Grandes proyectos enterrados: Los socialistas dejan aparcadas cinco iniciativas de calado», se recogen las siguientes afirmaciones: «La portavoz socialista de la comisión de medio ambiente, Montse Colldeforns, arguye que cambiar el modelo de fiscalidad de arriba abajo es complicado. Las leyes verdes no deben significar una pérdida de ingresos, ese es el gran peligro, sostiene. "El Ministerio de Economía ha elaborado trabajos, pero no veía la ley tan urgente y seguramente no le destinó todos los recursos", admite, añadiendo que lo comprende puesto que eran prioritarias las reformas del IRPF y del Impuesto de Sociedades. Además, Colldeforns considera que la Ley de bases de fiscalidad ecológica [a cuya elaboración se comprometía el Partido Socialista en su programa de 2004] no era la propuesta reina del programa socialista y se muestra satisfecha de que en esta legislatura el cambio climático haya pasado a ser un tema de Estado y que se aprobara la Ley de calidad del aire.»

30 de diciembre), 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».

Por tanto, se entendía que el Gobierno tenía asumido el mandato de acometer una reestructuración de la fiscalidad desde una perspectiva medioambiental, con especial hincapié en la que incide sobre los medios de transporte.

En cuanto al Impuesto de matriculación, su reestructuración es el objeto principal de este trabajo, que se analizará más adelante. Y en lo que respecta al IVTM, el Congreso de los Diputados aprobó en el Debate sobre el Estado de la Nación de 2007 una Resolución sobre cambio climático y lucha contra la desertización instando al Gobierno a «evaluar con las Entidades Locales y en su caso Forales la correspondiente modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales referida al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para que, en consonancia con los criterios incorporados al Proyecto de Ley de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se fije el cuadro de cuotas aplicable a los mismos sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub>, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad». Sin embargo, finalmente no se pudo terminar ningún proyecto de esta naturaleza dentro de la pasada legislatura.

Mientras tanto, algunos ayuntamientos han hecho uso de la posibilidad de aplicar una bonificación en este impuesto 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.

## **2. REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES**

### **2.1. Principios básicos de la reforma.**

#### *2.1.1. Peculiaridades de su tramitación jurídico-parlamentaria.*

Como se ha podido ver en los epígrafes anteriores, el compromiso del Gobierno de incorporar en su sistema fiscal elementos de fiscalidad verde a través de las reformas normativas necesarias se iba concretando en una reforma de la fiscalidad sobre el automóvil y, más concretamente, del IEDMT, habida cuenta de la vaguedad con que estaba formulado en la citada Resolución del Congreso de los Diputados el compromiso de modificar el IVTM.

Merece la pena detenerse a hacer un breve análisis del peculiar procedimiento político-legislativo que ha sido seguido para que la reestructuración del Impuesto de matriculación pudiera ver la luz en los plazos establecidos.

En un primer momento, el Grupo Parlamentario Socialista en el Senado, tras constatar la existencia de un apoyo suficiente de otras fuerzas políticas, presentó a mediados de julio de 2007 una enmienda de modificación de la disposición adicional octava del Proyecto de Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera. Debe destacarse que este procedimiento legislativo a través de enmiendas en el Senado imposibilita su modificación o corrección posterior, dado que en ese estadio de la tramitación parlamentaria, lo único que cabe es la aceptación o rechazo del Congreso, pero sin posibilidad de introducir nuevas modificaciones o matizar las presentadas<sup>33</sup>.

La citada disposición adicional octava disponía una reestructuración del IEMDT sobre la base de los siguientes principios o pilares fundamentales, que debían cumplirse por el nuevo impuesto:

- a) Los tipos de gravamen se establecerían en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido.
- b) El tipo para los vehículos menos emisores sería cero.
- c) El tipo para los vehículos más emisores sería superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007.
- d) Las motos acuáticas y los *quads* tendrían el tipo más alto de los considerados.

A estos principios debía añadirse el principio de neutralidad impositiva, de forma que la recaudación obtenida por el impuesto una vez modificado fuera la misma que antes de dicha reestructuración. Este principio deriva, entre otros, del principio de lealtad institucional, que habría hecho necesario, en caso contrario, contar con el acuerdo de las Comunidades Autónomas, al encontrarse cedida a las mismas, en un 100%, la recaudación obtenida por este impuesto.

Más adelante, debido a la premura de plazos que determinaría la imposibilidad de introducir dichas modificaciones en el IEDMT por el procedimiento legislativo ordinario dentro del año 2007, como ordenaba dicha disposición adicional octava, se decidió modificar la propia disposición adicional octava para que incorporase ya la modificación del texto legal regulador del impuesto. El texto introducido en la enmienda modificada<sup>34</sup> cumplía con los referidos principios:

- Los tipos de gravamen se han establecido en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido.
- El tipo para los vehículos menos emisores es cero. En este grupo se comprenden los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean superiores a 120 g/km.
- El tipo para los vehículos más emisores es del 14,75%, siendo por tanto superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007, que era del 12%.

