



FACULTAD DE DERECHO

# LA FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO EN ESPAÑA

Autor: Carmen Soto Gómez

5º E-3 D

Área de Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Pablo Andrés Hernández González-Barreda

Madrid

Junio 2019

## **RESUMEN**

La contaminación se presenta en la actualidad como uno de los principales problemas medioambientales de nuestro entorno. Si bien son distintas las causas de las elevadas emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, los vehículos tienen una incidencia especialmente significativa.

Siendo cada vez más notable la preocupación por el medioambiente y la sostenibilidad por parte de la sociedad, se buscan alternativas en distintos niveles para limitar la emisión de sustancias nocivas. En el marco del transporte, se está produciendo el desarrollo de los vehículos eficientes, destacando entre ellos el vehículo eléctrico.

En la consecución de dichos objetivos, la fiscalidad sostiene un papel muy relevante, ya que mediante distintos instrumentos tributarios puede impulsar la demanda de vehículos eléctricos, favoreciendo así la renovación del parque automovilístico y la reducción de los niveles de contaminación. A pesar de ello, queda un largo camino por recorrer hasta lograr que la fiscalidad ambiental se implante de manera definitiva en nuestro sistema tributario.

### **Palabras clave:**

Extrafiscalidad, fiscalidad ambiental, tributos medioambientales, vehículo eléctrico, vehículo eficiente, ciclo de vida.

## **ABSTRACT**

Pollution is currently presented as one of the main environmental problems of our environment. Although the causes of the high emissions of polluting gases into the atmosphere are different, vehicles have a particularly significant impact.

Since society is increasingly concerned about the environment and sustainability, alternatives are being sought at different levels to limit the emission of harmful substances. Within the framework of transport, the development of efficient vehicles is taking place, among them the electric vehicle.

Taxation plays a very important role in achieving these objectives, as it can boost the demand for electric vehicles by means of different tax instruments, thus encouraging the renewal of the vehicle fleet and the reduction of pollution levels. Despite this, there is still a long way to go before environmental taxation is definitively implemented in our tax system.

### **Key words:**

Extrafiscality, environmental taxation, environmental taxes, electric vehicle, efficient vehicle, life cycle.

# ÍNDICE

<b>Listado de abreviaturas.....</b>	<b>4</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Introducción al vehículo eléctrico.....</b>	<b>7</b>
1.1 Concepto y clasificación.....	7
1.2 Origen y evolución.....	9
<b>2. Fiscalidad del vehículo eléctrico en la etapa de investigación .....</b>	<b>12</b>
2.1 Impuesto sobre Sociedades.....	12
<b>3. Fiscalidad del vehículo eléctrico en la fase de fabricación .....</b>	<b>14</b>
3.1 Impuesto sobre Sociedades .....	14
3.2 Impuesto sobre la Electricidad.....	15
<b>4. Fiscalidad del vehículo eléctrico en la fase de adquisición.....</b>	<b>17</b>
4.1 Impuesto sobre el Valor Añadido .....	17
4.2 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte .....	19
<b>5. Fiscalidad del vehículo eléctrico durante la vida útil .....</b>	<b>23</b>
5.1 Impuesto de Hidrocarburos.....	23
5.2 Impuesto sobre la Electricidad.....	27
5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica .....	27
5.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....	32
5.5 Impuesto sobre el Patrimonio .....	35
5.6 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	38
5.7 Impulso de medidas a nivel municipal.....	41
<b>6. Fiscalidad del vehículo eléctrico al final de la vida útil.....</b>	<b>43</b>
<b>7. Conclusiones .....</b>	<b>46</b>
<b>8. Bibliografía .....</b>	<b>48</b>

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

I+D+i: Investigación, desarrollo e innovación.

IEDMT: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

ITP AJD: Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

UE: Unión Europea.

## **INTRODUCCIÓN**

La necesidad de contrarrestar los serios problemas de contaminación que experimenta nuestro entorno, y que tienen incidencia a nivel social, económico y medioambiental, ha llevado a buscar alternativas en todos los sectores industriales, entre los que destaca el sector del transporte por ser indudablemente uno de los más contaminantes.

En este sentido, los vehículos eficientes energéticamente y en particular los vehículos eléctricos están llamados a ocupar una posición cada vez más relevante en la industria automovilística. Prueba de ello es que la Unión Europea haya puesto de manifiesto su intención de eliminar del mercado todos los vehículos de combustión interna que forman parte del parque automovilístico europeo para el año 2040, reemplazando estos elementos de transporte por vehículos limpios. Guiados por los objetivos marcados por el Protocolo de Kioto, la legislación española debe adaptarse a esta nueva realidad social y fijar una normativa acorde con las directrices europeas con el fin de favorecer la implantación definitiva del vehículo eléctrico en España.

Siendo distintas las vías por las que se puede optar para alcanzar este desafiante objetivo, en el presente abordaremos la cuestión desde el punto de vista de la fiscalidad. La tributación a la que se someten los vehículos juega un papel fundamental, ya que, a través de deducciones, bonificaciones o exenciones, entre otros instrumentos tributarios, se puede incentivar la compra de vehículos alternativos, así como para penalizar la utilización de vehículos convencionales, lo cual tiene un impacto directo a nivel económico y por supuesto, medioambiental.

De esta forma, el presente trabajo de fin de grado parte de la premisa de que la fiscalidad actual resulta inadecuada, o es al menos mejorable, para conseguir los objetivos de ventas de vehículos eléctricos marcados por la Unión Europea para 2040. En sentido positivo,

la finalidad del mismo es estudiar la fiscalidad actual del vehículo eléctrico en aras de proponer iniciativas de mejora para el futuro próximo.

Para facilitar la lectura y comprensión del lector, la estructura del trabajo sigue el esquema del ciclo de vida del vehículo. Tras introducir brevemente la historia, características y clasificación de los vehículos considerados eficientes energéticamente encuadrando así el tema objeto de estudio, pasaré a analizar el conjunto de tributos que gravan de una u otra forma los vehículos eléctricos en sus distintas etapas.

Así, comenzaré con la fase de investigación, donde estudiaré si existe algún tipo de incentivo a la inversión en industria automovilística sostenible. Tras ello, analizaré la fase de fabricación de los vehículos y sus implicaciones fiscales, para posteriormente conocer la proporción del precio de adquisición del vehículo que el comprador destina al pago de impuestos y los posibles incentivos fiscales a la compra de vehículos impulsados por la electricidad. Continuaré el análisis advirtiendo los impuestos a los que se debe hacer frente a lo largo de la vida útil de los vehículos, para concluir con la fiscalidad de los mismos en la fase de desguace.

En lo relativo a la metodología, llevaré a cabo un análisis de cada impuesto a través de manuales, artículos doctrinales y monografías. En concreto, he decidido poner el foco de atención en estudiar la naturaleza fiscal o extrafiscal de cada figura impositiva, así como su finalidad y el grado de adecuación entre los objetivos del impuesto y su configuración. Habida cuenta de la actualidad del tema, el análisis se verá completado con la extracción de datos significativos recientes referidos a niveles de ventas, matriculaciones, recaudación, entre otros, que servirán de apoyo para comprender el sentido y alcance del impuesto.

Asimismo, dado que entre las distintas modalidades de vehículos alternativos me centraré en los eléctricos, estudiaré las particularidades que los mismos presentan a nivel fiscal en la actualidad. El análisis exhaustivo de cada figura impositiva en las distintas fases de la vida útil del vehículo me permitirá adquirir una visión crítica de la configuración del

sistema tributario actual, pudiendo extraer las conclusiones oportunas acerca de la fiscalidad del vehículo eléctrico en España.

## **1. INTRODUCCIÓN AL VEHÍCULO ELÉCTRICO**

### **1.1 Concepto y clasificación**

De acuerdo con la definición contenida en Anexo I del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, un vehículo es un “aparato apto para circular por las vías o terrenos”.

Por su parte, el vehículo eléctrico se define como aquel impulsado por uno o varios motores de tipo eléctrico<sup>1</sup>. Este tipo de vehículo deja un lado el uso de combustible, empleando en su lugar baterías recargables, las cuales se cargan enchufándose a la red cuando el mismo se encuentra estacionado. De esta forma, la energía eléctrica obtenida en cada carga es almacenada y transformada en energía cinética, lo que permite el desplazamiento del vehículo evitando la emisión de gases contaminantes durante su funcionamiento<sup>2</sup>.

Los vehículos eléctricos se diferencian de los híbridos en que estos últimos se propulsan por medio de una doble motorización, combinando un motor eléctrico con otro de combustión interna<sup>3</sup>. El motor eléctrico utiliza la energía almacenada en unas baterías que se recargan mediante un generador accionado por el motor de combustión y mediante el uso de

---

<sup>1</sup> SANTAMARTA, J., “Definición y Tipos de Vehículo Eléctrico”, Revista Eólica y del Vehículo Eléctrico, 2018 (disponible en <https://www.evwind.com/sobre-el-vehiculo-electrico/definicion-y-tipos/>; última consulta 26/01/2019).

<sup>2</sup> European Environment Agency, “Electric vehicles in Europe”, European Environment Agency, 2018 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/electric-vehicles-in-europe>; última consulta 25/01/2019).

<sup>3</sup> CLEMENT-NYNS, K., HAESSEN, E., Y DRIESEN, J., “The impact of charging plug-in hybrid electric vehicles on a residential distribution grid”, IEEE Transactions on power systems, vol. 25, n.1, 2010, pág. 373.



un sistema de freno regenerativo. De esta forma, tanto la autonomía como la potencia de los vehículos híbridos son superiores a las de los eléctricos.

Durante los últimos años este tipo de vehículo ha experimentado un considerable desarrollo, pudiéndose así elaborar la siguiente clasificación general de vehículos alternativos<sup>4</sup>:

- BEV (Battery Electric Vehicle): son los vehículos eléctricos puros, que constan de un motor eléctrico como único sistema de impulso y tracción, el cual se carga enchufándolo a la red eléctrica. Aprovechan la energía de las frenadas y los desniveles para generar la electricidad que se acumula en las baterías.
- Full Hybrid Vehicle: se trata de los vehículos híbridos puros, que sólo permiten la conducción eléctrica a velocidades bajas o como apoyo en la aceleración. La batería se recarga recuperando energía en la frenada.
- PHEV (Plug-in Hybrid Electric Vehicle): son los conocidos como vehículos híbridos enchufables. Están diseñados para funcionar en modo eléctrico en recorridos urbanos y usar el motor de combustión en desplazamientos de larga distancia. Este tipo de vehículo no es capaz de circular más de 30 de kilómetros sin ser asistido por el motor térmico. Se diferencian de los vehículos híbridos puros en que las baterías se recargan enchufando el vehículo a la red eléctrica.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> European Environment Agency, “Electric vehicles from life cycle and circular economy perspectives”, European Environment Agency, 2018 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/electric-vehicles-from-life-cycle>; última consulta 25/01/2019).

- EREV (Extender Range Electric Vehicle): son vehículos eléctricos que disponen de un extensor de autonomía, es decir, un pequeño motor extra de combustión que funciona como un generador. De esta forma, la conducción es totalmente eléctrica, siendo el vehículo complementado por un motor térmico que produce electricidad para alimentar al eléctrico cuando este se descarga. Gracias a este sistema tienen, además de la autonomía de hasta 240 kilómetros, 200 kilómetros adicionales del motor de apoyo. Las baterías se recargan asimismo enchufando el vehículo a la red eléctrica.

## 1.2 Origen y evolución

Aunque pueda parecer sorprendente, el origen del vehículo eléctrico se remonta a comienzos del siglo XIX, mucho antes de que aparecieran los primeros automóviles de combustión. Gracias a la contribución de distintos físicos e ingenieros, Robert Andersen inventó el coche eléctrico<sup>6</sup> al integrar en un carruaje un motor con tracción eléctrica y pila de energía no recargable.

Durante la industrialización el vehículo eléctrico vivió una etapa de apogeo, especialmente en Francia, Inglaterra y Estados Unidos. Se comenzaron a valorar los aspectos positivos de este tipo de vehículos, entre los que destacaban la fiabilidad, simpleza y comodidad de conducción, lo cual tuvo una clara manifestación en el incremento de las ventas.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Electromovilidad, “Historia del vehículo eléctrico”, *Página web de Electromovilidad*, s.f. (disponible en <http://electromovilidad.net/historia-del-vehiculo-electrico/>; última consulta 22/01/2019).

<sup>7</sup> En este sentido, el vehículo eléctrico llegó a alcanzar en Estados Unidos una cuota de mercado del 38%, mientras que el 40% de los automóviles empleaban el vapor y el restante 22% eran impulsados gracias a la gasolina.

