



FACULTAD DE DERECHO

HACIA UNA IMPOSICIÓN VERDE EN EL TRANSPORTE

Especial referencia a los vehículos

Autor: Belén Ruiz López-Guerrero

5º E-3 D

Área de Derecho Financiero y Tributario
Tutor: Prof. Dr. D. Javier Alonso Madrigal

Madrid
Abril 2018

RESUMEN

La preocupación por el medioambiente cada vez está más presente en el día a día de las personas, y, como no podía ser de otra manera, la norma legal tiene que estar acorde con las conductas y preocupaciones sociales en un momento dado. Por esta razón, no son pocas las regulaciones provenientes de la Unión Europea concernientes a la contaminación. En particular, la contaminación ocasionada por la actividad humana: los gases de efecto invernadero, en la que el sector transporte tiene especial incidencia, ya que este ha sido el principal responsable de que las emisiones globales aumentaran un 16,6% entre 1990 y 2015 (Informe de la Comisión de Expertos, 2018). Numerosas fuentes se hacen eco sobre distintas propuestas para abordar la cuestión medioambiental, siendo los tributos medioambientales una de las soluciones más aclamadas. Estos, deben incorporar el “principio quien contamina, paga”, pues se considera que el tributo medioambiental debe incluir un componente relativo al coste medioambiental que ocasiona el agente contaminador. Una vía para lograr la perseguida reducción de gases es, a través de la “descarbonización de la economía”, para ello, es esencial reformar el sistema fiscal actual, transformando los existentes: Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte (IRDMT), Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH), así como, creando un impuesto nuevo, Impuesto a la Contaminación.

ABSTRACT

The concern for the environment is increasingly present in the day to day of people, and, as it could not be otherwise, the legal standard has to be consistent with social behaviors and concerns at a given time. For this reason, there are many regulations coming from the European Union concerning pollution. Particularly, the one caused by the greenhouse gases caused by human activity, especially the transport sector since this has been the main cause of global emissions increasing by 16.6% between 1990 and 2015. Numerous sources echo different proposals to address the environmental issue, being one of the most acclaimed, through environmental taxes. These must incorporate the "polluter pays principle", since it is considered that the environmental tax must incorporate a component related to the environmental cost caused by the polluter. One way to achieve the pursued reduction of gases is, through the "decarbonization of the economy", for this, it is essential to reform the current tax system, transforming existing ones: Special Tax on Certain Means of Transport, Tax on Mechanical Traction Vehicles, Special Hydrocarbons Tax, as well as, creating a new tax, the Pollution Tax.

PALABRAS CLAVE: “Fiscalidad medioambiental”, “Fiscalidad de los vehículos”, “Impuesto a la Contaminación”, “IVTM”, “IEDMT”, “IEH”, “Tributo medioambiental”

KEY WORDS: “Environmental taxation”, “Vehicle taxation”, “Tax to pollution”, “IVTM”, “IEDMT”, “IEH”, “Environmental tax”

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS.....	4
1.- INTRODUCCIÓN.....	6
2.- TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	8
2.1. NATURALEZA Y FINALIDAD DEL TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL.....	9
2.2. PRINCIPIOS QUE SUSTENTAN LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL....	12
2.2.1. PRINCIPIO “QUIEN CONTAMINA, PAGA”	12
2.2.2. PRINCIPIO DOBLE DIVIDENDO.....	18
3.- POLÍTICA FISCAL ACTUAL DE VEHÍCULOS EN ESPAÑA.....	20
3.1. IMPUESTO AL TRANSPORTE: MATRICULACIÓN Y CIRCULACIÓN....	21
3.2. IMPUESTOS A LA ENERGÍA: HIDROCARBUROS	35
4.- LÍNEAS DE REFORMA DE LA UE RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS.....	42
5.- CONCLUSIONES.....	47
6.- BIBLIOGRAFÍA.....	52

ANEXOS

ANEXO 1.....	57
ANEXO 2.....	57

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución española
DGT	Dirección General de Tributos
FMI	Fondo Monetario Internacional
IBES	Índice de Bienestar Económico Sostenible
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IEH	Impuesto Especial de Hidrocarburos
IIEE	Impuestos Especiales
IPR	Índice de Progreso Real
IVA	Impuesto sobre Valor Añadido
IVTM	Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley Impuesto sobre Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMS	Organización Mundial para la Salud

PIB	Producto Interior Bruto
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UEM	Unión Europea Monetaria

1.- INTRODUCCIÓN

A lo largo de los últimos años, se ha ido asentando lo que científicamente se designa como “el origen antropogénico del calentamiento global del planeta”¹. Los países desarrollados, especialmente aquellos pertenecientes a la Unión Europea (UE), van adquiriendo mayor sensibilidad a la cuestión medioambiental con el propósito de dejar a generaciones futuras un planeta limpio y habitable. Reflexionando sobre este tema, podemos enumerar varios ejemplos en los que la protección al medioambiente ha ido escalando posiciones: A día de hoy, para saber a ciencia cierta el desarrollo económico y bienestar social de un país, en vez de acudir a indicadores convencionales como el PIB, parece más adecuado acudir a índices que tengan en cuenta factores como la salubridad del medioambiente como el IBES², pues descuenta en su fórmula el coste de las externalidades relativas a la contaminación y el consumo de recursos mientras que el PIB no incorpora el coste medioambiental. Otro índice que podría dar una visión real y objetiva del verdadero bienestar social de un país podría ser el IPR, ya que también tiene en consideración los valores ecológicos y el desarrollo sostenible requerido por numerosas autoridades europeas y mundiales (i.e. OMS). Otro ejemplo, que abordaremos con profundidad en este estudio es en el caso de la fiscalidad de los vehículos, el tránsito de una fiscalidad más tradicional donde no se incorporaban los costes sociales que ocasionaban los agentes al medioambiente, hacia una fiscalidad “más verde”.