<sup>33</sup> ESCOBAR, J.J. (2008).

<sup>34</sup> Publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 14 de septiembre de 2007. Enmienda de modificación de la disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (BOE de 16 de noviembre), con el título de «Reestructuración del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte».

- Las motos acuáticas y los *quads* tributan al tipo del 14,75%, que es el más alto de los considerados. Esta pretensión estaría fundamentada en el impacto medioambiental que provoca su uso, que no está ligado únicamente a sus emisiones de CO<sub>2</sub>.

Más adelante, por motivos diversos, a los que no fue ajeno el impacto mediático del anuncio de la disminución de tributación de las embarcaciones y de las aeronaves sujetas<sup>35</sup>, se decidió modificar la estructura de tipos añadiendo un quinto epígrafe, con el tipo del 12%, en el que tributarían residualmente los vehículos no comprendidos en ningún otro epígrafe y, de manera expresa, las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, así como los aviones, avionetas y demás aeronaves.

Esta última modificación ha quedado instrumentada jurídicamente mediante una modificación de la tantas veces mencionada disposición adicional octava, operada mediante la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), culminándose así el rocambolesco devenir de esta reforma legislativa que produce sus efectos, como estaba previsto, a partir del 1 de enero de 2008.

### 2.1.2. Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en la fijación del tipo impositivo.

Debe señalarse que las Comunidades Autónomas, desde la aprobación de la Ley 21/2001, por la que se establece el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, disponen de capacidad normativa en cuanto a la fijación del tipo impositivo del impuesto consistente en la posibilidad de incrementar hasta en un 10% el tipo impositivo fijado por el Estado.

Mediante la Ley 25/2006<sup>36</sup> esta capacidad quedó incrementada hasta el 15%, lo que se ha mantenido tras la reestructuración del impuesto. No obstante, debe tenerse en cuenta que, hasta la fecha actual, ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de la posibilidad de incrementar el tipo impositivo fijado por el Estado. Probablemente ello haya sido debido a lo mal que sería recibido por la opinión pública de una Comunidad Autónoma el incremento de su Impuesto de matriculación con respecto al exigido en el resto de España.

## 2.2. La protección del medio ambiente en la reestructuración del impuesto.

### 2.2.1. Carácter invariable de la base imponible. Preferible impuesto específico.

Entre los elementos básicos de la reestructuración del Impuesto de matriculación en función de criterios medioambientales merece destacarse la circunstancia de que la base imponible ha per-

<sup>35</sup> Noticia en *El País*, 5 de octubre de 2007: «El PSOE rebaja el impuesto a los yates y a los aviones privados en la Ley de Calidad del Aire».

<sup>36</sup> 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 (BOE de 18 de julio).

manecido inalterada y sigue siendo *ad valorem*, manteniéndose una remisión a la regulación del IVA (o de un impuesto equivalente) para su determinación.

Conviene detenerse en este punto puesto que, idealmente, un impuesto utilizado para influir en determinados comportamientos, como en el de adquisición de vehículos poco contaminantes, debería tener una base imponible específica constituida, por ejemplo, por los gramos de CO<sub>2</sub> 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. Por este motivo, se ha criticado el nuevo impuesto por parte de quienes pretendían una orientación más medioambiental del mismo. Un buen ejemplo de la distorsión que podría darse al mantener la base imponible *ad valorem* podría venir dado por el reciente lanzamiento del «automóvil más barato del mundo»<sup>37</sup>, con un precio cercano a los 1.700 euros, pero que no cumple con la normativa de la UE sobre emisiones de gases de efecto invernadero. Un coche así, relativamente muy contaminante, nunca pagará un Impuesto de matriculación elevado (en caso de que se permitiera su venta en la UE), al ser *ad valorem* la base imponible, por lo que podría argumentarse que tiene poca coherencia con la nueva estructura de un impuesto que pretende favorecer la compra de vehículos poco contaminantes.

### 2.2.2. La nueva estructura de tipos impositivos. Quads y motos náuticas.

El IEDMT nació el día 1 de enero de 1993 con un único tipo impositivo. Esta situación se mantuvo durante tres años, hasta el 31 de diciembre de 1995. El 1 de enero de 1996<sup>38</sup> se desdobló, para los vehículos de turismo, ese tipo impositivo único en dos tipos impositivos: el 7%, aplicable a los vehículos de turismo de baja cilindrada, y el 12%<sup>39</sup>. Como se ve, el criterio elegido en un principio para determinar qué turismos tributarían a uno y otro tipo fue la cilindrada<sup>40</sup>.

La tan nombrada reestructuración desde la perspectiva medioambiental de la fiscalidad de los medios de transporte podría resumirse en una reestructuración de los tipos impositivos del IEDMT para escalonarlos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro de cada vehículo y no en función de su cilindrada. El mandato dado por el poder legislativo al Gobierno de reestructuración de los tipos impositivos del IEDMT se cumplió, en un primer momento, añadiendo a la tarifa dos epígrafes más, uno reducido y otro incrementado, y modificando los tipos de los epígrafes preexistentes, de forma que se pudiera cumplir el principio de neutralidad recaudatoria.