Sin embargo, esta tendencia positiva se vio frenada a partir de 1908, año en que Henry Ford comenzó a producir en serie el popularísimo Ford T, que permitió un abaratamiento singular de los vehículos de combustión y, en consecuencia, un incremento significativo en la demanda. Poco a poco el vehículo eléctrico terminó así quedando relegado a un segundo plano<sup>8</sup>.

La mayor parte del siglo XX estuvo marcado por la ausencia de concienciación por el medio ambiente y la sostenibilidad, situándose los intereses económicos muy por encima de ello, de forma que el vehículo de combustión pasó a liderar la industria<sup>9</sup>. Esta situación se mantuvo hasta la primera crisis del petróleo de 1973, en la que se pusieron de manifiesto los problemas medioambientales que ocasionaba el excesivo uso de combustibles contaminantes.

Esta crisis desencadenó sucesivas cumbres internacionales y tratados, como el Protocolo de Kioto, que impulsaron la búsqueda y desarrollo de fuentes de energía alternativas, resurgiendo así el interés por el vehículo eléctrico. En los años noventa se produjo en California uno de los mayores impulsos al desarrollo del coche eléctrico<sup>10</sup>. Tras la aprobación de la ley “Zero Emission Mandate” con el fin de reducir el número de automóviles contaminantes, varios fabricantes decidieron apostar por los vehículos eléctricos<sup>11</sup>. Sin embargo, las presiones de las compañías petroleras propiciaron la derogación de la ley, de forma que la iniciativa eléctrica quedó relegada de nuevo a un

---

<sup>8</sup> RAJASHEKARA, K., “History of electric vehicles in General Motors”. *IEEE transactions on industry applications*, vol. 30, núm. 4, 1994, pág. 899.

<sup>9</sup> *Ibidem*. Pág. 900.

<sup>10</sup> *Ibidem*. Pág. 902.

<sup>11</sup> MIDLER, C., BEAUME, R., “Project-based learning patterns for dominant design renewal: The case of Electric Vehicle”. *International Journal of Project Management*, vol. 28, núm. 2, 2010, pág. 142.

segundo plano hasta la llegada del nuevo milenio, donde el vehículo eléctrico ha entrado de nuevo con fuerza en el mercado, con intención de implantarse definitivamente.

## 2. FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO EN LA ETAPA DE INVESTIGACIÓN

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades se regula en la Ley 27/2014 (en adelante, LIS), de 27 de noviembre, conteniéndose su desarrollo reglamentario en el RD 634/2015, de 10 de julio. Se trata de un impuesto de carácter directo, personal y objetivo, que grava la percepción de renta por el contribuyente<sup>12</sup>, independientemente del origen de la misma, siendo la principal limitación del tributo la ausencia de definición del concepto renta por parte de la LIS. Dada la amplitud de este impuesto, me limitaré a analizar las deducciones que el mismo presenta por guardar relación con el tema que nos atañe.

Este impuesto, de carácter estatal, ha sido tradicionalmente diseñado con el fin de impulsar una serie de actividades a través de una reducción de la carga tributaria<sup>13</sup>. De hecho, España se ha caracterizado durante años por ostentar el sistema de deducciones más amplio de los países de la OCDE<sup>14</sup>. Sin embargo, analizando la evolución del tributo, se advierte que las reformas que el mismo ha sufrido han ido reduciendo e incluso eliminando los incentivos<sup>15</sup>, entre ellos los destinados a favorecer la protección del medioambiente.

En este sentido, si bien la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>16</sup> contenía una deducción por inversiones medioambientales<sup>17</sup>, ésta quedó sin efecto tras la entrada en vigor de la LIS en el año 2014. La eliminación del incentivo se justificó mediante el interés por simplificar el impuesto y la existencia de otros impuestos en el ordenamiento de índole medioambiental. Sin embargo, esta iniciativa del Gobierno recibió críticas por parte de la

---

<sup>12</sup> PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018, pág. 338-341.

<sup>13</sup> *Ibidem*. Pág. 338.

<sup>14</sup> PUIG VENTOSA, I.: *Incentivos a la I+D+i y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades*. Crónica Tributaria, núm. 135, 2010. Pág. 183.

<sup>15</sup> VIDAL SEOANE, O., “Deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades. ¿Un buen momento para rescatarla?”, *El Derecho*, 15 de abril de 2019 (disponible en <https://elderecho.com/deduccin-inversiones-medioambientales-impuesto-sociedades-buen-momento-rescatarla>; última consulta 30/05/2019).

<sup>16</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), vigente hasta la aprobación de la actual LIS.

<sup>17</sup> Deducción regulada en el art. 39 TRLIS.

doctrina<sup>18</sup>, al considerar paradójica la eliminación de incentivos que favorezcan una reducción en la contaminación dada la evidente relación entre emisiones y cambio climático.

En la actualidad son cuatro las deducciones existentes en el Impuesto sobre Sociedades para impulsar la realización de una serie de actividades<sup>19</sup>. Entre ellas destaca el incentivo a la inversión en I+D+i, que ha sufrido numerosas modificaciones a lo largo de las dos últimas décadas, y que, junto a otras finalidades, permite el destino de recursos a la mejora en la tecnología de los vehículos eléctricos.

Analizando el alcance y eficacia de esta deducción se advierte que existen numerosas barreras a la misma<sup>20</sup>. Por un lado, se estima que existe un conocimiento insuficiente por parte de las empresas de la posibilidad de aprovecharse de esta deducción. Asimismo, las continuas modificaciones en su regulación han ocasionado problemas en lo que a delimitación de los conceptos investigación, desarrollo e innovación se refiere, lo cual incide negativamente en el uso de la deducción. Junto a ello, las dificultades burocráticas actúan como una limitación más a la posibilidad de beneficiarse de este incentivo. A causa de estas limitaciones, sólo un pequeño número de empresas, generalmente de gran tamaño, se benefician habitualmente de la deducción por I+D+i.

Tras exponer los problemas que la aplicación del incentivo acarrea, se advierte que con medidas adecuadas la mayoría de estas limitaciones podrían ser superadas. En esta línea, la Ley de Emprendedores introdujo una serie de incentivos con el fin de flexibilizar la aplicación de las deducciones por actividades de I+D+i y facilitar su acceso a empresas de tamaño más reducido<sup>21</sup>, las cuales han colaborado asimismo en la generación de consecuencias ambientales positivas derivadas de la deducción.

---

<sup>18</sup> VIDAL SEOANE, O., “Deducción por inversiones medioambientales...”, op.cit.

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO et.al., Curso de Derecho Tributario... op. cit. Pág. 339.

<sup>20</sup> VIDAL SEOANE, O., “Deducción por inversiones medioambientales...”, op.cit.

<sup>21</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “La nueva fiscalidad de la I+D+I en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2014 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I58e734003f9d11e48c1a01000000000&sruid=i0ad82d9a0000016b550cdb14cbb12f78&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta, 30/05/2019).

### 3. FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO EN LA FASE DE FABRICACIÓN

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades

Dado que en el apartado anterior he expuesto la legislación aplicable y las principales características de este impuesto, en el presente epígrafe me limitaré a analizar la deducción por innovación aplicable en esta fase.

Como una de las limitaciones existentes a la aplicación de esta deducción se relaciona con la distinción entre los términos de investigación, desarrollo e innovación, procedo a definir y delimitar cada uno de ellos. PÉREZ ROYO define investigación como “la indagación original planificada para conseguir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”<sup>22</sup>. En otras palabras, esta fase se caracteriza por el análisis previo acometido con el fin de ampliar la sabiduría.

Los resultados obtenidos en la etapa de investigación son utilizados para la fabricación de elementos, productos o sistemas en la denominada fase de desarrollo. Por último, la innovación implica obtener productos o alcanzar sistemas de producción superiores a los existentes, produciéndose así un avance tecnológico<sup>23</sup>.

La innovación juega un papel clave para el crecimiento del sector ambiental. En el caso de los vehículos limpios, lograr el desarrollo de una tecnología que permita la propulsión de un automóvil sin la necesidad de contaminar la atmósfera favorece la consecución de un impacto positivo de esta deducción<sup>24</sup>. Sin embargo, conviene destacar que existen asimismo proyectos de innovación tecnológica que pueden ocasionar efectos ambientales negativos. Entre ellos, destaca el *efecto rebote*, que tiene lugar cuando la innovación permite una

---

<sup>22</sup> PÉREZ ROYO et.al., Curso de Derecho Tributario... Op. cit. Pág. 487.

<sup>23</sup> *Ibidem*. Pág. 488.

<sup>24</sup> PUIG VENTOSA, I.: *Incentivos a la I+D+i...* op.cit. Pág. 186.

producción más eficiente, reduciéndose el coste de producción y, por ende, incrementándose el consumo, eliminándose así los efectos ambientales positivos de la innovación<sup>25</sup>.

En conclusión, el incentivo a la inversión en I+D+i puede desengranarse en dos deducciones, que se corresponden con dos fases diferentes del ciclo de vida útil del vehículo, pero que resultan igualmente relevantes. Ambas favorecen la introducción en el mercado de vehículos de última tecnología, si bien las deducciones existentes en la actualidad son todavía desconocidas por la mayoría de empresas.

### **3.2 Impuesto sobre la Electricidad**

La regulación de este tributo se contiene en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales<sup>26</sup>. En concreto, desde la aprobación de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo modificaciones en una serie de leyes es el Capítulo II del Título III<sup>27</sup> el que regula dicho impuesto. Junto con el tributo que aquí nos concierne analizar, este cuerpo normativo engloba otras figuras impositivas sobre consumos específicos con la denominación de “impuestos de fabricación”, algunos de los cuales serán objeto de estudio en el presente trabajo por su vinculación con la fiscalidad del vehículo eléctrico<sup>28</sup>

Tras la entrada en vigor de esta Ley, se modifica la naturaleza del impuesto, el cual deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo.<sup>29</sup> Así, nos encontramos ante un tributo de naturaleza indirecta cuyo hecho imponible es la producción, transporte y distribución de energía eléctrica en sus respectivas instalaciones<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> *Ibidem*. Pág. 190.

<sup>26</sup> ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España” en Adame Martínez, F. (ed.), *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Aranzadi, 2015, pág. 34.

<sup>27</sup> Capítulo que recibe el nombre "Impuesto Especial sobre la Electricidad".

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad*. Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 6, 2014. Pág. 24.

<sup>30</sup> DE MIGUEL CANUTO, E.: *El Impuesto sobre la Electricidad*. Aranzadi, Navarra, 2007. Pág.17-19.



Atendiendo a la finalidad de este impuesto, su estructura pone de manifiesto que el mismo presenta un interés meramente recaudatorio<sup>31</sup>, pues no existe distinción entre las distintas fuentes de energía y su impacto medioambiental a la hora de establecer la base imponible.

Con respecto de la base imponible, la misma se configura como la contraprestación o precio pagado por el consumo de electricidad, observándose que la configuración de este impuesto carece de contenido de índole medioambiental<sup>32</sup>.

La entrada en vigor en nuestro país de la Directiva 2003/96<sup>33</sup>, motivada por la necesidad de dar cumplimiento a los objetivos marcados por el Protocolo de Kioto, exigió, entre otros cambios, la modificación del Impuesto sobre la Electricidad<sup>34</sup>. En particular, para adaptar la legislación española a las exigencias europeas se procedió a limitar el tipo impositivo del impuesto, Asimismo, se estableció como a establecer un nuevo sistema de beneficios fiscales, entre los que destaca la posibilidad de diferenciar el uso comercial del industrial, aplicando tipos diferentes según el caso. En este sentido, se estableció que la cuota debe ser como mínimo de 0,5 euros/Mwh cuando la electricidad se destine a usos industriales y de 1 euro/Mwh en el resto de los casos<sup>35</sup>.

El perjudicial impacto que la producción y consumo de energía genera en el medio ambiente puede reducirse a través de una reforma y ampliación de la fiscalidad ambiental<sup>36</sup>. En lo que al Impuesto sobre la Electricidad se refiere, los expertos<sup>37</sup> abogan por dar un mayor

---

<sup>31</sup> FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental en la imposición estatal*. Crónica Tributaria, núm. 132, 2009. Pág. 109.

<sup>32</sup> ADAME MARTÍNEZ, F., op. cit. Pág. 34.

<sup>33</sup> La transposición de la Directiva 2003/96 se realizó mediante la aprobación de la 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.

<sup>34</sup> GONZÁLEZ-JARABA, M.: *El sistema de impuestos especiales en España*. Marcial Pons, Madrid, 2007. Pág. 174-175.

<sup>35</sup> *Ibidem*. Pág. 175.

<sup>36</sup> PUIG VENTOSA, I., CALAF FORN, M., JOFRA SORA, M., SASTRE SANZ, S., “Estado actual de la fiscalidad ambiental en España y perspectivas de futuro” en Adame Martínez, F. (ed.), *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Aranzadi, 2015. Pág. 228.