La importancia de cuidar y proteger el medioambiente data de la Declaración de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Humano (Estocolmo, 1972) que reza así: “El hombre tiene el derecho fundamental de libertad, igualdad, y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para generaciones presentes y futuras”. Podemos hablar del medioambiente como un valor universal que hay que preponderar y proteger a la hora de estructurar el nuevo impuesto a la contaminación con el fin de mantener la calidad de vida en esta época de expansión económica. En este sentido la Declaración de la Conferencia de Jefes de Estado y Gobierno de la CEE (París, 1972) alegaba: “La expansión económica no constituye un

¹ARAGÓN MEDINA, J., et al. *Análisis y propuestas para la descarbonización: Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética*. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, 2018.

² DALY, H. E. Toward some operational principles of sustainable development. *Ecological economics*, 1990, vol. 2, no 1, p. 1-6

fin en sí misma. Debe traducirse en la mejora de la calidad de vida como del nivel de vida. De conformidad con el espíritu europeo, se prestará especial atención a los valores y bienes no materiales y la protección del medioambiente con el fin de colocar el progreso al servicio de la humanidad”. Según se extrae del Informe “Análisis y propuestas para la descarbonización” (2018) de la Comisión de Expertos de Transición Energética, la comunidad científica afirma que el incremento de las emisiones de CO₂, comúnmente conocido como “gases de efecto invernadero” viene causado por la actividad humana.

En este contexto, la UE propone como objetivo en 2050: reducir los niveles de emisiones de CO₂ en un 80-95% respecto a aquellos en 1990³. La idea es de conseguir un sistema fiscal sostenible “con tintes verdes” y lograr la perseguida “descarbonización de la economía”. Por ello, se traerá a colación el reto que supone esta transición energética desde una perspectiva fiscal a través del “tributo medioambiental”. El tributo medioambiental deberá promover siempre a la protección del medioambiente como fin último, ya sea previniendo actitudes dañinas al mismo o “reparando” el daño ya causado.

En concreto, el objeto de este trabajo será la fiscalidad medioambiental de los vehículos. Como se ha explicado, las nuevas corrientes provenientes de la UE tratan de relacionar las políticas fiscales a la reducción de los gases de efecto invernadero. El sector transporte, aun emitiendo este tipo de gases, no está sujeto a lo que comúnmente se conoce como “comercio de derechos de emisión”, por ser calificado como “sector difuso”. Sin embargo, su influencia en el medioambiente como externalidad negativa es alta, el transporte fue el causante de un total de 83,4 mt/CO₂ en 2015, en términos relativos, un 25% de las emisiones brutas en España de las cuales más de dos tercios de ellas provienen del transporte por carretera, según consta en el Informe de la Comisión de expertos sobre “Análisis y propuestas para la descarbonización” (2018). Pero no queda ahí, el transporte ha sido el principal responsable de que las emisiones globales aumentaran un 16,6% entre 1990 y 2015.

Por estas razones, la “descarbonización de la economía” se plantea como uno de los retos más actuales para dar respuesta; especialmente, puede apreciarse su incidencia en el sector transporte, sector en el que se centra el presente estudio. Por consiguiente, queda

³ ARAGÓN MEDINA, J., et al. *Análisis y propuestas para la descarbonización: Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética*. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, 2018.

sobradamente demostrada la importancia de dirigir la mirada al medioambiente a la hora de configurar la reforma de los impuestos: Impuesto Especial Determinados Medios Transporte (IEDMT), Impuesto Vehículos Tracción Mecánica (IVTM) e Impuesto Especial Hidrocarburos (IEH), así como asentar las bases del nuevo Impuesto a la Contaminación propuesto por la UE.

Por supuesto, hay que dar respuesta a este reto desde un sistema fiscal con importantes influencias provenientes de la UE (cada vez mayores, pues se tiende a la armonización fiscal). En concreto, en la actualidad el Gobierno español está trabajando en un Plan Nacional de Energía y Clima del denominado “paquete de invierno”: “Energía limpia para todos los europeos”, y en la Ley de Cambio Climático y Transición Energética; dando respuesta así al requerimiento de las instituciones europeas:

La Comisión de Expertos deberá remitir al Gobierno a través del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, un Informe que analice las posibles propuestas de política energética, el impacto medioambiental, las alternativas existentes y su correspondiente coste económico y la estrategia necesaria para cumplir los objetivos (en materia de energía y clima) de la forma más eficiente, garantizando la competitividad de la economía, el crecimiento económico, la creación de empleo y la sostenibilidad medioambiental⁴.