<sup>37</sup> La noticia puede consultarse, por ejemplo, en *El Mundo* del jueves 10 de enero de 2008: «Tata nano, el coche de los 1.700 euros».

<sup>38</sup> Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (BOE de 30 de diciembre).

<sup>39</sup> En la Península e Islas Baleares, y sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas tenían la posibilidad, no llevada a efecto por ninguna de ellas, de incrementar los tipos aplicables en las matriculaciones efectuadas en sus respectivos territorios.

<sup>40</sup> Conforme al artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, el impuesto se exigiría en las Comunidades Autónomas peninsulares y Comunidad Autónoma de Illes Balears, para vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos, si están equipados con motor de gasolina, o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos, si están equipados con motor diésel, 7%, y para el resto de medios de transporte, 12%.

Más adelante, por los motivos que ya se han comentado en el epígrafe 2.1.1, se añadió un nuevo epígrafe, quedando finalmente la siguiente estructura de tipos aprobada en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008:

Epígrafes	Península e Illes Balears	Canarias
Epígrafe 1.º	0%	0%
Epígrafe 2.º	4,75%	3,75%
Epígrafe 3.º	9,75%	8,75%
Epígrafe 4.º	14,75%	13,75%
Epígrafe 5.º	12%	11%

La definición de cada epígrafe viene explicitada en la nueva redacción dada al artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales:

En el epígrafe 1.º se comprenden tanto los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean superiores a 120 g/km como los vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, es decir, fundamentalmente, los eléctricos.

El epígrafe 2.º recoge los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km.

El epígrafe 3.º se aplica a los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km.

La definición de los vehículos comprendidos en los anteriores epígrafes excluye expresamente los vehículos tipo *quad*, cuya tributación se hace siempre en el epígrafe 4.º al tipo más alto.

Y el epígrafe 4.º se aplica a los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> sean iguales o superiores a 200 g/km, y a una serie de supuestos adicionales:

- Vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO<sub>2</sub>, cuando estas no se acrediten.
- Vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda.
- Vehículos tipo *quad*, considerándose como tal el vehículo de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas (montado encima) y que está dotado de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de carretera.
- Motos náuticas, entendiéndose por «moto náutica» la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él.

Finalmente, el epígrafe 5.º introducido, como ya se ha señalado, en la última fase de la tramitación del proyecto de ley, es el verdaderamente residual, aplicándose a la primera matriculación de vehículos no comprendidos en los epígrafes 1.º, 2.º, 3.º o 4.º y, expresamente, a:

- Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, y
- Aviones, avionetas y demás aeronaves.

Particular interés reviste la determinación de qué vehículos son los que deben tributar por sus emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro. La intención del legislador, luego confirmada por la contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de enero de 2008<sup>41</sup>, era la de considerar que la noción «emisión oficial de CO<sub>2</sub>» es comprensiva de las emisiones de dióxido de carbono que se producen como consecuencia del funcionamiento de un medio de transporte y que son objeto de cuantificación con arreglo a un sistema de medición específico establecido al efecto en una norma jurídica. La citada norma jurídica, por la que se establece el sistema de medición específico es, pues, un requisito indispensable para que la matriculación del vehículo de que se trate tribute por alguno de los epígrafes 1.º, 2.º, 3.º o 4.º, en lugar de por el epígrafe residual, el 5.º.

La siguiente cuestión a determinar es cuáles son los vehículos que tienen «emisión oficial de CO<sub>2</sub>». Pues bien, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del Anexo I de la Directiva 80/1268/CEE, los vehículos por los que se debe proceder a la medición de sus emisiones de CO<sub>2</sub> son los de las categorías M1 y N1 de las establecidas en la Directiva 70/156/CEE<sup>42</sup>. Pues bien, además de los de las categorías M1 y N1, desde el 1 de julio de 2007, los vehículos de la categoría L con dos ruedas (motocicletas) tienen un procedimiento de medida del consumo de carburantes y del CO<sub>2</sub> establecido por la Directiva 97/24/CE, según la redacción dada por la Directiva 2006/72/CE, por lo que también tributarán conforme a sus emisiones oficiales de CO<sub>2</sub>. Esto da lugar a que la mayor parte de ellas vean reducida su tributación del 12% al 0%. Esto ha motivado que se haya calificado a la persona que formuló la consulta vinculante contestada por la Dirección General de Tributos el 22 de enero de 2008, como ya se ha referido, como «pequeño héroe del sector»<sup>43</sup>.

En la medida en que no existen disposiciones nacionales o comunitarias que obliguen a la medición de las emisiones de CO<sub>2</sub> de vehículos de otras categorías, puede concluirse que otras certificaciones de emisiones de CO<sub>2</sub>, como las realizadas por los fabricantes de vehículos no incluidos en dichas categorías, no tendrán la consideración de «emisiones oficiales de CO<sub>2</sub>» a los efectos de la aplicación de los tipos impositivos previstos en el artículo 70 de la Ley 38/1992.