<sup>37</sup> *Ibidem*. Pág. 229-230.

peso relativo de los impuestos ambientales en el ordenamiento español a través de la modificación de la base imponible de este tributo. En este sentido, se propone una orientación más equitativa y eficiente del mismo mediante la sustitución de la base *ad valorem* por una base fijada en función de los kWh<sup>38</sup>, así como la progresiva limitación de beneficios fiscales que carecen de fundamento. Con el objetivo de dotar de carácter medioambiental a los tributos sobre la energía, el importe del mismo debe reflejar los daños medioambientales originados por su producción, distribución y consumo<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Esta propuesta se contenía en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, más conocido como Informe Lagares.

<sup>39</sup> CARBAJO, D., HERRERA, P.M.: *Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental*. Fundación Biodiversidad, Madrid, 2003. Pág. 6.

#### **4. FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO EN LA FASE DE ADQUISICIÓN**

##### **4.1 Impuesto sobre el Valor Añadido**

Este tributo se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, encontrándose su desarrollo en Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nos encontramos ante un impuesto general sobre el consumo que se caracteriza<sup>40</sup> por gravar en cada una de las fases del proceso de producción el valor añadido que haya tenido lugar, siendo indirecto, real, plurifásico y de devengo instantáneo.

Si bien se trata de un tributo de especial complejidad, dado el mecanismo de repercusión existente, no procederé a analizar sus deficiencias ni propuestas de mejora, ya que se trata de un impuesto que no guarda ningún tipo de relación con la fiscalidad ambiental en general ni con el vehículo eléctrico en particular. Aquellas cuestiones que puedan resultar de interés por estar vinculado con otros impuestos se han mencionado o mencionarán en el epígrafe correspondiente del presente trabajo. Me limitaré a señalar que la doctrina considera que la estructura actual del IVA es cuestionable desde el punto de vista de la justicia tributaria<sup>41</sup>, lo cual sugiere futuras reformas para adecuarlo a las exigencias constitucionales.

Como se analizará posteriormente en el ITP AJD, el IVA somete a tributación operaciones ajenas al desarrollo de una actividad habitual. En este sentido, en el supuesto de adquisición de un vehículo de segunda mano por parte de una empresa el impuesto por el que se deberá tributar es el IVA en lugar del ITP, al encontrarnos ante una operación eventual<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> PÉREZ ROYO et.al., Curso de Derecho Tributario... op. cit. Pág. 548.

<sup>41</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Consideraciones constitucionales...”. Op. cit.

<sup>42</sup> BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: La imposición indirecta estatal. IVA, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Impuestos especiales. Fundación para estudios financieros y tributarios, Málaga, 2007, pág. 433.

## 4.2 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Regulado en los artículos 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, nos encontramos ante un tributo indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo y monofásico. Presenta carácter estatal pero su recaudación se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas desde el año 2002, quienes además disponen de capacidad normativa para incrementar el tipo aplicable hasta en un 15%<sup>43</sup>.

De acuerdo con el artículo 65, este impuesto grava la primera matriculación en España de medios de transporte terrestres, marítimos o aeronáuticos, ya sean nuevos o de segunda mano. Inicialmente este hecho imponible se insertaba en el tipo incrementado del IVA, que gravaba determinados medios de transporte al 28%. Sin embargo, tras la supresión de este tipo con el fin de armonizar el IVA a nivel europeo, surgió la necesidad de crear este impuesto para mantener la presión fiscal asociada a los vehículos.<sup>44</sup> Cabe destacar que tras su entrada en vigor recibió numerosas críticas, pues su configuración como impuesto especial no terminaba de encajar con la naturaleza de la ley en que se hallaba inserta, siendo además el único impuesto que carecía de armonización europea<sup>45</sup>.

La articulación de este tributo presenta una doble justificación: por un lado, pretende gravar la capacidad contributiva del titular del elemento de transporte, puesta de manifiesto en el momento de adquisición del bien; por otro, busca repercutir los costes sociales derivados del uso de estos medios de transporte siguiendo el principio de “quien contamina

---

<sup>43</sup> FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Impuestos Especiales” en CAZORLA PRIETO, L.M, CHICO DE LA CÁMARA, P. (ed.), *Introducción al sistema tributario español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018. Pág. 642.

<sup>44</sup> BUENO MALUENDA, M.C., “Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros” en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MARTÍN QUERALT, J. (ed.), *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018. Pág. 824.

<sup>45</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n.18, 2014 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I6771675054d511e4ba4601000000000&sruid=i0ad82d9a0000016b468ffa4cf69e46ea&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&classificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 28/03/2019).

paga”<sup>46</sup>. Nos encontramos así ante un claro ejemplo de tributo cuya base imponible presenta desde 2008 un carácter mixto gravándose en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por km en lugar de la potencia y tipo de combustible<sup>47</sup>. En otras palabras, el objeto de este impuesto es incidir sobre el consumo de un bien con claros efectos nocivos para la salud y el medio ambiente.

Con respecto al papel que juegan las Comunidades Autónomas en este impuesto, como hemos anticipado existe una verdadera cesión del IEDMT, disponiendo de la facultad de recaudación, gestión y de competencias normativas en relación con el tipo de gravamen<sup>48</sup>. Al igual que ocurre con otros impuestos, esta cesión deriva en divergencias entre territorios, que ocasiona problemas de deslocalización del hecho imponible. Es decir, con el fin de beneficiarse de una fiscalidad más baja los consumidores optan por trasladarse a una Comunidad limítrofe al adquirir un nuevo vehículo<sup>49</sup>. Este problema se vería fácilmente solventado con la eliminación de la cesión, al menos en lo que a competencias normativas se refiere, optando en su lugar por una participación territorializada de cada Comunidad a partir de las recaudaciones obtenida<sup>50</sup>.

Por su parte, actualmente el objetivo de la Unión Europea reside en eliminar todo impuesto asociado a la matriculación de vehículos, sustituyendo esta figura impositiva por otra de corte medioambiental. Con el fin de dar cumplimiento al Tratado de Kyoto, desde Bruselas se viene fraguando una propuesta de Directiva desde 2005, que propone gravar los vehículos no sólo en función de su valor o potencia, sino también según sus emisiones de dióxido de carbono<sup>51</sup>.

---

<sup>46</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica*. Wolters Kluwer, núm. 274, 2007. Pág. 67.

<sup>47</sup> PUIG VENTOSA, I. *et al.*, “Estado actual de la fiscalidad ambiental...”, op. cit. Pág. 214-216.

<sup>48</sup> *Ibidem*. Pág. 68.

<sup>49</sup> ARNAIZ ARNAIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2014: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*. Editorial Lex Nova, Pamplona, 2014. Pág. 345.

<sup>50</sup> FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental...* op.cit. Pág. 97.

<sup>51</sup> EUR-lex, “Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo”, *Página web de EUR-lex*, 2010 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131004>; última consulta 28/02/2019).

Si bien la mencionada Directiva no ha sido aprobada, resulta destacable la influencia de la misma en la reforma del IEDTM llevada a cabo en 2008<sup>52</sup>. Desde entonces, la cuota del impuesto se calcula en función del tipo de vehículo y su carga contaminante, siendo mayor a medida que se incrementa el consumo de combustible, y, por ende, los niveles de contaminación<sup>53</sup>. De esta forma, podemos afirmar que, tras la reforma, el tributo ha adoptado la configuración de impuesto ambiental, remarcándose así su carácter extrafiscal<sup>54</sup>.

Teniendo como objetivo incentivar la fabricación de vehículos no contaminantes, la legislación actual<sup>55</sup> contempla una serie de supuestos de exenciones y no sujeciones, así como de devoluciones y reducciones del impuesto en función de los usos que se den a los diferentes medios de transporte<sup>56</sup>. En lo relativo a los tipos de gravamen, aquellos vehículos con emisiones de CO<sub>2</sub> inferiores a los 120 gr CO<sub>2</sub>/km se encuentran fuera del marco de tributación, de manera que tanto los vehículos eléctricos como híbridos se encuentran exentos.

Tras la modificación normativa los niveles de emisiones de CO<sub>2</sub> por parte de los vehículos han pasado a ser determinantes en las matriculaciones de vehículos. En otras palabras, se ha empezado a advertir un incremento en las matriculaciones de vehículos cuyas emisiones son reducidas o nulas, así como un descenso en aquellos que presentan emiten altos niveles de CO<sub>2</sub><sup>57</sup>. En este sentido, si bien España es uno de los países con menor implantación del vehículo eléctrico, se están registrando incrementos significativos en las matriculaciones en los últimos años<sup>58</sup>.

---

<sup>52</sup> Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE 25 de diciembre de 2008).

<sup>53</sup> FREIRE GONZÁLEZ, J.: *Análisis de los efectos de la reforma del Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte*. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2013. Pág. 26.

<sup>54</sup> *Ibidem*. Pág. 27.

<sup>55</sup> Ley 4/2008, de 23 de diciembre... (BOE 25 de diciembre de 2008). Op. cit.

<sup>56</sup> Por razones de falta de espacio, no analizaré cada uno de estos instrumentos tributarios.

<sup>57</sup> Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), “Informe anual 2017”. *Página web de Anfac*, 2018 (disponible en <http://www.anfac.com/documents/tmp/MemoriaANFAC2017.pdf>; última consulta 05/03/2019).

<sup>58</sup> *Ibidem*.

Estos datos, que resultan positivos desde el punto de vista medioambiental, tienen su repercusión a nivel fiscal. El desarrollo de vehículos limpios ha reducido considerable la recaudación de este impuesto: mientras que hace 10 años los contribuyentes pagaron un total de 1.077.554.006 euros por la matriculación de sus vehículos, situándose la media en 377 euros por vehículo, en 2018 las arcas públicas apenas ingresaron 513.436.650 euros, de forma que la recaudación se ha reducido prácticamente a la mitad<sup>59</sup>. Prueba de ello es que en la actualidad entre el 70% y el 80% de los vehículos que se venden en España están exentos del pago del impuesto, con el consiguiente ahorro en su matriculación.

En este sentido, la mejora de la configuración de este impuesto con el fin de mantener la recaudación puede articularse en una doble vía. Por un lado, se propone la ampliación del objeto de gravamen, sometiéndose a tributación las emisiones de otros gases contaminantes más allá del dióxido de carbono. Además, otra medida que podría favorecer la reducción de la contaminación a través de la fiscalidad pasa por limitar las exenciones otorgadas a vehículos. En otras palabras, se propone rebajar el máximo de 120 gr CO<sub>2</sub>/km a 100 gr CO<sub>2</sub>/km<sup>60</sup>. FREIRE GONZÁLEZ propone asimismo la ampliación del alcance del tributo teniendo en cuenta otros gases contaminantes, así como la mejora en la sincronización con otros impuestos que graven también vehículos<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE 4 de julio de 2018).

<sup>60</sup> PUIG VENTOSA, I. *et al.*, “Estado actual de la fiscalidad ambiental...”, op. cit. Pág. 230.

<sup>61</sup> FREIRE GONZÁLEZ, J.: *Análisis de los efectos de la reforma...*, op. cit. Pág. 27.

## 5. FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO DURANTE LA VIDA ÚTIL

### 5.1 Impuesto sobre Hidrocarburos

Si bien resulta interesante estudiar la configuración y relevancia de este impuesto, recordamos que los vehículos eléctricos no son propulsados por un motor de combustión sino por electricidad, de forma que los propietarios de este tipo de vehículos no han de tributar por este impuesto. Aun así, hemos decidido exponerlo ya que sí resulta ser un tributo muy importante para los vehículos convencionales, que se contraponen a los eléctricos.

Como se ha mencionado previamente, una de las exigencias marcadas por la Unión Europea tras la adhesión de España a la misma fue la necesidad armonizar la imposición indirecta estatal<sup>62</sup>. En este sentido, la regulación de los hidrocarburos pasó a contenerse en los artículos 46 a 55 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como en los artículos 101 a 121 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el reglamento de los Impuestos Especiales<sup>63</sup>.

Además de presentar naturaleza indirecta, nos encontramos ante un impuesto de carácter real, objetivo, de devengo instantáneo y extrafiscal que grava el consumo de hidrocarburos en fase única, tributándose tanto por la fabricación como por la importación de productos tales como gasolinas, gasóleos, fuelóleos, querosenos, gases licuados de petróleo (GLP), así como gas natural, biocarburantes y biocombustibles, entre otros<sup>64</sup>. En otras palabras, este impuesto grava una serie de productos cuando los mismos son utilizados como carburante en motores y como combustible para calefacción<sup>65</sup>, siendo la base imponible calculada no sobre el precio del hidrocarburo en cuestión sino en función del volumen del producto expresado en miles de litros a 15° C<sup>66</sup>.

---

<sup>62</sup> BUENO MALUENDA, M.C., “Los Impuestos especiales...”, op. cit. Pág.834.

<sup>63</sup> FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental...* op. cit. Pág. 94.