Sin duda alguna, el tributo medioambiental deberá cumplir con los valores y principios constitucionales (art. 45 CE). Por este motivo, este atenderá a los principios de generalidad, solidaridad e igualdad, los cuales defienden que todos los agentes que realicen la misma actuación y se sitúen en idéntica situación respecto a los niveles de contaminación emitidos, estarán sujetos a igual tipo de gravamen, es decir, según su mayor o menor incidencia en el medioambiente, los agentes contaminantes tendrán que pagar lo correspondiente al coste social internalizado en su carga fiscal, teniendo el mismo trato aquellos que se encuentren en análoga posición. Este principio de “quien contamina paga” no debe confundirse con una disposición penal ni una autorización para contaminar pagando un canon. Debe entenderse por el agente como una asunción de los costes de protección ambiental en los que incurren los poderes públicos al cumplir con sus obligaciones constitucionales en razón del interés general. De esta forma, el agente solo incurre en responsabilidad penal administrativa en el caso de que haya sobrepasado

⁴ ARAGÓN MEDINA, J., et al. *Análisis y propuestas para la descarbonización: Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética*. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, 2018.

los límites contaminantes permitidos por la ley y, en este caso, el pago del tributo no conlleva una exención de responsabilidad para el agente contaminante.

Este es el contexto social y económico en el que se sitúa este estudio, cuya vocación es, en primer lugar, situar al lector en la tributación medioambiental. Como marco teórico se abordará tanto la naturaleza y finalidad del tributo medioambiental, como los principios que la sustentan: “Principio quien contamina, paga” y principio del doble dividendo. En segundo lugar, pasamos a examinar la política fiscal actual de vehículos en España, donde examinaremos en concreto: IEDMT, IVTM, IEH y, analizaremos un impuesto novedoso, aunque propuesto desde finales de los años 80 por la UE: Impuesto a la contaminación. A continuación, se hará una breve mención a las líneas de reforma de la tributación de los vehículos propuestas por la UE. Finalmente, se expondrán las conclusiones extraídas del presente trabajo.

2.- TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

En la actualidad la preocupación por el medioambiente va en aumento; el crecimiento de la población mundial (para el año 2025 se espera que llegue a los 8.000.500 millones de habitantes²) ligado al crecimiento económico, está trayendo consigo una serie de problemas ambientales de gran magnitud como el cambio climático o niveles de contaminación atmosférica insospechados. Por esta razón, en mi opinión, resulta imperativo realizar las reformas políticas necesarias que permitan reducir la contaminación medioambiental que el desarrollo económico está produciendo. Esto implica que se debe actuar con mayor rapidez y reforzar las acciones y los mecanismos de tutela hasta ahora propuestos.

Como dice el profesor PEREZ MORENO³: “[l]a intensificación de la que podemos calificar como cuestión ambiental, ha demostrado ya la existencia de una nota de transitoriedad en los instrumentos de tutela”. Dentro de los mencionados instrumentos de tutela encontramos las medidas fiscales objeto de nuestro estudio. Autores como

² SOLÍS SEGURA, L. M., LÓPEZ ARRIAGA, J. A. *Principios básicos de contaminación ambiental*. UAEM, 2003.

³ PEREZ MORENO, A: *Instrumentos de tutela ambiental*. Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Madrid 1995, ISBN 84-605-2809X.

SERRANO ANTÓN⁴ o FERNÁNDEZ ORTE⁵ apoyan la teoría de considerar el impuesto como el instrumento de tutela más adecuado debido a que posibilita “afrontar un problema de carácter global como es el medioambiente”. Por esta razón, pese a la existencia de tasas y contribuciones especiales, no serán objeto de estudio del presente trabajo. A continuación, pasamos a examinar con más detenimiento la naturaleza de la tributación medioambiental.

Lo que se pretende con este trabajo, es examinar el uso de algunos tributos con la finalidad principal de proteger el medioambiente, aspecto de vital importancia hoy en día por la cantidad de contaminación a la que estamos expuestos, así como, fomentar el “desarrollo sostenible” entendido como: “[p]roceso mediante el que se trata de satisfacer las necesidades económicas, sociales y medioambientales de una generación sin comprometer las necesidades de las generaciones futuras¹¹”.

2.1. NATURALEZA Y FINALIDAD DEL TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL

De la definición de “tributo” contenida en el art. 2.1.1º párrafo LGT⁶, extraemos su función principal: sufragar los gastos públicos. No obstante, se admite que los tributos puedan tener otros fines extra fiscales como se desprende del texto legal. Por el momento, extraemos como fundamento que la figura tributaria es perfectamente aplicable a la defensa del medioambiente ya que queda comprendida en los fines extra fiscales que puede tener un tributo. En relación al fin extra fiscal de los tributos verdes, el art. 2.1. 2º párrafo de la LGT dispone:

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

⁴ SERRANO ANTÓN, F. *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales en Fiscalidad ambiental*, 1998 p317

⁵ FERNÁNDEZ ORTE, J. *La tributación medioambiental: Teoría y práctica*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, p.155

¹¹ Asamblea General de Naciones Unidas (4 de agosto de 1987)

⁶ Art. 2.1 LGT: “*Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”.

En este sentido, el tributo verde no tendría *per se* un fin recaudatorio, sino social y de ordenación política económica, ya que el escenario perfecto desde el punto de vista del medioambiente es que la recaudación por este impuesto fuera nula. Por tanto, digamos que el fin recaudatorio se dará en la mayor o menor medida según la contaminación que cause el agente en cuestión. De cualquier forma, cumpliendo con el mandato constitucional del art. 45 CE⁷, el mencionado art. 2 LGT acepta el fin social y de ordenación económica de los intereses generales.