### 2.2.3. Su vinculación con las propuestas de directiva del Consejo de la UE.

Ya se señaló, en el apartado destinado a tratar sobre la propuesta de directiva sobre impuestos sobre vehículos de pasajeros, que una de sus pretensiones más destacadas era que los Estados miembros fueran vinculando sus impuestos sobre vehículos a las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro de dichos vehículos, con porcentajes concretos que debía representar en distintas fechas concretas el «elemen-

<sup>41</sup> A la consulta vinculante de referencia V0131-08 (NFC028469).

<sup>42</sup> 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 (Diario Oficial n.º L 042 de 23 de febrero de 1970).

<sup>43</sup> Noticia «El precio de las motos baja un 12% por el CO<sub>2</sub>», publicada por el diario *Expansión* de 13 de marzo de 2008.

to basado en el CO<sub>2</sub>» del impuesto <sup>44</sup>. En un impuesto *ad valorem* como es el español, no quedaría claro qué porcentaje representa ese elemento en la recaudación total de dicho impuesto, por lo que no sabemos si, a juicio de la Comisión Europea, el impuesto español satisfaría ese requerimiento.

Por otra parte, también se ha comentado ya que aceptar la propuesta de directiva tal y como fue formulada por la Comisión Europea supondría trastocar completamente el actual sistema de financiación autonómica y, seguramente, también el sistema de financiación local.

Precisamente, la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas parece ser uno de los objetivos que se plantea abordar el nuevo Ejecutivo salido de las urnas del 9 de marzo de 2008, por lo que no sería descartable que se abordase tal reforma en esta legislatura <sup>45</sup>.

#### 2.2.4. Vehículos eléctricos y vehículos híbridos. Los motores E85.

En relación con las pretensiones que se han manifestado por algún fabricante de vehículos de que se diera un tratamiento fiscal más favorable a los vehículos híbridos (aquellos que cuentan con dos motores: uno de gasolina o gasóleo y otro eléctrico, combinándose su funcionamiento para reducir su consumo al mínimo), la respuesta del legislador fue la de no dar un tratamiento especial a estos vehículos, por su mera condición de «vehículos híbridos». Si, como consecuencia de la aplicación de esta tecnología, lograban unas emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro más bajas, se beneficiarían de la nueva tramitación del impuesto. Y no en caso contrario. Debe tenerse en cuenta que algunos vehículos híbridos son todoterrenos con un consumo, unas emisiones de CO<sub>2</sub> y un precio relativamente muy altos. En estas circunstancias, sería difícil justificar un tratamiento favorable en el ámbito de este impuesto, tanto desde el punto de vista de la capacidad económica de los contribuyentes como desde el punto de vista de la protección del medio ambiente.

Por lo que respecta a los vehículos eléctricos puros, es decir, los que cuenten con un solo motor, y este es eléctrico (no de combustión interna), entonces quedan expresamente incluidos en el epígrafe 1.º, tributando al tipo del 0% <sup>46</sup>.

#### Los motores E85.

Una interesante oportunidad de negocio para los fabricantes de bioetanol en un futuro sería la introducción de un carburante sustitutivo de la gasolina, en el que el porcentaje de bioetanol, con un origen vegetal (generalmente producido a partir de caña de azúcar), sea de un 85%. La denominación comercial de este carburante es la de E85.

<sup>44</sup> Como ya se señaló, la propuesta de directiva exigía que antes del 31 de diciembre de 2008 la recaudación total proveniente del «elemento basado en el CO<sub>2</sub>» del impuesto anual de circulación fuera al menos del 25% y aumentase al 50% para el 31 de diciembre de 2010.

<sup>45</sup> Algún responsable de la Comisión Europea ha declarado que consideraba que su propuesta, a pesar de su rechazo por el Ecofin, había sido ya un éxito, dado que numerosos Estados miembros (entre ellos España) están acometiendo reformas en sus impuestos sobre vehículos en el sentido apuntado por la Comisión Europea en su propuesta.

<sup>46</sup> El epígrafe 1.º de la tarifa del impuesto, establecida en el artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales comprende: «(...) b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo *quad*.»

Uno de los inconvenientes más importantes que deben afrontarse para conseguir la generalización del consumo de este carburante es que los motores de los vehículos que pueden usarlo deben ser sometidos a determinadas adaptaciones, lo que genera costes de producción adicionales. Los promotores de esta tecnología verían facilitada esta introducción si las Administraciones Públicas promocionaran esta tecnología, a la vista de los beneficios medioambientales que su desarrollo llevaría aparejado y de los mencionados costes de producción adicionales. Una de las formas en que se podría materializar este apoyo de la Administración sería un tratamiento especial en el IEDMT, por la vía de tributar su matriculación al tipo cero.