<sup>64</sup> *Ibidem*. Pág. 95.

<sup>65</sup> GONZÁLEZ-JARABA, M.: *El sistema de impuestos especiales...*, op. cit. Pág. 179.

<sup>66</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La reforma del sistema tributario...”. Op. cit.



La Exposición de Motivos de la Ley hace referencia a su finalidad extrafiscal argumentando la necesidad de internalizar las externalidades negativas provocadas por la emisión de dióxido de carbono a la atmósfera<sup>67</sup>. El consumo de hidrocarburos genera una serie de costes sociales y perjuicios a terceros que, al no incluirse en el precio del bien, deben ser soportados por los consumidores a través del pago de un gravamen, el cual actúa como indemnización<sup>68</sup>. Podemos así afirmar que el objetivo perseguido al fijar un impuesto a los hidrocarburos radica se sitúa en la desincentivación de su compra y consumo.

Los precios de los carburantes se pueden desglosar en tres elementos: el coste del combustible, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Hidrocarburos, dividido en tres tramos (Impuesto Estatal General, Impuesto Estatal Especial y Tramo Autonómico). En particular, el cálculo del IVA se efectúa no sólo sobre la suma del precio del carburante sino también sobre el resto de impuestos, produciéndose una situación de sobreimposición difícilmente justificable desde el punto de vista de la capacidad económica<sup>69</sup>, gravándose una manifestación de riqueza artificial.

Si bien el impuesto que grava un producto no debe superar el precio del mismo, estableciéndose como límite a la tributación el 100% del bien, en los supuestos de bienes y servicios de primera necesidad dicho límite ha de ajustarse y situarse por debajo con el fin de evitar situaciones de presión fiscal irracional. Este es precisamente el caso de la gasolina o el gasóleo, hidrocarburos necesarios para la circulación en zonas rurales o periferias de grandes ciudades donde no se disponga de servicio de transporte público y se requiera el uso del vehículo privado para trasladarse al centro de trabajo<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> El dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) es uno de los seis gases de efecto invernadero que traen causa del cambio climático, de acuerdo con el Protocolo de Kioto.

<sup>68</sup> *Ibidem*.

<sup>69</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA con situación de sobreimposición”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 1, 2018 (disponible en <http://aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/document?docguid=Ia8e38120e78811e7812201000000000&sruid=i0ad82d9a000016b45da6ec8f40b6c8b&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&classificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 8/04/2019).

<sup>70</sup> *Ibidem*.

De esta forma, siendo estos bienes necesarios para la vida y trabajo de los ciudadanos, y por ende, muy difíciles de prescindir, debemos plantearnos la verdadera naturaleza del Impuesto sobre Hidrocarburos, el cual bajo una aparente extrafiscalidad esconde realmente un mero interés recaudatorio<sup>71</sup>. En este sentido, el Impuesto sobre Hidrocarburos ejerce una importante labor recaudatoria, situándose como el impuesto con mayor contribución a las arcas públicas de entre los Impuestos Especiales<sup>72</sup>. De entre los distintos hidrocarburos existentes, la gasolina sin plomo y el gasóleo, además de ser los utilizados para la propulsión de los vehículos convencionales, son los más relevantes a nivel recaudatorio.<sup>73</sup> Las diferencias existentes entre ambos hidrocarburos tienen su origen en el artículo 50 de la Ley 38/1992, el cual grava la gasolina sin plomo con un tipo inferior<sup>74</sup>.

Como se puede observar, existe un amplio margen de mejora de la política medioambiental y su gestión económica, que debe reconfigurarse hacia las directrices comunitarias<sup>75</sup>. Tras analizar la configuración actual del impuesto y los problemas que el mismo presenta, paso a recoger una serie de propuestas defendidas por la doctrina y presentadas por la Comisión de Expertos.

En primer lugar, teniendo en cuenta que los impuestos medioambientales en general presentan un papel poco destacado en el sistema fiscal español, se aboga por un incremento del impuesto, así como un descenso de los beneficios fiscales existentes en la actualidad<sup>76</sup>. Precisamente con el fin de aumentar la recaudación en materia de fiscalidad ambiental, se propone asimismo una equiparación progresiva de gasolina y gasóleo con la pretensión de

---

<sup>71</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 17, 2016 (disponible en <http://aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/document?docguid=I862893b085e511e68c8201000000000&srguid=i0ad6adc60000016b46291d1c66c5027d&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 8/04/2019).

<sup>72</sup> Agencia Tributaria, “Informes mensuales de Recaudación...”, op.cit.

<sup>73</sup> GONZÁLEZ-JARABA, M.: *El sistema de impuestos especiales...*, op. cit. Pág. 192.

<sup>74</sup> FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental...*, op. cit. Pág. 99.

<sup>75</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Consideraciones constitucionales...”. Op. cit.

<sup>76</sup> FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental...*, op. cit. Pág. 102.

eliminar el trato favorable que recibe este último y que ambos sean sometidos al mismo nivel de tributación, lo cual permitiría la alineación con la media europea<sup>77</sup>.

Por otro lado, FERNÁNDEZ DE BUJÁN defiende una modificación en la base imponible del impuesto. Resulta paradójico que se trate de justificar la recaudación del mismo en la protección del medio ambiente, no fijándose sin embargo la tributación de los carburantes según sus niveles de emisiones de gases contaminantes<sup>78</sup>. Por ello, otra de las propuestas para la reforma de este impuesto incluye el establecimiento de una base imponible fijada según las potenciales emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera<sup>79</sup>, que se calculará en euros/tonelada de emisiones de CO<sub>2</sub>, de forma que a mayor contaminación mayor será la contribución en concepto de este impuesto.

A su vez, LÓPEZ ESPADAFOR estima necesario dejar a un lado la elevada presión fiscal a la que se someten los carburantes como vía de promoción de un medioambiente más sostenible, impulsando en su lugar las subvenciones directas y el destino de recursos a la producción de vehículos y carburantes que presenten niveles más bajos de contaminación<sup>80</sup>.

Por su parte, entre las reformas de mayor relevancia introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018 se encuentra la eliminación de los tipos autonómicos<sup>81</sup>, fijándose un tipo de gravamen único de carácter estatal<sup>82</sup>. Esta modificación, que ha afectado a un total de nueve Comunidades Autónomas, elimina las diferencias en precios existentes entre regiones y, por ende, las fugas de consumo entre las mismas.

---

<sup>77</sup> PUIG VENTOSA, I. *et al.*, “Estado actual de la fiscalidad ambiental...”, op. cit. Pág. 229.

<sup>78</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Consideraciones constitucionales...”. Op. cit.

<sup>79</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La reforma del sistema tributario...”. Op. cit.

<sup>80</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La inclusión de los Impuestos Especiales...”. Op. cit.

<sup>81</sup> Hasta el momento existía un tipo estatal y un tipo autonómico que podían fijar potestativamente las Comunidades Autónomas.

<sup>82</sup> RENIEBLAS DORADO, P.: *Modificaciones en la Ley de Impuestos Especiales a través de los Presupuestos Generales del Estado 2018*. Carta Tributaria. Revista de Opinión, nº 41-42, 2018. Pág. 38.

En conclusión, dado que la tendencia actual se orienta hacia la desaparición progresiva de los vehículos convencionales, la recaudación del Impuesto sobre Hidrocarburos se verá mermada considerablemente durante los próximos años. Frente a esta previsible disminución de ingresos en las arcas públicas a causa de cambios en la producción y demanda en la industria automovilística, la Hacienda Pública se verá obligada a buscar nuevas vías de financiación mediante la creación de nuevos impuestos o la modificación de los existentes.

## **5.2 Impuesto sobre la Electricidad**

Dado que ya me he referido previamente a este tributo, no profundizaré más en su estudio para evitar reiteraciones, limitándome a recordar que, durante la vida útil del vehículo eléctrico, el mismo se propulsa por medio de la electricidad. En este sentido, se sustituye el empleo de hidrocarburos por energía limpia, siendo el vehículo enchufado a la red eléctrica<sup>83</sup> cuando no dispone de batería para la recarga de la misma. Esto hace necesaria la instalación de puntos de recarga en hogares y en espacios públicos, lo cual supone una inversión adicional a tener en cuenta al adquirir un vehículo de estas características.

## **5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM), se encuentra en la actualidad regulado en los artículos 92 a 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Habitualmente denominado “Impuesto de Circulación”, es un tributo de

---

<sup>83</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, G., “Funcionamiento y mantenimiento de un coche eléctrico”, *Movilidad Eléctrica*, 2018 (disponible en <https://movilidadelectrica.com/funcionamiento-y-mantenimiento-de-un-coche-electrico/>; última consulta 27/03/2019).

carácter real, directo y objetivo, de titularidad municipal, teniendo la Hacienda Local encomendadas las tareas de gestión, liquidación, inspección y recaudación del impuesto<sup>84</sup>.

El hecho imponible del IVTM viene constituido por “la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría” de acuerdo con lo establecido en el artículo 92. Se trata de un impuesto que grava la capacidad económica, cuyo devengo generalmente tiene lugar el primer día del periodo impositivo, es decir, el 1 de enero de cada año, siendo el obligado tributario la persona física o jurídica que conste como titular del vehículo en el momento de devengo<sup>85</sup>.

La configuración del hecho imponible plantea una serie de cuestiones tanto en lo relativo al concepto de vehículos de tracción mecánica como a la titularidad de los mismos. En lo que al elemento objetivo se refiere, la condición de vehículo apto para circular por las vías públicas viene dada únicamente por la matriculación del mismo en el Registro de Vehículos, siempre que no se cause baja en los mismos. El problema reside en que la ley se guía en exclusiva por un criterio formal<sup>86</sup>, sin atender a cualquier otra circunstancia de la realidad material del vehículo (vehículos accidentados, desguazados o declarados no aptos para circular en la ITV) que pueda influir en la aptitud del mismo para circular.

Este excesivo formalismo ha ocasionado discrepancias entre la Administración tributaria y los contribuyentes, dando lugar a interpretaciones jurisprudenciales dispares acerca de la sujeción o no al impuesto<sup>87</sup>. Se discute si la aptitud constituye una presunción *iure et de iure* o si por el contrario cabe prueba en contra, tratándose en ese caso de una presunción *iurus tantum*.

---

<sup>84</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A., VEGA BORREGO, F.A., “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (ed.), *Los Tributos Locales*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 378.

<sup>85</sup> LAGO MONTERO, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local en la Segunda Descentralización*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013. Pág. 56.

<sup>86</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A., VEGA BORREGO, F.A., “El Impuesto sobre Vehículos...”, op. cit. Pág.381.

<sup>87</sup> *Ibidem*. Pág. 383.

Junto a los problemas derivados de la interpretación del hecho imponible, podemos hacer referencia a algunos puntos débiles en la configuración actual del impuesto.

En primer lugar, para la determinación de la base imponible del IVTM únicamente se tienen en cuenta magnitudes que manifiestan la capacidad económica, como los caballos fiscales, número de plazas, carga útil o centímetros cúbicos; no obstante, la estructura actual del impuesto no tiene en cuenta elementos medioambientales a la hora de fijar la cuota<sup>88</sup>. La única referencia al medio ambiente a la que alude el tributo es la posibilidad que tienen los ayuntamientos de fijar una serie de bonificaciones a través de sus ordenanzas municipales. En este sentido, destacan las destinadas a incentivar la reducción en las emisiones de gases contaminantes, pudiendo aplicarse una bonificación de hasta el 75% del impuesto en función del combustible utilizado, las características del motor y su impacto ambiental<sup>89</sup>.

Asimismo, dado que nos encontramos ante un impuesto local existen marcadas diferencias entre municipios en lo que a dichas bonificaciones medioambientales se refiere, a pesar de ser la contaminación y el cambio climático un problema común<sup>90</sup>. Una situación similar ocurre con la cuota a ingresar en concepto de este impuesto, la cual viene fijada en el cuadro de tarifas del artículo 95, pudiendo ser modificada cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los ayuntamientos tienen la facultad de aplicar un coeficiente sobre estas cuotas, que deberá oscilar entre el 1 y 2 por cierto, produciéndose así diferencias notables entre municipios.

Dada la pequeña proporción de vehículos eléctricos en la actualidad, dichas bonificaciones apenas tienen impacto en la recaudación del impuesto por el momento. De

---

<sup>88</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., “Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica en el horizonte”, *Diario La Ley*, 2017 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6150974>; última consulta 28/05/2019).

<sup>89</sup> MARTOS GARCÍA, J.J., “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2011 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I6b8ac760883b11e086b001000000000&sruid=i0ad82d9a00000169e222be13b495d7bb&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum>; última consulta 27/05/2019).