La OCDE se refiere a “tributación ambiental” como: “Conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa¹⁰”. Dicha base medioambiental se sostiene por la CE en su art. 45, ya que esta impone a los poderes públicos el deber de proteger el medioambiente y desincentivar las actuaciones que lo deterioren. De hecho, el art. 45 se enmarca en el Capítulo tercero “De los principios rectores de la política social y económica” donde se estipulan una serie de obligaciones que los poderes públicos tienen que asegurar (art.39 CE), y uno de los mecanismos para ello es a través de la política fiscal, concretamente el derecho al medioambiente goza de una protección especial precisamente por estar encuadrado en el marco constitucional dentro del Título I “De los derechos y deberes fundamentales” por considerarse como tal para la ciudadanía. Sobre su regulación no pesa una reserva constitucional de ley orgánica u ordinaria, o se prevé un procedimiento preferente y sumario para su defensa, es decir, a pesar de que no tiene el grado reforzado de garantías y protección que tienen los “derechos fundamentales”, es un “derecho subjetivo reconocido constitucionalmente cuya tutela se encarece expresamente a los poderes públicos¹¹”. A pesar de que el art. 45 CE no tiene el mismo valor que los derechos fundamentales o principios generales contenidos en el art. 9.3 CE, como señala la STC 64/1982, 4 de noviembre, FJ 2: “Este artículo se incluye entre los principios rectores de la política social y económica, cuyo reconocimiento,

⁷ Art. 45 CE: 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

¹⁰ BASTIDA PEYDRO, M. & MONTOYA ESTEBAN, D. Aproximación a la Reforma de la Fiscalidad medioambiental. *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*, 2014, nº 38 pp. 134-139.

¹¹ DELGADO PIQUERAS, F. Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1993, no 38, p. 49-79.

respeto y protección informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos”.

En este sentido el TS se pronuncia en la Sentencia STS 26 de diciembre de 1989 (Ar. 9649), Sala 3, FJ 6º:

En todo caso, es lo cierto que cualquier interpretación que se haga por los órganos competentes de las normas aplicables han de partir de aquel mandato constitucional de protección de la naturaleza, por lo que en caso de duda han de inclinarse por negar la autorización para cualquier actividad que pueda dañar o menoscabar el deseable equilibrio natural. Y ello, porque el medio ambiente natural es el supersistema que integra los demás.

Siguiendo con el argumento expresado en el párrafo anterior, cabe decir que los poderes públicos en sus actuaciones deben priorizar evitar y prevenir conductas dañinas para el medioambiente por los siguientes motivos: 1) El derecho subjetivo al disfrute de un ambiente adecuado es un principio general informador del ordenamiento jurídico español y 2) actuaciones contrarias a lo dispuesto tienen una incidencia directa en el bienestar y calidad de vida de los ciudadanos, violarían el derecho al medioambiente, el cual es un derecho fundamental que debe protegerse por los poderes públicos. Por consiguiente, es importante que el impuesto ambiental propuesto influya directamente en el comportamiento de los distintos agentes, de tal manera que quede vinculada la base imponible gravable con el problema ambiental que se pretende enfrentar.

Un pilar esencial sobre el que se debe asentar una defensa de los tributos medioambientales es el concepto de “externalidad” de PIGOU⁹, precursor de los impuestos ecológicos. Su idea se apoyaba en utilizar el tributo para corregir disfunciones socio económicas propias del mercado (*market failure*). En términos generales, PIGOU alegaba que los fallos del mercado podían ser paliados a través de la internalización de una determinada externalidad social con cargo al sujeto o sujetos responsables de la misma. De esta forma, los tributos medioambientales impondrían gravámenes incorporando en ellos el coste de la contaminación. Encontramos así el fundamento de la

⁹ PIGOU, A. C. La economía del bienestar, 1920. *Madrid, Aguilar, 1946*

existencia de mecanismos tributarios dentro en políticas medioambientales, en palabras de la Agencia Europea del Medioambiente¹²:

El daño medioambiental conlleva costos que deben ser cubiertos por la sociedad, por ejemplo, para el cuidado de la salud o la reparación de edificios debido a la contaminación, que tienen que ser pagados desde presupuestos públicos o privados. Si estos costes no son cubiertos por el sujeto contaminador (principio “quien contamina, paga”), serán externalizados, ocasionando que la “cuenta” deba ser pagada por cualquiera excepto aquél que lo propició.

Es sencillo ver el efecto “reparador” para con el medioambiente o “sancionador” desde el punto de vista del agente contaminante. Sin embargo, sería interesante también perseguir otro efecto mediante dichos instrumentos tributarios: prevenir las conductas contrarias al medioambiente. El objetivo que deben conseguir los entes públicos, los cuales tienen una clara, justificada y legitimada intervención en materia de tributación medioambiental como hemos argumentado anteriormente; sería influir directamente en el comportamiento de los agentes, de tal manera que se vincule lo más estrechamente posible el pago del tributo con el problema medio ambiental que se pretende abordar. Con este novedoso instrumento corrector, se procuraría abordar el fracaso de los instrumentos normativos tradicionales utilizados hasta ahora, los cuales abogaban por controlar y sancionar los mandatos que incumplían los agentes (i.e. Caso Volkswagen¹⁰).

¹² AGENCIA EUROPEA DEL MEDIOAMBIENTE. “Environmental taxes: recent developments in tools for integration”, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2000, p. 12.

¹⁰ Tal y como se expone en la Sentencia del Juzgado Central de Instrucción de 28 de octubre 91/2015 “Caso Volkswagen” ARP 2015/1114: “[r]ecogiendo las noticias últimamente publicadas en prensa, ponen de manifiesto el presunto trucaje efectuado por el “Grupo Volkswagen” de determinados motores diésel de 4 cilindros (2.0 TDI). La manipulación parece consistir en la instalación de un programa informático que detecta cuándo el vehículo se encuentra en un banco de pruebas al objeto de reducir sus emisiones contaminantes dentro de los parámetros exigidos por la normativa medioambiental.