Sin embargo, la decisión finalmente tomada por el legislador ha sido la de no otorgar tampoco un tratamiento fiscal diferenciado en este impuesto a estos vehículos, manteniendo la filosofía de modular el gravamen en este impuesto en función de las emisiones finales de cada vehículo, con independencia de las emisiones que hayan podido haberse producido a lo largo del ciclo de vida del carburante. La filosofía que se ha mantenido en este impuesto es la de utilizarlo como un instrumento «al final del proceso» (técnica *end of pipe*, en su denominación en inglés, que viene a atender solo al momento final), es decir, un instrumento modulado en función de las emisiones finales de cada vehículo, haciendo abstracción de las emisiones que hayan podido haberse producido a lo largo del ciclo de vida del carburante. No debe ignorarse, no obstante, que la referida circunstancia (las emisiones en el ciclo de vida del carburante) ya está siendo tenida en cuenta en gran medida por nuestro sistema fiscal, dado que la tributación de los biocarburantes en el IH se hace actualmente al tipo especial de cero euros por 1.000 litros, lo que supone un ahorro fiscal de 37 céntimos de euro por litro (371,69 euros por 1.000 litros) en el caso de utilizarse el biocarburante como sustitutivo de gasolina sin plomo<sup>47</sup>, como ocurre en este caso.

### 2.2.5. Cuatriciclos.

Una cuestión que merece un comentario respecto de su situación tras la reestructuración de este impuesto es la de la tributación de los cuatriciclos. Se trata de unos pequeños vehículos de cuatro ruedas, muy utilizados en las zonas rurales, que el Reglamento General de Vehículos clasifica en cuatriciclos y cuatriciclos ligeros<sup>48</sup>. Cabe adelantar que ambos han experimentado un cierto perjuicio en relación con su tratamiento en el Impuesto de matriculación.

Ello es así debido a que, con la anterior definición de los supuestos de no sujeción del artículo 65 de la Ley 38/1992, los cuatriciclos ligeros quedaban no sujetos al impuesto. Efectivamente, al tener estos la consideración de ciclomotores, se consideró que, por aplicación de las definiciones del Reglamento

<sup>47</sup> Siempre que, además, el biocarburante sustituya a gasolinas sin plomo de octanaje inferior a 97 I.O. Cuando las gasolinas sin plomo reemplazadas tengan un octanaje igual o superior a 97 I.O, el ahorro sería de 404,79 euros por 1.000 litros, conforme a los tipos vigentes del Impuesto sobre Hidrocarburos establecidos en el artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

<sup>48</sup> El Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (BOE 26 enero 1999), establece las siguientes definiciones:

Cuatriciclos: Automóvil de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg o 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. Los cuatriciclos tienen la consideración de vehículos de tres ruedas.

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 cm<sup>3</sup> para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4 kW para los demás tipos de motores.

General de Vehículos, no quedaban incluidos en el concepto de «vehículos automóbiles». Al ser el tenor literal del artículo 65.1 de la Ley 38/1992 vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, que quedaba sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de los «vehículos automóbiles nuevos o usados accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos», los ciclomotores y, por tanto, los cuatriciclos ligeros no quedaban recogidos en la definición del hecho imponible del impuesto.

En la nueva redacción del artículo 65.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, se declara sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de «vehículos, nuevos o usados provistos de motor para su propulsión». Los ciclomotores, como se ha dicho, no son «vehículos automóbiles» pero sí «vehículos», por lo que ahora su primera matriculación definitiva en España quedará ahora sujeta al IEDMT. Adicionalmente, no parece que estos vehículos encajen en ninguno de los supuestos de no sujeción previstos en el nuevo artículo 65.1. Efectivamente, el supuesto de no sujeción del número 4.º, aplicable a los ciclomotores, se limita expresamente a los de dos o tres ruedas.

En cuanto al tipo aplicable en este Impuesto a la matriculación de estos vehículos, este no será el que corresponda a sus emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro. Ello se debe a que ni los cuatriciclos ligeros ni los cuatriciclos se incluyen en las categorías M1 o N1 de las previstas en la Directiva 70/156/CEE y, en esa medida, no tienen emisiones oficiales de CO<sub>2</sub>. Así pues, a pesar de que, presumiblemente, sus emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro serán muy reducidas, al tratarse de un vehículo y motor muy pequeños, en el caso de los cuatriciclos ligeros y algo menos pequeños en el caso de los cuatriciclos, tributarán ambos al tipo residual del epígrafe 5.º del IEDMT, del 12%.

En conclusión, los cuatriciclos han pasado de no tributar por este impuesto (cuatriciclos ligeros) o hacerlo al 7% (cuatriciclos) a hacerlo al 12%.

### 2.2.6. Programa PREVER.

Desde su puesta en marcha, las matriculaciones y adquisiciones de vehículos que se han acogido al programa PREVER han sido numerosas, por lo que podría decirse que, en cierto modo, el programa ha cumplido sus objetivos. Por otra parte, debe suponerse que, en la mayor parte de los supuestos, la adquisición del vehículo se habría producido en todo caso, aunque el incentivo no existiera. Desde el punto de vista de la Hacienda Pública, por tanto, el importe del incentivo representa un coste recaudatorio neto, que no cabe entender compensado por otros impuestos que se devengan con ocasión de la adquisición del vehículo nuevo<sup>49</sup>. Solo en los casos, difícilmente demostrables y poco verosímiles, en que las adquisiciones de vehículos nuevos no se hubieran producido en ausencia del nuevo incentivo, cabría atribuir a este tipo de medidas el efecto positivo que se les suele otorgar. La propia práctica comercial del mercado del automóvil parece confirmar esta idea: los vehículos se suelen ofertar a los compradores a un precio global por el vehículo «matriculado» que comprende impuestos, tasas y gastos accesorios a la matriculación, lo que incide en la dificultad de percepción individualizada del beneficio del programa.