<sup>90</sup> *Ibidem*.

acuerdo con los últimos datos disponibles, durante el año se registraron un total de 29.142.843 vehículos en circulación, de los cuales tan sólo 27.689 eran eléctricos<sup>91</sup>. A nivel recaudatorio, se ingresaron en las arcas públicas un total de 2.766.249 miles de euros en concepto del impuesto de circulación, registrándose un incremento del 1,8%<sup>92</sup>.

Se advierte así como el incremento en las matriculaciones que se vienen registrando tras la salida de España de la crisis económica se ha visto reflejado en una mayor recaudación de este impuesto. Sin embargo, atendiendo a las previsiones futuras acerca de la transformación del parque automovilístico, si se mantienen dichas bonificaciones el impuesto perderá su razón de ser reduciéndose considerablemente su contribución a la Hacienda pública.

Con el fin de corregir estas deficiencias y dar cumplimiento a los requerimientos comunitarios, que abogan por revestir este tributo de carácter medioambiental, son distintas las propuestas que desde hace años se discuten.

En primer lugar, la Comisión de Expertos constituida en 2014 con el fin de reformar el sistema tributario propuso, como hemos mencionado previamente, suprimir tanto el Impuesto de Matriculación como el de Circulación<sup>93</sup>, creando en su lugar Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, basado en los niveles de emisiones, de carácter estatal y gestión municipal. Así, la falta de recaudación en concepto de este impuesto se vería compensada como un incremento del gravamen de los tributos relacionados con el consumo de combustibles, así como de los impuestos vinculados a la emisión de gases contaminantes.

Sin embargo, dicha Propuesta nunca llegó a aprobarse, siendo la doctrina mayoritaria contraria a la supresión del impuesto que estamos analizando, apostando en su lugar por la

---

<sup>91</sup> Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), “Informe anual...”, op. cit.

<sup>92</sup> Agencia Tributaria, “Informes mensuales de Recaudación Tributaria”. *Página web de Agencia Tributaria*, s.f., (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe\\_mensual\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml?mobileView=true](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml?mobileView=true); última consulta 27/02/2019).

<sup>93</sup> MARTOS GARCÍA, J.J., “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular...”, op. cit.

transformación del IVTM en un impuesto medioambiental en aras de proteger el medio ambiente y luchar contra el cambio climático<sup>94</sup>.

En este sentido, una de las opciones que se plantean pasa por convertir el impuesto en un tributo estrictamente medioambiental, donde la base imponible se determine en exclusiva conforme a las emisiones de CO<sub>2</sub><sup>95</sup>. Sin embargo, esta propuesta podría plantear dudas sobre el cumplimiento de los principios de justicia material contenidos en el artículo 31 de la Constitución, ya que el peso de la tributación recaería sobre aquellos contribuyentes que, debido a sus menores recursos económicos, no pueden sustituir su vehículo por uno eficiente.

Del mismo modo, al recaer la tributación únicamente sobre las emisiones de gases contaminantes, este impuesto perdería su razón de ser una vez el parque automovilístico español llegue a ser plenamente respetuoso con el medio ambiente, debiéndose reformar de nuevo el mismo el cálculo de la cuota.

Dadas las evidentes limitaciones de esta iniciativa, resulta necesario analizar otras fórmulas jurídicas. Entre las medidas que la Comisión Europea presentó en su Propuesta de Directiva en 2005 se incluía la reconfiguración de la base imponible del IVTM, con el fin de vincular el cálculo de la misma a las emisiones de CO. Esta iniciativa abogaba por establecer una cuota que, además de incluir elementos específicos del vehículo, tuviera en cuenta las emisiones, gravando así tanto la capacidad económica como la contaminante. Se reproduciría así la cuota del IEDMT, que concilia el cumplimiento de los principios constitucionales y el principio «quien contamina paga»<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., “Un nuevo impuesto sobre el uso...”, op.cit.

<sup>95</sup> MARTOS GARCÍA, J.J., “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular...”, op. cit.

<sup>96</sup> DEL AMO GALÁN, O., “Hacia un Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica medioambiental”, *Boletín Jurídico GTT*, 2016 (disponible en <https://boletinjuridico.gtt.es/hacia-un-impuesto-sobre-vehiculos-de-traccion-mecanica-medioambiental/>; última consulta 27/05/2016).



Asimismo, cabría la posibilidad de mantener la estructura actual del IVTM, sin llevar a cabo grandes modificaciones. En esta línea, la solución pasaría por gravar en mayor medida la capacidad económica del contribuyente<sup>97</sup>, para después fijar una serie de beneficios e incentivos fiscales que permitan reducir la cuota del impuesto. Esta medida permitía mejorar la calidad del aire manteniendo los niveles recaudatorios actuales.

Finalmente, si se incluye el componente medioambiental en la determinación de la cuota, las mencionadas bonificaciones actuales deberían eliminarse<sup>98</sup>, al igual que debería suprimirse o, por lo menos, reducirse mucho, la ampliación de coeficientes contenidos en la ley. Son muchos los autores que se muestran contrarios al carácter local de un impuesto como el IVTM. En este sentido, LAGO MONTORO critica las ineficiencias derivadas del subsistema tributario local, argumentando que las administraciones locales carecen de los recursos necesarios para gestionar los tributos. En particular, este autor aboga por una reformulación de la Hacienda Local, proponiendo varias alternativas, entre las que destaca el robustecimiento del IBI y el IVTM o la subsunción de ambos impuestos en el Impuesto sobre Patrimonio, procediéndose a la unificación de las figuras impositivas de carácter patrimonial<sup>99</sup>.

#### **5.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

La regulación de este impuesto se contiene en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

---

<sup>97</sup> MARTOS GARCÍA, J.J., “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular...”, op. cit.

<sup>98</sup> DEL AMO GALÁN, O., “Hacia un Impuesto sobre Vehículos de Tracción...”, op. cit.

<sup>99</sup> LAGO MONTERO, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local...* op. cit. Pág 86.

Se trata de un impuesto de carácter estatal, cuya gestión y recaudación se cede a las Comunidades Autónomas<sup>100</sup>, quienes pueden asimismo asumir competencias normativas en cuestiones como la fijación de los tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones en la cuota.

Presenta una configuración singular, ya que se emplea un único título para gravar tres modalidades de impuestos diferentes, todos de naturaleza fiscal<sup>101</sup>: transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante TPO), operaciones societarias y actos jurídicos documentados. Es decir, este tributo de carácter indirecto agrupa bajo un mismo paraguas hechos imposables que presentan características similares; sin embargo, no cabe la posibilidad de que un mismo acto sea gravado con más de una modalidad del impuesto.

De las tres modalidades, la TPO grava la transmisión onerosa por actos ínter vivos de bienes y derechos que formen parte del patrimonio de las personas físicas o jurídicas y que se sitúen, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, siempre que, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto resida en España<sup>102</sup>. Analizando el hecho imponible del tributo se advierte que en el marco automovilístico este impuesto se aplica a la compraventa de vehículos de segunda mano entre particulares. Por el contrario, en caso de adquisición de un vehículo de ocasión por parte de una empresa, el impuesto por el que se deberá tributar es el IVA en lugar del ITP, como explicaré más adelante.

La delimitación entre ambos tributos se efectúa analizando si la operación en cuestión se enmarca en el ejercicio habitual de la empresa o profesional<sup>103</sup>. Se trata de una condición objetiva, si bien no está exenta de situaciones conflictivas. De esta forma, no se sujetan al

---

<sup>100</sup> Centro de Estudios Financieros, “ITP y AJD Cuestiones Generales”, CEF, s.f. (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/itp-y-ajd-cuestiones-generales.html>; última consulta 4/02/2019).

<sup>101</sup> QUERALT, J.M., TEJERIZO, J.M., CAYÓN, A.: *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*. Aranzadi, Navarra, 2018.

<sup>102</sup> PÉREZ RON, M., “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Introducción y concepto” en ARNÁIZ ARNÁIZ, T. (ed.), *Fiscalidad práctica 2014: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2014.

<sup>103</sup> BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: La imposición indirecta estatal. IVA, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Impuestos especiales. Fundación para estudios financieros y tributarios, Málaga, 2007, pág. 433.

ITP aquellas operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad habitual y, en cualquier caso, toda entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al IVA<sup>104</sup>. Sin embargo, si están sujetas al ITP y no al IVA, entre otras operaciones, las transmisiones no afectas a su actividad principal.

En ambos casos, la normativa actual no recoge especialidades aplicables a vehículos propulsados por electricidad, asemejándose su tributación a la de un vehículo convencional. Esto parece razonable, ya que el legislador busca potenciar y favorecer el mercado primario, es decir la fabricación de vehículos nuevos frente a la compraventa de segunda mano. A pesar de que ésta última opción permite disminuir considerablemente los niveles de contaminación<sup>105</sup>, la industria del automóvil ocupa un papel muy destacado en la economía de nuestro país, constituyendo el 10 % del PIB español y situándose como el 2º mayor fabricante de vehículos de Europa<sup>106</sup>, motivo por el cual desde el Gobierno se impulsa la renovación y fabricación de vehículos pese a su negativo impacto medioambiental.

En este sentido, son diversos los planes de ayuda a la compra de vehículo por parte del Estado, entre los que destaca el recientemente aprobado Plan MOVES<sup>107</sup>, por el que se han destinado 45 millones de euros, entre otras actividades, a incentivar la compra de vehículos alternativos. Se observa así como las medidas van destinadas a la renovación de la flota automovilística por vehículos nuevos y eficientes<sup>108</sup>, sin que existan en la actualidad bonificaciones a vehículos de ocasión. Sin embargo, una vez el parque de automóviles español haya sido reemplazado por vehículos alternativos, la implantación de ayudas a

---

<sup>104</sup> *Ibidem*. Pág. 433-434.

<sup>105</sup> Refiriéndonos en este apartado a la contaminación derivada de la fabricación de vehículos nuevos.

<sup>106</sup> ICEX, “Industria de automoción en España”, *Página web de ICEX*, 2019 (disponible en <http://www.investinspain.org/invest/es/sectores/automocion/descripcion/index.html>; última consulta 28/05/2019).

<sup>107</sup> Instituto para la Diversificación y ahorro de la Energía, “Plan MOVES. Incentivos a la movilidad eficiente y sostenible”. *Ministerio para la Transición Ecológica*, 2019 (disponible en <https://www.idae.es/ayudas-y-financiacion/para-movilidad-y-vehiculos/plan-moves-incentivos-la-movilidad-eficiente-y>; última consulta 8/06/2019).

<sup>108</sup> *Ibidem*.

automóviles de segunda mano permitiría una mayor liquidez de este mercado, así como una reducción de los niveles de contaminación a los que nos hemos referido recientemente.

## 5.5 Impuesto sobre el Patrimonio

La regulación de este impuesto se contiene en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Nos encontramos ante una figura impositiva de carácter directa<sup>109</sup>, general y personal que, inspirado en el principio de progresividad, grava el patrimonio neto de las personas físicas, siendo complementaria del IRPF.

Si bien se trata de un impuesto estatal, su recaudación se encuentra totalmente cedida a las Comunidades Autónomas, quienes además asumen una serie de competencias normativas en materia de mínimo exento, tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota<sup>110</sup>.

Este tributo grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder. De esta forma, el hecho imponible viene constituido por la titularidad del patrimonio neto por el sujeto pasivo a 31 de diciembre<sup>111</sup>. Salvo transmisión o pérdida patrimonial debidamente acreditada, se presume que integran el patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo.

Aunque nace con carácter transitorio, lo cierto es que se ha mantenido en nuestro sistema tributario hasta la actualidad. Durante los años 2008 a 2010 fue suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre<sup>112</sup>; sin embargo, posteriormente el Real Decreto-ley 13/2011, de

---

<sup>109</sup> PÉREZ, J., QUINTAS, J., SÁNCHEZ, J.: *Introducción al sistema tributario español*. Ediciones CEF, Madrid, 2009. Pág. 284.

<sup>110</sup> RUIZ GARIJO, M., “El Impuesto sobre el Patrimonio” en CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P. (ed.), *Introducción al Sistema Tributario Español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018. Pág. 285.

<sup>111</sup> PÉREZ, J., QUINTAS, J., SÁNCHEZ, J.: *Introducción al sistema...*, op. cit. Pág. 285.

<sup>112</sup> Existía desde 2008 una bonificación del 100 por 100% del impuesto.

16 de septiembre restableció su vigencia. Desde entonces, la aplicación del impuesto se ha venido prorrogando anualmente hasta la actualidad a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Dado el carácter fiscal de este impuesto, la razón principal por la que el mismo se reimplantó en nuestro sistema tributario<sup>113</sup> derivó de la necesidad de reforzar los ingresos públicos con el fin de dar estabilidad a la economía y mitigar los efectos de la fuerte crisis económica que España vivía en aquel momento.