La explicación a dicha manipulación radica en que para lograr un menor consumo de combustible es necesario obtener la mayor eficiencia energética del mismo, para lo cual se ha de someter a altas temperaturas; ello genera, sin embargo, la emisión de gases altamente contaminantes (óxido de nitrógeno). El reto técnico que se plantea es el de lograr fabricar un motor que consuma poco y mantenga una gran potencia pero que a su vez no desprenda gases por encima de los límites legales marcados

2.2. PRINCIPIOS QUE SUSTENTAN LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

2.2.1. PRINCIPIO “QUIEN CONTAMINA, PAGA”

Desde los inicios de la UE, se ha dotado a las políticas medioambientales de una importancia muy significativa. De hecho, en la década de 1970 con la Recomendación de la OCDE de 26 de mayo de 1972, se intensifica la lucha contra la contaminación y se empieza a introducir por primera vez el concepto de "quien contamina, paga" también conocido como el “principio contaminador-pagador”. Aunque es un principio que se ha configurado como el núcleo de las políticas fiscales medioambientales, no ha sido reconocido manifiestamente hasta la composición del Acta Única europea.

Desde el punto de vista de este principio, se propugna la máxima: “Aquellos que contaminan deben soportar el coste asociado a la contaminación por motivos de justicia¹⁴”. Este principio consistiría en que los distintos agentes incorporen en su planificación de costes económicos, el de la contaminación. De esta manera, se desincentiva a los agentes a realizar conductas que puedan dañar el medioambiente. No es por el carácter altruista del agente para con la sociedad en la que opera, será por el hecho de no incurrir en más costes económicos. Además, en relación a esto, otros de los beneficios que trae consigo este principio es el gran desarrollo de la eficiencia que pueden alcanzar los agentes, ya que, dada una tecnología de producción o una serie de bienes y servicios, el uso de los recursos por el agente será mucho más concienciado y medido, evitando así el despilfarro de recursos o la contaminación descontrolada, según datos de la Agencia Europea de Medioambiente¹² entre 1990 y 2009 las emisiones de contaminación a la atmósfera aumentaron un 27%, por este motivo, la UE está trabajando persistentemente en reducir un 68% dichas emisiones entre 2009 y 2050.

Con este principio, no se perdería la función recaudatoria que tiene el tributo por ley (art. 2 LGT): contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que perseguirían los poderes públicos aplicando este principio en sus políticas fiscales verdes es que los costes

¹⁴ ZÁRATE MARCO, A., VALLÉS GIMÉNEZ, J., TRUEBA CORTÉS, C. *Descentralización fiscal y tributación ambiental: el caso del agua en España*. Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

¹² Página web de la Agencia Europea del Medioambiente disponible en <https://www.eea.europa.eu/es/themes/transport/intro>; última consulta lunes 23/02/2018

implícitos en la lucha contra la contaminación y en su prevención, sean asumidos por quienes realmente la producen.

No obstante, para que la eficacia de estos tributos sea máxima en comparación con otros instrumentos fiscales usados hasta la fecha, parece evidente que los gravámenes impositivos deben ser mayores cuando mayor sea el problema ambiental, es decir, a mayor contaminación mayor gravamen. Como el fin es asegurar que se cumplan los requerimientos provenientes de la UE en materia de imposición verde, habrá que asegurar al menos, un nivel mínimo común, tanto entre los distintos Estados miembros como entre las distintas CCAA dentro de España. Hay una doble razón para apoyar esta posición que autores como KNEESE¹⁵ sostienen; en primer lugar, se evitan tratamientos desiguales entre distintas jurisdicciones simplemente por una cuestión geográfica. En segundo lugar, es más sencillo establecer un mecanismo de control uniforme y objetivo sobre el cumplimiento de esta medida, ya que se evitan comportamientos estratégicos “evasivos” por los agentes con el fin de no tener que pagar todo lo que deberían por lo contaminado. Por tanto, parece un buen principio a seguir para que no se frustre el fin del tributo medioambiental, proteger el medioambiente de conductas nocivas. Así, como se muestra en el Anexo 1, el nivel de contaminación que, en la actualidad es muy alto, se reducirá a unos niveles más aceptables cercanos a lo que se puede considerar como “desarrollo sostenible” expuesto anteriormente, con el menor coste para el conjunto de la sociedad e incluso para el propio agente contaminante; la razón que hay detrás de este efecto positivo es la utilización de otro tipo de tecnologías, materiales o procesos alternativos más limpios.

En palabras del Consejo de la CEE, y a modo de concluir con la explicación de este principio:

Las personas físicas o jurídicas, sean de derecho público o privado, responsables de una contaminación, deben pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar la contaminación o para reducirla con el fin de cumplir las normas y las medidas equivalentes que permitan alcanzar los objetivos de calidad, o en caso que no existan estos objetivos, con el fin de cumplir las normas y medidas equivalentes establecidas por los poderes públicos.

¹⁵ KNEESE, A. V. Environmental pollution: Economics and policy. *The American Economic Review*, 1971, vol. 61, no 2, p. 153-166.