Por estas razones, aunque el programa PREVER nació inicialmente con una vigencia indefinida, ya la Ley 14/2000<sup>50</sup> fijó como «fecha de caducidad» del mismo el 1 de enero de 2004. A pesar

<sup>49</sup> ESCOBAR, J.J. (2008), pág. 12.

<sup>50</sup> Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre).

de ello, la Ley 62/2003 <sup>51</sup> lo prorrogó de nuevo hasta finales de 2006. Finalmente, el Real Decreto-Ley 13/2006 <sup>52</sup> prorrogó por un año y modificó el programa PREVER, anticipando la reestructuración del impuesto de matriculación por motivos medioambientales y estableció su finalización definitiva con efectos a partir del día 1 de enero de 2008.

Para el caso en que no se considerase suficientemente clara la intención del legislador de poner fin a este beneficio, la Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera, en su disposición adicional octava <sup>53</sup>, confirma de nuevo la derogación del artículo 70 bis, «Deducción en la cuota», de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en los términos que ya estableció el Real Decreto-Ley 13/2006, arriba citado. Debe tenerse en cuenta que, como se ha dicho, la prórroga de la vigencia del programa PREVER durante el año 2007 se realizó con un carácter puramente transitorio para evitar la supresión de este beneficio fiscal en tanto no se aprobara una reforma del IEDMT, que reestructuraría dicho impuesto desde la perspectiva medioambiental.

En este sentido, el nuevo Impuesto de matriculación establece los tipos impositivos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> primando, mediante el establecimiento de un tipo impositivo cero, la matriculación de los vehículos menos contaminantes y graduando la tributación de los demás en función de estas emisiones.

Por otra parte, la configuración de los tipos impositivos del nuevo Impuesto de matriculación se ha realizado bajo la premisa de neutralidad impositiva. La reforma sería neutra en términos recaudatorios, pues se espera obtener una recaudación neta por el impuesto equivalente a la obtenida por el esquema anterior, incluyendo el programa PREVER. Por tanto, los nuevos tipos impositivos producirán una recaudación igual a la que resultaba de la aplicación de los tipos anteriores tras deducir de la misma el coste recaudatorio que suponía la deducción en la cuota que venía representando el programa PREVER. En consecuencia, si se hubiera prorrogado nuevamente el programa PREVER o se hubiera creado un incentivo similar, ello habría obligado a cambiar los nuevos tipos impositivos por otros más elevados, o bien habría supuesto una pérdida de recaudación neta, lo cual, independientemente de sus efectos presupuestarios, habría afectado al principio de lealtad institucional, al estar la recaudación del impuesto cedida totalmente a las Comunidades Autónomas.

### 2.3. Otros aspectos modificados en el impuesto.

De forma complementaria a la reestructuración del Impuesto de matriculación por motivos medioambientales, el legislador ha aprovechado para introducir modificaciones en el impuesto para corregir determinadas imperfecciones técnicas que el paso del tiempo había puesto de manifiesto. A continuación pasamos a comentar las más relevantes:

<sup>51</sup> Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre). Disposiciones adicionales trigésima quinta y trigésima sexta y disposición derogatoria segunda.

<sup>52</sup> 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 (BOE de 30 de diciembre). Disposición derogatoria única.

<sup>53</sup> Apartado Primero, número Tres.

### 2.3.1. Vehículos afectos a una actividad económica.

Cabe mencionar, en primer lugar, las modificaciones que han debido introducirse con el objeto de mejorar la delimitación de los vehículos que se consideran afectos a una actividad económica y que, por este motivo, deben quedar fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

Como en otros numerosos aspectos de este impuesto, que ha revestido desde su creación un carácter complementario al IVA, la solución de este problema se ha orientado nuevamente aproximando el Impuesto de matriculación al IVA para establecer las reglas de determinar qué vehículos se consideran afectos de modo significativo a una actividad económica.

Así, los vehículos respecto a los cuales pueden plantearse más dudas en cuanto a su afectación real a actividades económicas son los comprendidos en la categoría N1 (de las previstas en la Directiva 70/156/CEE<sup>54</sup>) y los vehículos mixtos adaptables. En ambos casos, la afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50% de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo. A esta regla general se añade un inciso «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». Debe tenerse en cuenta que la no inclusión de este último inciso habría dado lugar a que, por ejemplo, empresarios sometidos al régimen de recargo de equivalencia y, en consecuencia, sin derecho a deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes, hubieran quedado excluidos de este beneficio fiscal. En efecto, la Dirección General de Tributos, en su ya referida contestación de 22 de enero de 2008, precisa que «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 Ley 37/1992 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 37/1992, 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 mismo».