De esta forma, al hacer uso el gobierno de esta figura impositiva se instauró de nuevo su función principal: gravar una especial manifestación de capacidad económica representada a través del patrimonio, sirviendo así de complemento al IRPF. Es decir, el rescate de este impuesto se justifica en la necesidad de hacer efectivo el principio de equidad de forma que hubiese una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen un mayor patrimonio.

Sin embargo, la decisión de restablecer este impuesto empleando como medio el Decreto-ley, ha sido duramente criticada, pues presenta dudas acerca de su constitucionalidad<sup>114</sup>. Para comprobar la adecuación del instrumento empleado, DE JUAN CASADEVALL estimó necesario la realización tanto de un test de urgencia como de un juicio de adecuación. Concluyó así que ni nos encontrábamos ante una situación de extrema y urgente necesidad, ni existía una relación clara entre las medidas adoptadas y los motivos sustentados en la equidad tributaria en los que se fundamentaban<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> RUIZ GARIJO, M., *El Impuesto sobre el Patrimonio*, op. cit. Pág. 291.

<sup>114</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F., “De la posible inconstitucionalidad del Decreto ley 13/2011 de 16 de septiembre que ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 13, 2012 (disponible en

<http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I51333a30d85f11e1b04901000000000&sruid=i0ad82d9b0000016b54bb9b2d0bdb93d8&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 28/03/2019).

<sup>115</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., “Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 19, 2012 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Ia4041010134f11e2b6d0010000000000&sruid=>

En este sentido, las modificaciones legislativas operadas no iban dirigidas a aumentar sustancialmente su capacidad recaudatoria<sup>116</sup>, pues las novedades introducidas por el impuesto elevaron el mínimo exento a 700.000 euros e incrementaron la exención aplicable a la vivienda habitual, que pasa a situarse en 300.000 euros.

Si bien es cierto que existe una clara tendencia a la eliminación de este impuesto en el mundo occidental, España se mantiene como uno de los cinco países de la OCDE que más gravan la riqueza. Así, afirma FALCÓN<sup>117</sup>: “No se entiende, por tanto, el rescate del impuesto, que prácticamente no existe en la actualidad en ningún sistema tributario desarrollado”. A pesar de esta tendencia por parte de la mayoría de países, existe un sector de la doctrina española que sí defiende su recuperación,<sup>118</sup> argumentando que no consideran como razón de peso la política fiscal adoptada por otros Estados. Estos autores abogan por el restablecimiento del impuesto<sup>119</sup> distinguiendo entre una imposición del patrimonio no integrada en el IRPF y otra integrada en este tributo<sup>120</sup>.

Tras estudiar la naturaleza y alcance del impuesto, debemos conocer su aplicación al tema que nos concierne. En efecto, el Título IV del impuesto recoge los bienes que forman parte del patrimonio de la persona física. En concreto, el artículo 18 se refiere a las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves. De la redacción de este

---

[d=i0ad6adc60000016b4c6b63c646a2079f&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=](http://www.aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/document?docguid=157db7e20ea8411e0884901000000000&srguid=i0ad6adc60000016b4c6b63c646a2079f&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=); última consulta 27/03/2019).

<sup>116</sup> FALCÓN Y TELLA, R., “La «recuperación» del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 18, 2011 (disponible en <http://aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/document?docguid=157db7e20ea8411e0884901000000000&srguid=i0ad6adc60000016b382b018e03879e87&src=withinResuts&spos=36&epos=36&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 28/03/2019).

<sup>117</sup> Ibidem.

<sup>118</sup> SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 22, 2013 (disponible en <http://aranzadi.aranzadigital.es/maf/app/document?docguid=11e10d450825411e390e101000000000&srguid=i0ad6adc60000016b4c6effde4b019c78&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 28/03/2019).

<sup>119</sup> Ibidem.

<sup>120</sup> No me detendré en la explicación detallada de las propuestas de futuro de este impuesto por tratarse de un tributo de escasa relevancia para la fiscalidad del vehículo eléctrico.

artículo se desprende que se integran en el patrimonio del sujeto pasivo los vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, sin establecer más distinciones acerca del tipo de vehículo. Deducimos, por tanto, que los vehículos propulsados por electricidad, y en concreto los eléctricos, se encuentran asimismo sujetos a gravamen.

Sin embargo, y a modo de conclusión, dadas las exenciones previstas, la mayor parte de las personas no tributan en concepto de este impuesto, y, por ende, los vehículos de su propiedad tampoco lo harán. En caso de estar obligado a tributar, resulta indiferente el tipo de vehículo que se posea, pues tanto los convencionales como los alternativos reciben aquí el mismo tratamiento a efectos fiscales.

## **5.6 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como su Reglamento de desarrollo, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, regulan la figura impositiva más relevante del sistema tributario español tanto en términos cualitativos como cuantitativos.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley, constituye el hecho imponible de este impuesto la renta mundial obtenida por las personas físicas residentes en España durante el período impositivo, que generalmente coincide con el año natural<sup>121</sup>. La renta objeto de gravamen viene conformada por la suma de los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

De esta forma, el concepto de renta se configura como la piedra angular del hecho imponible. Dada la amplitud de este impuesto y la escasa incidencia del mismo en la fiscalidad del vehículo eléctrico, de entre los distintos componentes de la renta sólo me

---

<sup>121</sup> PÉREZ ROYO et.al., Curso de Derecho Tributario... Op. cit. Pág. 35.

referiré a los rendimientos del trabajo, los cuales pueden ser típicos, atípicos o en especie. En particular, el tratamiento fiscal que reciben las retribuciones en especie en el ámbito del IRPF se contiene en el artículo 42, de cuya dicción literal se puede concluir que la cesión del uso de vehículos por parte de los empresarios constituye una renta en especie<sup>122</sup>.

Resulta habitual que, como parte del paquete retributivo, las empresas ofrezcan a sus empleados vehículos para su uso y disfrute particular. Según marca la ley, la valoración de esta retribución se corresponde con el 20% anual del coste de adquisición del vehículo para el empleador o del valor de mercado del mismo en caso de que no sea de su propiedad. Esta regla general se vio completada en el año 2015, cuando se introdujo una minoración de hasta el 30% de dicha valoración en los casos de cesión de vehículos considerados eficientes energéticamente, entre los que se incluyen los eléctricos<sup>123</sup>.

La aprobación de esta medida presenta una doble finalidad: por un lado, beneficia a los trabajadores, que soportan una tributación menor por las retribuciones dinerarias y en especie recibidas; por otro, el coste laboral de las empresas se ve reducido al no estar obligado a repercutir al empleado el ingreso a cuenta a efectuar a Hacienda en concepto de pago de dichas retribuciones en especie<sup>124</sup>. En otras palabras, tanto empresarios como trabajadores pueden beneficiarse de los incentivos otorgados a vehículos alternativos.

El principal problema que plantea esta clase de retribución en especie es el uso mixto del vehículo, es decir, laboral y particular<sup>125</sup>. En los casos de utilización simultánea, la Dirección General de Tributos<sup>126</sup> ha expresado en numerosas ocasiones que resulta necesario

---

<sup>122</sup> RUIZ GALLUD, S., “Valoraciones problemáticas: rentas estimadas, rentas de operaciones vinculadas y retribuciones en especie” en GALÁN RUIZ, J., GUTIÉRREZ LOUSA, M., CORDÓN EZQUERRO, T., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (ed.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009. Pág. 655.

<sup>123</sup> VIDAL FALCÓ, E., “Vehículos eficientes en el IRPF”, *Diari de Tarragona*, 25 de octubre de 2015.

<sup>124</sup> *Ibidem*.

<sup>125</sup> MAESO, M., “A vueltas con los vehículos de empresa”, *Diari de Tarragona*, 21 de febrero de 2016.

<sup>126</sup> Entre las consultas más recientes destaca la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0949-18 de 11 de Abril de 2018.



fijar un criterio de reparto para calcular el porcentaje que corresponde al uso privativo, debiendo basarse el cálculo en la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

La introducción de esta reducción por parte del legislador demuestra que la naturaleza indudablemente fiscal del IRPF no impide que su estructura incorpore elementos con finalidad extrafiscal<sup>127</sup>. En particular, esta novedad presenta como objetivo reducir las emisiones de gases contaminantes procedentes del sector del transporte favoreciendo el uso de vehículos alternativos por parte de los trabajadores, otorgando así un propósito medioambiental al tributo. Cabe destacar que se trata de la única medida de carácter ambiental que preveía el proyecto de ley que llegó a materializarse<sup>128</sup>.

De esta forma, el incentivo fiscal se produce únicamente para el supuesto de cesión del uso de vehículo, pero no para supuestos de entrega del vehículo, ya que en estos últimos el trabajador se convierte en propietario del vehículo y se valora la operación en atención al coste de adquisición para la empresa, incluidos los gastos y tributos correspondientes<sup>129</sup>. En aquellos supuestos de cesión y posterior entrega, la valoración tendrá lugar atendiendo a la situación del vehículo en cada momento.

Por otro lado, debemos asimismo hacer mención a las ayudas económicas aprobadas por el Gobierno desde el año 2012 para la adquisición de vehículos nuevos. Estos programas, denominados Planes PIVE<sup>130</sup>, presentan como objetivo la renovación progresiva del parque automovilístico español, incentivando la baja definitiva del Registro de Vehículos de la DGT de los vehículos antiguos pocos seguros y contaminantes, para adquirir vehículos energéticamente eficientes. Las subvenciones otorgadas por estos planes reciben el

---

<sup>127</sup> RUIZ GALLUD, S., “Valoraciones problemáticas: rentas estimadas...”. Op. cit. Pág. 670.

<sup>128</sup> COBOS GÓMEZ, J.M., FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La (escasa) ambientalización del IRPF en la reforma fiscal: promoción de los vehículos energéticamente eficientes”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?crumb-action=reset&docpf=8a588dc066b9852e0169fbaee2f30137&contentType=Libros&docguid=I29cb48c0d5ea11e5a9c501000000000&fromFolders=true>; última consulta 22/02/2019).

<sup>129</sup> *Ibidem*.

<sup>130</sup> Las siglas de PIVE son el acrónimo Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente, siendo el último aprobado el Plan PIVE 8 en el año 2015.

tratamiento de ganancia patrimonial no derivada de transmisión en el IRPF<sup>131</sup>, ya que no se procede a enajenar el vehículo, sino que únicamente se produce su baja definitiva.

En definitiva, se observa cómo progresivamente se van introduciendo en nuestro sistema tributario elementos de carácter medioambiental, incluso en figuras impositivas con objeto tradicionalmente fiscal como es el IRPF. No obstante, un sector de la doctrina argumenta que las medidas introducidas son pequeñas en relación con la magnitud del impuesto y las posibilidades que éste ofrece. En esta línea, COBOS Y FERNÁNDEZ DE BUJÁN abogan por eximir de tributación todas las subvenciones otorgadas a vehículos eficientes, lo que incentivaría la demanda de solicitudes y, por ende, coadyuvaría al cumplimiento de los objetivos de renovación del parque automovilístico<sup>132</sup>.

### 5.7 Impulso de medidas a nivel municipal

A lo largo de este capítulo he ido analizando todos los impuestos en los que los vehículos se ven implicados de una u otra forma a lo largo de su vida útil, destacando las ventajas fiscales existentes para los vehículos eléctricos.

Los ayuntamientos de las grandes ciudades, haciéndose eco de los problemas de contaminación existentes, vienen implantando medidas desde hace unos años con el fin de promover la movilidad sostenible. Entre ellas destaca la exención de pago de la tasa Servicio de Estacionamiento Regulado (SER) que fija la Ordenanza Reguladora del Aparcamiento para todo vehículo que goce del distintivo ambiental “Cero Emisiones”<sup>133</sup>. Gracias a esta

---

<sup>131</sup> FALCÓN Y TELLA, R., “Las ayudas del plan 2000E a la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta: ¿ganancia patrimonial sujeta o descuento en el precio?”. *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2010 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?crumb-action=reset&docpf=8a588dc066b9852e0169fbaee2f30137&contentType=Libros&docguid=I4f4c27605a3d11dfa3ff010000000000&fromFolders=true>; última consulta 22/02/2019).

<sup>132</sup> COBOS GÓMEZ, J.M., FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La (escasa) ambientalización...”. Op. cit.

<sup>133</sup> Dirección General de Tráfico (DGT), “Distintivo ambiental”. *Página web de DGT*, 2019 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/distintivo-ambiental/>; última consulta 20/03/2019).

iniciativa, los vehículos eléctricos pueden estacionarse de forma gratuita en zona verde y zona azul sin ningún tipo de limitación horaria. Los vehículos convencionales, sin embargo, se encuentran obligados a pagar dicha tasa por estacionamiento de vehículos<sup>134</sup>.

Regulada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), el hecho imponible de esta tasa consiste en el aprovechamiento especial del dominio público, gravando así la capacidad económica de las personas que obtienen un beneficio especial por parte de la Administración Pública al estacionar su vehículo en la vía pública. Este tipo de tributos, a diferencia de los impuestos, no exigen contraprestación, presentando naturaleza retributiva<sup>135</sup>.