Sin embargo, numerosos autores como RUIZ ALMENDRAL¹⁶ se preguntan acerca de la adecuación de la tributación medioambiental a los principios rectores del sistema tributario español en el que se encuadraría:

La pregunta adecuada es...si se ha realizado el esfuerzo legislador e interpretativo suficiente para adecuar el principio “quien contamina paga” a la estructura del sistema tributario, que descansa sobre otra clase de principios no siempre compatibles y, en ocasiones directamente contradictorios.

El principio de “quien contamina paga” se sostiene sobre tres ejes básicos: el principio de Igualdad y Justicia, el principio de Solidaridad y el principio de Capacidad Económica.

Hablamos de beneficio para el conjunto de la sociedad, porque el medioambiente pertenece a la categoría de lo que HARDIN¹⁷ denominó “*tragedy of the commons*”. Como el propio nombre indica “comunes” lleva aparejado el concepto de “libres”, y, en efecto, la libre utilización del medioambiente por parte del conjunto de la sociedad sin ningún tipo de control por parte de los agentes en su día a día, ha traído como consecuencia esta versión de la Ley del Tali3n al terreno de la fiscalidad medioambiental. Como resultado de la Ley del Tali3n, toda la sociedad ostentaría un derecho reconocido constitucionalmente al disfrute de los bienes comunes, eso s3, si lo hacen de manera abusiva o da3ina, tendr3n que pagar m3s a causa de ello. Esto implica una equivalencia entre la carga impuesta al agente contaminador por sus actuaciones y las consecuencias da3osas para el medioambiente. Aunque en principio parece que se quebrantar3a el principio de igualdad tributaria, en el fondo no se quebranta injustificadamente, ya que mientras que un sujeto contaminante ha soportado mayor gravamen de carga sobre sus actuaciones en relaci3n a dichos bienes comunes de toda la sociedad, otros, no han emitido tanta contaminaci3n a los bienes comunes, por tanto, es l3gico que tengan menor carga de gravamen para no asumir las secuelas da3inas del deterioro del medioambiente por actuaciones que se han cuidado de no llevarlas a cabo.

¹⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. “La compleja estabilizaci3n del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria” *Revista Cr3nica Tributaria*, 2005, n3m. 114

¹⁷ HARDIN, G. The tragedy of the commons. *Journal of Natural Resources Policy Research*, 2009, vol. 1, no 3, p. 243-253.

Continuando con el principio de igualdad, puede considerarse como un valor superior de nuestro ordenamiento jurídico (se encuentra recogido en los arts. 1, 9.2 y 14 CE) siguiendo el cual habrá que rechazar cualquier medida legal o comportamiento que atente contra la igualdad en y ante la ley, se condenan las discriminaciones no fundadas y arbitrarias. Precisamente por este motivo, a la hora de graduar los tributos medioambientales, debe exigirse que haya una cierta correspondencia entre los daños causados y la carga fiscal que deba soportar el agente. Por tanto, un contribuyente que contamine menos, atendiendo a criterios objetivos como es el nivel de contaminación, soportará menos carga tributaria.

Los tributos ambientales no deberían atentar contra los principios constitucionales sobre el tributo, pues se sostienen sobre la base del principio de solidaridad. El principio de solidaridad está íntimamente relacionado con el concepto de desarrollo sostenible ya que podemos hablar de un “vínculo intergeneracional e intrageneracional¹⁸”, en relación a la renuncia de las generaciones presentes, así como a la colaboración entre toda la sociedad para garantizar que las generaciones futuras gocen de un medio ambiente apropiado. Lógicamente, es fundamental la actuación de los poderes públicos en esta materia, con la finalidad de preservar y reparar un medioambiente digno para las próximas generaciones. Este argumento es concretamente el soporte por el que los poderes públicos ven justo y razonable internalizar los costes de la contaminación o degeneración medioambiental en los propios agentes contaminantes en aras del interés general.

El principio de solidaridad implica un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Aunque la forma de distribución de estos gastos públicos no es en base al principio de capacidad económica del agente que activa el hecho imponible, sino que responde a un criterio de responsabilidad sobre el daño causado (o lo contaminado) al medioambiente. Además, resulta que el principio de capacidad económica se predica sobre el conjunto del sistema tributario y no sobre el tributo ambiental en concreto, en palabras del TC en la Sentencia 37/1987, FJ 13:

Basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de Capacidad Económica quede a salvo.

¹⁸ MARTÍN MATEO, R. *Tratado de derecho ambiental*. Trivium, 1991

La diferencia entre atender al principio de capacidad económica o no, recae principalmente en lo siguiente: Si se grava el consumo, en cierto modo si es indicativo de cierta capacidad económica; sin embargo, si se grava la contaminación en si (lo que se pretende con el tributo ecológico), el tributo verde no correspondería a gravar ningún consumo, ni patrimonio ni renta, simplemente el daño causado al medioambiente. Como decíamos, que el tributo medioambiental no atienda plenamente al principio de capacidad económica propugnado en nuestra CE no es óbice para que se aplique, pues el TC como hemos explicado se inclina por una capacidad económica relativa, no absoluta.