Por otra parte, puede mencionarse que, como consecuencia del informe que, preceptivamente, de acuerdo con el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, ha de producir el Parlamento de Canarias sobre toda modificación legislativa que afecte a su Régimen Económico y Fiscal, se incluyó, en estos dos casos, la referencia a los casos en que la matriculación se produzca en Canarias. Así, se ha previsto expresamente este caso en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, donde se cita la normativa del Impuesto General Indirecto Canario<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> En particular, de acuerdo con la remisión recogida en el nuevo texto del artículo 65.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en el «texto vigente al día 30 de junio de 2007 del 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».

<sup>55</sup> «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».

### 2.3.2. *Furgonetas con altura superior a 1.800 milímetros.*

Otro problema que se ha pretendido solucionar mediante esta modificación de la regulación del Impuesto de matriculación ha sido la elusión del impuesto por la aplicación inadecuada del supuesto de no sujeción para los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros.

Efectivamente, en algunas ocasiones, parece que se había eludido el pago del impuesto mediante la fijación, de forma más o menos permanente, de barras portaequipajes u otros accesorios, que artificialmente aumentaban la altura total sobre el suelo de estos vehículos, consiguiendo que rebasara ese límite.

Para salvar esta posibilidad, el nuevo supuesto de no sujeción se aplica a los vehículos mixtos adaptables cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros, pero mencionando como límite superior de la medición desde el suelo «la parte estructural del techo de la carrocería». De este modo, la fijación de accesorios que aumenten la altura total del vehículo no alterará, para un vehículo concreto, la aplicación de este supuesto de no sujeción.

### 2.3.3. *Vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.*

Otra forma de la elusión del impuesto que parece haberse dado en el pasado afectaba al supuesto de no sujeción de los vehículos que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica. En este caso, la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, exigía a los furgones y furgonetas de uso múltiple que dispusieran únicamente de dos asientos para el conductor y el ayudante, y que en ningún caso poseyeran asientos adicionales.

Había llegado al conocimiento de la Administración Tributaria la práctica de ventas de vehículos que cumplían este requisito pero que, una vez matriculados sin pago del impuesto, permitían que fácilmente se les añadieran asientos adicionales en anclajes preparados al efecto. Para atajar esta práctica se añadió el inciso «ni anclajes que permitan su instalación».

### 2.3.4. *Eslora de embarcaciones. Autocaravanas. Familias numerosas. Plazo para matricular.*

#### **Eslora de embarcaciones.**

Como ocurre con muchos otros tributos, la aplicación del Impuesto de matriculación se apoya en normativas no tributarias de distinto tipo. En particular, la no sujeción al impuesto de las embarcaciones y buques de recreo que tengan menos de siete metros y medio de eslora máxima, puede verse alterada por una modificación en la normativa sobre abanderamiento y matriculación de las embarcaciones, como así se había producido.

Por este motivo, fue preciso aumentar dicho límite de siete metros y medio a ocho y a hacer referencia, en técnica legislativa muy habitual en la normativa de la UE, para evitar dudas interpre-

tativas, a «la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Real Decreto 544/2007, de 27 de abril, por el que se regula el abanderamiento y matriculación de las embarcaciones de recreo en la Lista séptima del Registro de matrícula de buques».

Por otra parte, el concepto «embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos» se ha venido a definir por la propia ley en su nuevo artículo 65.1. Con la nueva redacción se consigue el efecto de sujetar al impuesto la matriculación de prácticamente todas las embarcaciones que no se destinen exclusivamente a fines productivos y cuya eslora exceda la mencionada longitud<sup>56</sup>.

### **Autocaravanas.**

En relación con las denominadas «autocaravanas», es decir, los vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda, su tributación en este impuesto parece que no había quedado clara a muchos de los empresarios dedicados a su venta. Naturalmente, esta falta de claridad había sido transmitida a sus clientes, los adquirentes de estos vehículos, que son también los sujetos pasivos del impuesto.

Aprovechando la reestructuración del impuesto, el legislador optó por dejar claro, y a salvo de cualquier error interpretativo, que la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos quedaba sujeta y no exenta del mismo. Efectivamente, la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la adquisición de un vehículo de estas características queda típicamente encuadrada en lo que el Impuesto de matriculación pretende gravar. Así, en la nueva definición de todos los supuestos de no sujeción en que podría buscarse una interpretación según la cual no quedase sujeta la matriculación de las autocaravanas (los de vehículos mixtos adaptables y los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3), se ha incluido la mención expresa según la cual «no obstante, estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda».

Estos vehículos tributarán en el epígrafe del impuesto que les corresponda en función de sus emisiones oficiales de CO<sub>2</sub>, salvo el caso de los «vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda». En estos casos, debido a sus grandes dimensiones (se trata de vehículos con un peso máximo superior a 3,5 toneladas) y, consecuentemente, a las elevadas emisiones derivadas de su utilización, a la ausencia de obligación de que existan «emisiones oficiales» y, por último, a la elevada capacidad contributiva puesta de manifiesto mediante su adquisición, quedarán sometidos al tipo impositivo más elevado, del 14,75%.