Otras medidas de las que los propietarios de vehículos eléctricos pueden beneficiarse<sup>136</sup> incluyen el libre acceso a las denominadas Áreas de Prioridad Residencial, la posibilidad de circular por el carril Bus-VAO o la libre circulación en episodios de alta contaminación.

De esta forma, vemos cómo las grandes ciudades están liderando los cambios en movilidad sostenible y mejora de la calidad del aire, ofreciendo numerosas ventajas para los usuarios de vehículos alternativos. Estos beneficios, unidos a las continuas limitaciones impuestos a los vehículos de combustión, están impulsando el crecimiento en las ventas de los vehículos eléctricos.

---

<sup>134</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J.: Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos. Lex Nova, Valladolid, 2014. Pág. 534.

<sup>135</sup> VARONA ALABERN, J.E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009. Pág. 32.

<sup>136</sup> Ayuntamiento de Madrid, “Madrid Central-Zona de Bajas Emisiones”. *Página web del Ayuntamiento de Madrid*, 2019 (disponible en <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Movilidad-y-transportes/Incidencias-de-Trafico/Madrid-Central-Zona-de-Bajas-Emisiones/?vgnextoid=60d75ae1b0f64610VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=2e30a90d698b1610VgnVCM1000001d4a900aRCRD>; última consulta 20/03/2019).

## 6. FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO AL FINAL DE LA VIDA ÚTIL

- Normativa aplicable

Los vehículos que dejan de ser aptos para la circulación generan una serie de desechos que tienen un serio impacto para el medio ambiente. Ante este problema, la Unión Europea tomó conciencia de la situación y aprobó la Directiva 2000/53/CE, que regula la gestión de residuos automovilísticos, limitando la utilización de sustancias peligrosas en el proceso de fabricación de los vehículos y estableciendo pautas destinadas a gestionar la chatarra generada.

La Directiva otorgó un plazo de cinco años, hasta el 1 de enero de 2006, para que los niveles de recuperación de los vehículos al final de su vida útil (VFU) se situasen como mínimo en el 85%, cifra que debía alcanzar el 95% antes del 1 de enero de 2015. Según los últimos datos publicados, correspondientes al año 2016, España se encuentra muy próxima a cumplir con el objetivo marcado por la Unión Europea, siendo la tasa de recuperación del 93,4%.<sup>137</sup>

La trasposición de esta Directiva a la legislación española se efectuó a través del Real Decreto 1383/2002, de 20 de diciembre, sobre gestión de vehículos al final de su vida útil, el cual estuvo vigente hasta el 22 de enero de 2017, fecha en la que entró en vigor el Real Decreto 20/2017, de 20 de enero, sobre los vehículos al final de su vida útil, derogándose así la norma anterior.

- Situación actual

La situación del parque automovilístico español es preocupante, pues registra desde hace unos años altas tasas de envejecimiento. Según los datos más recientes, pertenecientes

---

<sup>137</sup> Eurostat, “End of life vehicles (ELVS)”. *Eurostat*, s.f (disponible en <https://ec.europa.eu/eurostat/web/waste/key-waste-streams/elvs..>; última consulta 05/03/2019).

al ejercicio 2017, la edad media de los vehículos que circulan por las carreteras españolas supera los 12 años<sup>138</sup>, lo cual implica que forman parte de la flota española de vehículos en circulación más de 7 millones de vehículos matriculados hace más de 10 años.

Ese mismo año se matricularon un total de 1.704.145 vehículos<sup>139</sup>, mientras que 1.089.362 fueron dados de baja<sup>140</sup>. Es decir, la tasa de achataamiento en 2017 se situó en el 56%, de forma que por cada 100 altas en matriculaciones 56 vehículos llegaron al final de su vida útil y fueron desguazados. De estos datos podemos deducir que hay un gran número de vehículos que, si bien deberían darse de baja, siguen alargando su vida útil, con los consiguientes problemas tanto a nivel medioambiental como de seguridad.

Resulta así necesaria la intervención del Gobierno para frenar esta situación. Analizando estadísticas de años anteriores se observa cómo en los periodos de aprobación de políticas que incentivaban la compra de nuevos vehículos en sustitución de otros antiguos, el porcentaje de achataamiento llegó a alcanzar el 100%, de manera que por cada nueva matriculación se daba de baja un vehículo antiguo.

- Procedimiento de desguace

Una vez finalizada la vida útil del vehículo, resulta necesario darlo de baja definitivamente para dejar así de pagar los impuestos correspondientes. Para ello, se procede a la entrega del mismo junto con su documentación a un Centro Autorizado de Tratamiento de Vehículos (CATV), encargado de comunicar al Registro de Vehículos de la DGT la baja

---

<sup>138</sup> Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), “Informe anual 2017”. *Página web de Anfac*, 2018 (disponible en <http://www.anfac.com/documents/tmp/MemoriaANFAC2017.pdf>; última consulta 05/03/2019).

<sup>139</sup> Dirección General de Tráfico (DGT), “Matriculaciones definitivas. Tablas estadísticas”. *Página web de DGT*, 2017 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/matriculaciones-definitivas/tablas-estadisticas/2017/>; última consulta 04/03/2019).

<sup>140</sup> Dirección General de Tráfico (DGT), “Bajas. Tablas estadísticas”. *Página web de DGT*, 2017 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/matriculaciones-definitivas/tablas-estadisticas/2017/>; última consulta 04/03/2019).

del vehículo y de emitir el correspondiente certificado de destrucción. La baja definitiva del mismo no conlleva el pago de ninguna tasa<sup>141</sup>.

Tras la recepción del vehículo en el CATV se sigue un protocolo de descontaminación (donde se extraen los residuos peligrosos que forman parte del vehículo)<sup>142</sup>, así como un procedimiento de desguace. Como principales residuos destacan el combustible y la batería, encontrándose aquí la principal diferencia entre vehículos convencionales y alternativos. En lo relativo al combustible, dado que los vehículos eléctricos se mueven impulsados por la electricidad la generación de residuos al final de su vida útil se reduce considerablemente. Con respecto a las baterías<sup>143</sup>, se espera una gran acogida de las baterías de los vehículos limpios en el mercado tras su extracción, pues se está estudiando la posibilidad de darles un nuevo uso como medio de almacenamiento de energía. Asimismo, se prevé que el resto de elementos que componen los vehículos limpios puedan ser reciclados al igual que se reutilizan los vehículos convencionales.

A nivel fiscal, cabe destacar que la entrega de un vehículo para su desguace no constituye una pérdida patrimonial de acuerdo con el artículo 33.4. b de la LIRPF, ya que nos encontramos ante un bien de consumo duradero pérdida de valor es consecuencia de su utilización normal<sup>144</sup>.

---

<sup>141</sup> Dirección General de Tráfico (DGT), “Sede electrónica. Trámites y multas. Bajas”. *Página web de DGT*, s.f. (disponible en <https://sede.dgt.gob.es/es/tramites-y-multas/tu-coche/bajas/>; última consulta 05/03/2019).

<sup>142</sup> Comunidad de Madrid. (2018). “Plan de gestión de vehículos al final de su vida útil”. *Página web de la Comunidad de Madrid*, 2018 (disponible en [http://www.madrid.org/es/transparencia/sites/default/files/regulation/documents/8\\_plan\\_de\\_gestion\\_de\\_vehiculos\\_al\\_final\\_de\\_su\\_vida\\_util.pdf](http://www.madrid.org/es/transparencia/sites/default/files/regulation/documents/8_plan_de_gestion_de_vehiculos_al_final_de_su_vida_util.pdf); última consulta 04/03/2019).

<sup>143</sup> Red Operativa de Desguaces Españoles. “Procedimiento para dar de baja definitiva un coche en la Dirección General de Tráfico”. *Página web de RODES*, s.f. (disponible en <https://www.ro-des.com/dar-de-baja-un-coche/>; última consulta 4/03/2019).

<sup>144</sup> Así lo ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes V1939/15 de 18 junio y V3286-13 de 7 de noviembre.

## 7. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo he llevado a cabo un análisis de los impuestos que guardan relación con el automóvil a durante su ciclo de vida, destacando las singularidades propias establecidas para el fomento de los vehículos eléctricos. Una vez concluido dicho estudio, realizaré una serie de comentarios acerca de la adecuación del sistema fiscal actual a la consecución de objetivos medioambientales, dando así una respuesta a la hipótesis fijada en el apartado de introducción.

En primer lugar, cabe destacar el reducido peso de los impuestos medioambientales como una de las características del sistema fiscal español. En consecuencia, son escasas las singularidades fiscales existentes a día de hoy para los vehículos alternativos en general y para el vehículo eléctrico en particular. Si bien es cierto que se observa cómo la variable medioambiental se va incorporando de manera progresiva a la mayoría de impuestos, estas medidas son todavía tímidas y de escaso impacto comparado con las previstas en otros Estados de la Unión Europea.

Dado que la solución para poner fin a los efectos nocivos generados por los gases contaminantes se sitúa en la renovación de la flota automovilística española y la consolidación de las ventas de vehículos limpios, resulta necesario fomentar el impulso de este mercado, pudiendo la fiscalidad ejercer un papel muy relevante coadyuvando a su desarrollo.

Por ello, considero que la configuración de muchos de los impuestos podría modificarse, en el sentido de que se grave en función del consumo efectivo, cumpliéndose así el principio de “quien contamina paga”. No son pocas las ocasiones en las que a lo largo del trabajo se ha hecho referencia a posibles reformas y propuestas por parte de la doctrina de cara a mejorar la regulación existente en lo que a tributación se refiere. Esta reforma se puede articular en una doble vía: mediante una subida de impuestos para los vehículos que más contaminan, y a través de incentivos y beneficios para aquellos que son respetuosos con el planeta. Alcanzar un sistema fiscal homogéneo y armonizado es un objetivo ambicioso y

que requiere de esfuerzo y dedicación, pero necesario de cara al futuro dado el relevante impacto de la fiscalidad en la sociedad

De acuerdo con lo anterior, termino el trabajo afirmando que la fiscalidad actual del vehículo eléctrico presenta un amplio margen de mejora de cara a conseguir tanto objetivos de ventas como de reducción de contaminación marcados por la Unión Europea. En este sentido, el futuro de la fiscalidad en España pasa por otorgar un peso más relevante a la fiscalidad ambiental, que como he mencionado en repetidas ocasiones, es escasa y en ocasiones inadecuada.

Se concluye que el diseño actual de los impuestos es inadecuado y debería ser reformado en el futuro próximo. Si bien es cierto que la legislación actúa un paso por detrás de la realidad social, considero oportuno tratar de alinearse lo máximo posible a la situación actual de mercado para que la misma pueda servir de instrumento e impulsar el mantenimiento de un medio ambiente libre de contaminación y, por ende, lleno de vida.



## **8. BIBLIOGRAFÍA**

### **A) LEGISLACIÓN**

Directiva 2000/53/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de septiembre de 2000, sobre vehículos al final de su vida útil.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 29 de noviembre de 2006).

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE 25 de diciembre de 2008).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE 4 de julio de 2018).

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 31 de diciembre de 1992).

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE 22 de junio de 1995).

Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE 28 de julio de 1995).

Real Decreto 1383/2002, de 20 de diciembre, sobre gestión de vehículos al final de su vida útil (BOE 3 de enero de 2003).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE 31 de marzo de 2007).

Real Decreto 20/2017, de 20 de enero, sobre los vehículos al final de su vida útil (BOE 21 de enero de 2003).

Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE 17 de septiembre de 2011).

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

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) (BOE 9 de marzo de 2004).

## **B) RECURSOS ELECTRÓNICOS**

Agencia Tributaria, “Informes mensuales de Recaudación Tributaria”. *Página web de Agencia Tributaria*, s.f., (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe\\_mensual\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml?mobileView=true](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml?mobileView=true); última consulta 27/02/2019).

Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), “Informe anual 2017”. *Página web de Anfac*, 2018 (disponible en <http://www.anfac.com/documents/tmp/MemoriaANFAC2017.pdf>; última consulta 05/03/2019).

Ayuntamiento de Madrid, “Madrid Central-Zona de Bajas Emisiones”. *Página web del Ayuntamiento de Madrid*, 2019 (disponible en <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Movilidad-y-transportes/Incidencias-de-Trafico/Madrid-Central-Zona-de-Bajas-Emisiones/?vgnextoid=60d75ae1b0f64610VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=2e30a90d698b1610VgnVCM1000001d4a900aRCRD>; última consulta 20/03/2019).

CALVO VÉRGEZ, J., “La nueva fiscalidad de la I+D+I en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2014 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I58e734003f9d11e48c1a01000000000&srguid=i0ad82d9a0000016b550cdb14cbb12f78&src=withinResuts&spos=1&pos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropubliciponum=>; última consulta, 30/05/2019).