2.2.2. PRINCIPIO DOBLE DIVIDENDO

En relación a este principio, para facilitar su comprensión a los lectores que no estén muy familiarizados con esta máxima, podríamos relacionarlo con el dicho *killing two birds with one stone*¹⁷. Una mejora del medioambiente y del sistema fiscal serían los dos aspectos representados por *two birds*, mientras que con *stone* nos estamos refiriendo a una reforma fiscal con vistas a la tributación medioambiental. El origen de la “teoría del doble dividendo” se remonta a la década de 1990, momento donde el tema del medioambiente empezó a adquirir la importancia que tiene debido a la preocupación incipiente por las primeras alarmas que saltaron respecto al cambio climático provenientes de los altos niveles de contaminación existentes por el desarrollo económico descontrolado tras el advenimiento de la revolución industrial. Una de las medidas que se debatieron para frenar la contaminación fueron los impuestos a la contaminación. No obstante, diversos estudios y análisis llevados a cabo por entendidos de la materia, demostraron que, para lograr resultados relevantes, los tipos de gravamen debían de ser considerablemente altos pudiendo incluso quebrantar el principio de no confiscatoriedad, art. 31.1 CE¹⁹.

¹⁷ BOSELLO, F.; CARRARO, C.; GALEOTTI, M. The double dividend issue: modeling strategies and empirical findings. *Environment and Development Economics*, 2001, vol. 6, no 1, p. 9-45.

¹⁹ Artículo 31.1 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

Por este motivo, PEARCE²⁰ acuñó por primera vez el concepto de “doble dividendo” que indudablemente encuentra su nacimiento y sustento en el ámbito medioambiental. Como decíamos, el doble dividendo lleva consigo una dualidad funcional: por un lado, restablecer el medioambiente y, por otro lado, estimular la economía a través de la reducción de otros impuestos. Esta teoría trata de conjugar los intereses del medioambiente y de la economía, aludiendo a que el exceso de ingresos obtenidos por la aplicación del “doble dividendo” puede permitir disminuir otros tributos que son un lastre para la mayor eficiencia y crecimiento económico ya que reducen el bienestar social²¹. La eventualidad de conseguir estos dos efectos positivos: ambiental y económico²² es la premisa que sustenta el “doble dividendo” desde su origen, hace más de una década. De hecho, existe evidencia empírica acerca de la certeza de esta premisa, es decir, a favor de un “doble dividendo” de la imposición ambiental en España²³.

El Informe²⁴ de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español confeccionado en 2014, también se hace eco del principio del doble dividendo que han sostenido autores como los mencionados desde su origen: “Siguiendo la teoría del doble dividendo de implantar diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, con el doble objetivo de incentivar conductas favorables al medioambiente y obtener una recaudación adicional que podría servir para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo²⁵”.

²⁰ PEARCE, D. The role of carbon taxes in adjusting to global warming. *The Economic journal*, 1991, vol. 101, no 407, p. 938-948

²¹ GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRAVILLOT, X. & RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición ambiental*. Fundación Biodiversidad, 2003.

²² RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M., GAGO RODRÍGUEZ, A. & LABANDEIRAVILLOT, X. La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes. En *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002. p. 103-150.

²³ Cit. GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X., RODRÍGUEZ MENDEZ, M. *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición ambiental*. Fundación Biodiversidad, 2003.

²⁴ MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Febrero 2014, Madrid

²⁵ MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Febrero 2014, Madrid

3.- POLÍTICA FISCAL ACTUAL DE LOS VEHÍCULOS EN ESPAÑA

Ligado con lo explicado anteriormente sobre política fiscal medioambiental, como enuncia FUENMAYOR²⁶ podemos enumerar tres instrumentos principales para dotar de mayor alcance medioambiental a las medidas correctoras de las externalidades negativas ocasionadas por la contaminación:

- i. Regulación imperativa: También conocido como *Command and control* se trata de establecer una serie de mandatos concretos sobre comportamientos que resulten contaminantes. En materia de emisiones por medio de vehículos, sería poco realista ya que establecer un límite máximo para todos los agentes de tal manera que por encima de ese “techo” que actuaría como tope, no se pudiera contaminar, implicaría un nivel muy alto de contaminación difícil de calcular para todos y, además, con numerosos costes sociales y medioambientales. Sin embargo, si podemos encontrar algunos ejemplos recientes: Cuando los niveles de contaminación en Madrid alcancen cifras superiores a 180 mg/m³ o los 200 durante tres horas consecutivas en tres estaciones de la misma zona, solo podrán circular los vehículos que tengan una de las cuatro etiquetas medioambientales de la DGT: B, C, CERO y ECO²⁷.
- ii. Permisos de emisión negociables: Está siendo muy utilizado en países de la UE para sectores con un perfil bajo de contaminación. Consiste en limitar a cada agente con un número concreto de emisiones que será en función de los permisos que ostente. En el caso, de que contamine más de lo que podría según el permiso que tenga, tendrá que acudir al mercado para adquirir nuevos permisos con el correspondiente coste que eso conllevaría. Esta técnica es práctica cuando el número de agentes contaminantes es pequeño ya que se podría comprobar que efectivamente el nivel de emisiones corresponde con el permiso contratado. Sin embargo, como en el caso anterior, no resulta una técnica óptima para enfocar la tributación de los vehículos teniendo en cuenta factores medioambientales en ella.

²⁶ FUENMAYOR, A. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: ¿Un impuesto ambiental? En: *II Congreso Internacional de Prevención de Riesgos en los Comportamientos Viales. Salud y Justicia: de 5 a 7 de noviembre*, Valencia, Universitat de Valencia. Departamento de Economía Aplicada, 2009

²⁷ Acuerdo, del 21 de enero, de la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid por el que se aprueba definitivamente el Protocolo durante episodios de alta contaminación por dióxido de nitrógeno (BO. Comunidad de Madrid 29/01/2016 núm. 24 pág. 116 – 125) ANM 2016/6.