### **Familias numerosas.**

Durante la tramitación del proyecto, asociaciones representativas de las familias numerosas formularon demandas para que estas «quedaran eximidas de la nueva tasa verde»<sup>57</sup>. El temor que parecía empezar a extenderse consistía, seguramente, en que muchos de los vehículos adquiridos por dichas familias, al tratarse de vehículos grandes, y en algunos casos, grandes todoterrenos, pasarían de tributar al 12% al 14,75% (en ambos casos, tras reducir en un 50% la base imponible, como se comentará más

<sup>56</sup> ESCOBAR, J.J. (2008), pág. 8.

<sup>57</sup> Noticia «El Gobierno impide eximir de la nueva tasa "verde" a las familias numerosas», publicada en *El Mundo* del sábado 6 de octubre de 2007, pág. 46.

abajo), al ser sus emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> iguales o superiores a 200 g/km. Con la ayuda y colaboración de una senadora del Partido Nacionalista Vasco se introdujo un proyecto de enmienda en este sentido en el trámite del Proyecto de Ley en el Senado. Más adelante, en la tramitación del Proyecto de Ley en el Congreso, esta enmienda sería rechazada. El motivo por el que probablemente se posicionaría en contra el Grupo Parlamentario Socialista parece sencillo: las familias numerosas siguen teniendo la posibilidad de adquirir vehículos que, a pesar de su gran capacidad, produzcan menores emisiones de CO<sub>2</sub>. En estos casos, su tributación, incluso, se vería reducida tras la reforma (al pasar del 12% al 9,75%).

Debe recordarse, además, que las familias numerosas cuentan con un tratamiento beneficioso en el actual Impuesto de matriculación (una reducción del 50% en la base imponible). Este beneficio fiscal no se ha visto alterado en su definición por la reestructuración del Impuesto de matriculación (la reducción viene establecida por el artículo 66.4 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y la reestructuración del impuesto no modifica en absoluto este artículo).

### Plazo para matricular.

Si bien en la redacción original de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, no se contemplaba la posibilidad de que un ciudadano que trasladase su residencia al territorio español, trayendo consigo un vehículo, pudiera quedar exento del pago del Impuesto de matriculación al matricularlo en España, fue necesario introducir esta disposición, ya mencionada en el punto 1.2.2., con el objeto de facilitar el traslado de personas en la Unión Europea y, en definitiva, mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Esta exención se aplica, pues, a los medios de transporte que se matriculen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español, siempre que se cumplan determinadas cautelas que prevé la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales<sup>58</sup>.

Precisamente, uno de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención era el de solicitar su matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Pues bien, numerosas demandas planteadas por personas afectadas que consideraron corto este plazo, canalizadas a través del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aconsejaron duplicar (pasar de 30 a 60 días) el plazo en estos casos, como finalmente se ha hecho.

<sup>58</sup> Los requisitos exigidos por el artículo 66.1 l) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, son los siguientes:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.
- 2.º Los medios de transporte 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 país.  
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 y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos por los acuerdos de sede.
- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.
- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de esta ley (Ley 38/1992, de Impuestos Especiales).
- 5.º Los medios de transporte matriculados con exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

# Bibliografía

- BORRERO MORO, C.J. [2007]: «Un sueño frustrado (La tributación pretendidamente ambiental sobre la energía)». *Revista Quincena Fiscal*. Thomson-Aranzadi. Febrero I-II, 2007.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. [2004]: «Tributación medioambiental frente a permisos de emisión negociables en la lucha contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de emisiones de gases de efecto invernadero». Civitas-Thomson. En la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*.
- CORNEJO PÉREZ, A. [2004]: «La nueva Directiva de fiscalidad de los productos energéticos». *Crónica Tributaria* n.º 111/2004.
- ESCOBAR LASALA, J.J. [2004]: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». *Carta Tributaria*. Monografía 13/2004 de la 1.ª quincena de julio.
- [2006]: «La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al derecho español». *Carta Tributaria*. Monografía 4/2004 de la 2.ª quincena de febrero.
  - [2008]: «Novedades en el impuesto de matriculación». *Carta Tributaria*. Monografía 7/2008 de la 1.ª quincena de abril.
- HERRERA MOLINA, P. [2007]: «Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos de motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)». *Noticias de la Unión Europea* n.º 274. Noviembre 2007.
- HOERNER, J.A. [1998]: «The role of border tax adjustments in environmental taxation: theory and the U.S. experience». Working paper by J. Andrew Hoerner, presentado en el Grupo de Trabajo internacional sobre instrumentos de mercado y comercio internacional del Instituto para Estudios Ambientales de Amsterdam, Países Bajos, el 19 de marzo de 1998.
- KOLSTAD, C. [2000]: «Economía ambiental». Oxford University Press.