Centro de Estudios Financieros, “ITP y AJD Cuestiones Generales”, CEF, s.f. (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/itp-y-ajd-cuestiones-generales.html>; última consulta 4/02/2019).

COBOS GÓMEZ, J.M., FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La (escasa) ambientalización del IRPF en la reforma fiscal: promoción de los vehículos energéticamente eficientes”,

*Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?crumb-action=reset&docpf=8a588dc066b9852e0169fbaee2f30137&contentType=Libros&docguid=I29cb48c0d5ea11e5a9c5010000000000&fromFolders=true>; última consulta 22/02/2019).

Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, “Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español”. *Ministerio de Hacienda*, 2017 (disponible en <http://www.hacienda.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>; última consulta 29/05/2019).

Comunidad de Madrid. (2018). “Plan de gestión de vehículos al final de su vida útil”. *Página web de la Comunidad de Madrid*, 2018 (disponible en [http://www.madrid.org/es/transparencia/sites/default/files/regulation/documents/8\\_plan\\_de\\_gestion\\_de\\_vehiculos\\_al\\_final\\_de\\_su\\_vida\\_util.pdf](http://www.madrid.org/es/transparencia/sites/default/files/regulation/documents/8_plan_de_gestion_de_vehiculos_al_final_de_su_vida_util.pdf); última consulta 04/03/2019).

DELGADO GONZÁLEZ, A.F., “De la posible inconstitucionalidad del Decreto ley 13/2011 de 16 de septiembre que ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 13, 2012 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I51333a30d85f11e1b04901000000000&srguid=i0ad82d9b0000016b54bb9b2d0bdb93d8&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numeropubliciponum=>; última consulta 28/03/2019).

DE JUAN CASADEVALL, J., “Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 19, 2012 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Ia4041010134f11e2b6d0010000000000&srguid=i0ad6adc60000016b4c6b63c646a2079f&src=withinResuts&spos=1&e>

pos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropubtiponum=; última consulta 27/03/2019).

DEL AMO GALÁN, O., “Hacia un Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica medioambiental”, *Boletín Jurídico GTT*, 2016 (disponible en <https://boletinjuridico.gtt.es/hacia-un-impuesto-sobre-vehiculos-de-traccion-mecanica-medioambiental/>; última consulta 27/05/2016).

Dirección General de Tráfico (DGT), “Bajas. Tablas estadísticas”. *Página web de DGT*, 2017 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/matriculaciones-definitivas/tablas-estadisticas/2017/>.; última consulta 04/03/2019).

Dirección General de Tráfico (DGT), “Distintivo ambiental”. *Página web de DGT*, 2019 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/distintivo-ambiental/>; última consulta 20/03/2019).

Dirección General de Tráfico (DGT), “Matriculaciones definitivas. Tablas estadísticas”. *Página web de DGT*, 2017 (disponible en <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/matriculaciones-definitivas/tablas-estadisticas/2017/>; última consulta 04/03/2019).

Dirección General de Tráfico (DGT), “Sede electrónica. Trámites y multas. Bajas”. *Página web de DGT*, s.f. (disponible en <https://sede.dgt.gob.es/es/tramites-y-multas/tu-coche/bajas/>.; última consulta 05/03/2019).

Electromovilidad, “Historia del vehículo eléctrico”, *Página web de Electromovilidad*, s.f. (disponible en <http://electromovilidad.net/historia-del-vehiculo-electrico/>; última consulta 22/01/2019).

European Environment Agency, “Electric vehicles from life cycle and circular economy perspectives”, European Environment Agency, 2018 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/electric-vehicles-from-life-cycle>; última consulta 25/01/2019).

European Environment Agency, “Electric vehicles in Europe”, European Environment Agency, 2018 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/electric-vehicles-in-europe>; última consulta 25/01/2019).

EUR-lex, “Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo”, *Página web de EUR-lex*, 2010 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131004>; última consulta 28/02/2019).

Eurostat, “End of life vehicles (ELVS)”. *Eurostat*, s.f (disponible en <https://ec.europa.eu/eurostat/web/waste/key-waste-streams/elvs..>; última consulta 05/03/2019).

FALCÓN Y TELLA, R., “La «recuperación» del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 18, 2011 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I57db7e20ea8411e0884901000000000&srguid=i0ad6adc60000016b382b018e03879e87&src=withinResuts&spos=36&epos=36&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>; última consulta 28/03/2019).

FALCÓN Y TELLA, R., “Las ayudas del plan 2000E a la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta: ¿ganancia patrimonial sujeta o descuento en el precio?”. *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2010 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?crumb-action=reset&docpf=8a588dc066b9852e0169fbaee2f30137&contentType=Libros&docguid=I4f4c27605a3d11dfa3ff010000000000&fromFolders=true>; última consulta 22/02/2019).

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n.18, 2014 (disponible en

<http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I6771675054d511e4ba4601000000000&srguid=i0ad82d9a0000016b468ffa4cf69e46ea&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropublicationum=>; última consulta 28/03/2019).

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., “Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica en el horizonte”, *Diario La Ley*, 2017 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6150974>; última consulta 28/05/2019).

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., COBOS GÓMEZ, J.M., “Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.11, 2016 (disponible en <http://experto.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I070ddaa0ac6d11e6abff01000000000&srguid=i0ad6adc50000016b365fb108ec73f69c> ; última consulta 28/03/2019).

GARCÍA MARTÍNEZ, G., “Funcionamiento y mantenimiento de un coche eléctrico”, *Movilidad Eléctrica*, 2018 (disponible en <https://movilidadelectrica.com/funcionamiento-y-mantenimiento-de-un-coche-electrico/>; última consulta 27/03/2019).

ICEX, “Industria de automoción en España”, *Página web de ICEX*, 2019 (disponible en <http://www.investinspain.org/invest/es/sectores/automocion/descripcion/index.html>; última consulta 28/05/2019).

Instituto para la Diversificación y ahorro de la Energía, “Plan MOVES. Incentivos a la movilidad eficiente y sostenible”. *Ministerio para la Transición Ecológica*, 2019 (disponible en <https://www.idae.es/ayudas-y-financiacion/para-movilidad-y-vehiculos/plan-moves-incentivos-la-movilidad-eficiente-y>; última consulta 8/06/2019).

JIMÉNEZ VARGAS, P.J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 1, 2016 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Id7a9e290a9e811e583fa01000000000&srguid=i0ad6adc60000016b464e8151aa3f5689&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropublicationum=>; última consulta 28/03/2019).

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 17, 2016 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I862893b085e511e68c8201000000000&srguid=i0ad6adc60000016b46291d1c66c5027d&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropublicationum=>; última consulta 8/04/2019).

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA con situación de sobreimposición”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 1, 2018 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Ia8e38120e78811e7812201000000000&srguid=i0ad82d9a0000016b45da6ec8f40b6c8b&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropublicationum=>; última consulta 8/04/2019).

MARTOS GARCÍA, J.J., “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2011 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I6b8ac760883b11e086b001000000000&srguid=i0ad82d9a00000169e222be13b495d7bb&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropublicationum=>



epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropubtiponum; última consulta 27/05/2019).

Red Operativa de Desguaces Españoles. “Procedimiento para dar de baja definitiva un coche en la Dirección General de Tráfico”. *Página web de RODES*, s.f. (disponible en <https://www.ro-des.com/dar-de-baja-un-coche/>.; última consulta 4/03/2019).

SANTAMARTA, J., “Definición y Tipos de Vehículo Eléctrico”, *Revista Eólica y del Vehículo Eléctrico*, 2018 (disponible en <https://www.evwind.com/sobre-el-vehiculo-electrico/definicion-y-tipos/>; última consulta 26/01/2019).

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 22, 2013 (disponible en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=11e10d450825411e390e101000000000&srguid=i0ad6adc60000016b4c6effde4b019c78&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropubtiponum=>; última consulta 28/03/2019).

VIDAL SEOANE, O., “Deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades. ¿Un buen momento para rescatarla?”, *El Derecho*, 15 de abril de 2019 (disponible en <https://elderecho.com/deduccin-inversiones-medioambientales-impuesto-sociedades-buen-momento-rescatarla>; última consulta 30/05/2019).

### **C) OBRAS DOCTRINALES**

ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España” en ADAME MARTÍNEZ, F. (ed.), *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Aranzadi, 2015, pág. 21-68.

ARNAIZ ARNAIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2014: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*. Editorial Lex Nova, Pamplona, 2014.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *La imposición indirecta estatal. IVA, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Impuestos especiales*. Fundación para estudios financieros y tributarios, Málaga, 2007.

BUENO MALUENDA, M.C., “Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros” en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MARTÍN QUERALT, J. (ed.), *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018.

CARBAJO, D., HERRERA, P.M.: *Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental*. Fundación Biodiversidad, Madrid, 2003.

CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J.: *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Lex Nova, Valladolid, 2014.

CLEMENT-NYNS, K., HAESSEN, E., Y DRIESEN, J., “The impact of charging plug-in hybrid electric vehicles on a residential distribution grid”, *IEEE Transactions on power systems*, vol. 25, n.1, 2010, pág. 371-380.

DE MIGUEL CANUTO, E.: *El Impuesto sobre la Electricidad*. Editorial Aranzadi, Navarra, 2007.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad*. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, 2014. Pág. 23-32.

FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La variable medioambiental en la imposición estatal*. *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009. Pág. 93-119.

FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Impuestos Especiales” en CAZORLA PRIETO, L.M, CHICO DE LA CÁMARA, P. (ed.), *Introducción al sistema tributario español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018. Pág. 641-682.

FREIRE GONZÁLEZ, J.: *Análisis de los efectos de la reforma del Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte*. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2013. Pág. 3-33.

FREIRE GONZÁLEZ, J., PUIG-VENTOSA, I.: *Efectos económicos y ambientales del impuesto especial sobre determinados medios de transporte*. Nueva Época, núm. 10, 2013. Pág 39-47.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., VEGA BORREGO, F.A., “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (ed.), *Los Tributos Locales*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 377-508.

GARCÍA NOVOA, C.: *Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica*. Wolters Kluwer, núm. 274, 2007. Pág. 51-72.

GONZÁLEZ-JARABA, M.: *El sistema de impuestos especiales en España*. Marcial Pons, Madrid, 2007.

LAGO MONTERO, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local en la Segunda Descentralización*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013.

MAESO, M., “A vueltas con los vehículos de empresa”, *Diari de Tarragona*, 21 de febrero de 2016.

MIDLER, C., BEAUME, R., “Project-based learning patterns for dominant design renewal: The case of Electric Vehicle”. *International Journal of Project Management*, vol. 28, núm. 2, 2010, pág. 142-150.

PÉREZ, J., QUINTAS, J., SÁNCHEZ, J.: *Introducción al sistema tributario español*. Ediciones CEF, Madrid, 2009.

PÉREZ RON, M., “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Introducción y concepto” en ARNÁIZ ARNÁIZ, T. (ed.), *Fiscalidad práctica 2014: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2014.

PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018.

PUIG VENTOSA, I.: *Incentivos a la I+D+i y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades*. Crónica Tributaria, núm. 135, 2010. Pág. 179-214.

PUIG VENTOSA, I., CALAF FORN, M., JOFRA SORA, M., SASTRE SANZ, S., “Estado actual de la fiscalidad ambiental en España y perspectivas de futuro” en ADAME MARTÍNEZ, F. (ed.), *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Editorial Aranzadi, 2015, pág. 201-232.

QUERALT, J.M., TEJERIZO, J.M., CAYÓN, A.: *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*. Editorial Aranzadi, Navarra, 2018.

RAJASHEKARA, K., “History of electric vehicles in General Motors”. *IEEE transactions on industry applications*, vol. 30, núm. 4, 1994, pág. 897-904.

RENIEBLAS DORADO, P.: *Modificaciones en la Ley de Impuestos Especiales a través de los Presupuestos Generales del Estado 2018*. Carta Tributaria. Revista de Opinión, nº 41-42, 2018. Pág. 38-45.

RUIZ GALLUD, S., “Valoraciones problemáticas: rentas estimadas, rentas de operaciones vinculadas y retribuciones en especie” en GALÁN RUIZ, J., GUTIÉRREZ LOUSA, M., CORDÓN

EZQUERRO, T., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (ed.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009. Pág. 649-681.

RUIZ GARIJO, M., “El Impuesto sobre el Patrimonio” en CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P. (ed.), *Introducción al Sistema Tributario Español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018. Pág. 283-330.

SASTRE SANZ, S. *La fiscalidad del vehículo eléctrico en España*. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 10-12, 2016.

VARONA ALABERN, J.E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009.

VIDAL FALCÓ, E., “Vehículos eficientes en el IRPF”, *Diari de Tarragona*, 25 de octubre de 2015.