- iii. Fiscalidad ambiental: Como ya mencionábamos en el epígrafe anterior, este es el instrumento más apropiado para materializar el “principio quien contamina, paga”, porque, aunque en la fiscalidad actual de los medios de transporte no están muy presentes elementos medioambientales, desde la UE se proponen varios aspectos a reformar con vistas a incorporar “aspectos verdes” en la tributación de los vehículos. En este ámbito, los impuestos protagonistas a analizar de todos los que gravan los vehículos son: IEDMT y IVTM. No obstante, también analizaremos un impuesto que grava indirectamente a los vehículos: IEH.

Los principales pilares sobre los que se asienta la tributación del automóvil son, como hemos mencionado: IEDMT, IVTM e IEH. Los tres impuestos pertenecen a la categoría de “impuestos especiales”, que son aquellos que además de tener la función recaudatoria propia de un tributo, tiene otra finalidad extrafiscal, en la medida en que no tienen como objetivo riguroso la recaudación, sino que pretenden influir o modificar la conducta de los contribuyentes. Actualmente, aunque la recaudación por impuestos especiales es menor que la que supone los tributos “estrella” del sistema fiscal español: IRPF, IVA e IS; la significación del factor recaudatorio de los IIEE queda a la vista de la tabla del Anexo 2, fuera de toda duda. La elevada capacidad recaudatoria de estos impuestos es señalada unánimemente como particularidad de este tipo de impuestos²⁸, ahora bien, se admite su uso amparado por el art. 45 CE para fines diferentes del objetivo meramente recaudatorio que, justifican ante la sociedad supuestos de sobreimposición. Según la OCDE²⁹, son impuestos de naturaleza medioambiental en España: IEH, IEDMT e IVTM.

²⁸ Vid. Entre otros, ALONSO GONZÁLEZ, L.M (Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*. Madrid: Civitas, 1995, pág. 236), SOLANA VILLAMOR, F. (La imposición sobre consumos específicos en la CEE. Impuestos especiales, *Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda*, Madrid, 1988, págs. 27 y 46) y OYARZÁBAL LECUONA, A. (El Impuesto sobre el petróleo en los estados miembros de la CEE, *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 1026).

²⁹ AGENCIA MEDIOAMBIENTAL EUROPEA. Environmental taxes. A statistical guide, European Communities, 2001, p. 10

3.1. IMPUESTOS AL TRANSPORTE: MATRICULACIÓN Y CIRCULACIÓN

Tanto el IEDMT como el IVTM son gravámenes no armonizados, se admite su coexistencia con los impuestos especiales armonizados en el seno de la UE siempre y cuando respeten unos límites asentados por la Sentencia *Viamar*³⁰ que plantea dos cuestiones fundamentales:

1. Concerniente al art.1.3 de la Directiva 2008/118: Prohibición de poner trabas al cruce de fronteras. Trae a colación la Sentencia *Fendt Italiana*³¹ donde hace hincapié en la facultad de los Estados miembros para establecer nuevos o mantener gravámenes sobre los vehículos siempre que no ha lugar a trámites conexos en el cruce de fronteras.
2. Relativos a los arts. 30 y 110 TFUE: Prohibiciones de exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios. El TJUE ha dicho en numerosas ocasiones que este tipo de impuestos no son una exacción de efecto equivalente entendida como “toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho (*Nádasdi*³²), sino un tributo interno”. Sin embargo, si se examinan desde la óptica del art. 30 TFUE, la no devolución de un impuesto cuando se entiende que no se debería haber percibido constituiría la prohibida exacción de efecto equivalente.

Como se desprende del preámbulo de la Ley 38/1992³⁶ de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, el nacimiento del IEDMT se debe a la armonización del IVA en el marco de

³⁰ GARCÍA HEREDIA, A. Los impuestos de matriculación y el Derecho de la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14). *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2016, no 397, p. 137-149.

³¹ STJUE de 5 de julio de 2007, *Fendt Italiana*, Asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06 (NFJ062111) aps.42 y 44

³² STJUE de 5 de octubre de 2006, *Nádasdi*, Asuntos acumulados C-290/05 y C-333/05 (NFJ023557), aps. 38 y 39

³⁶Preámbulo de la Ley 38/1992³⁶ de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (BOE, núm. 312): “*La creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales. Surge así el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuya característica esencial es la simplicidad de gestión, al estar ligada su autoliquidación con la primera matriculación de los medios de transporte en España (...)*”

la UE que imponía la obligación de suprimir los tipos incrementados hasta la fecha existentes por considerarse artículos de lujo. La supresión de los tipos incrementados del IVA (28%), implicaba una pérdida de 13 puntos porcentuales con respecto al nuevo tipo general del IVA armonizado (15%) establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. No obstante, el legislador no quiso renunciar a lo recaudado en concepto de vehículos y decidió gravar la matriculación de los automóviles con el IEMDT en términos equivalentes a los existentes en 1992, por esta razón, autores como YEBRA³⁸ definen el IEDMT como un “IVA enmascarado”. En el preámbulo citado, la Ley explica el origen del IEDMT, por un lado, compensatorio de “las pérdidas de recaudación que lleva consigo la desaparición del tipo incrementado en el IVA” y, por otro lado, tiene la finalidad de incorporar “los costes sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria y medio ambiente”. Por tanto, se trata de un tributo medioambiental en la medida que trata de incorporar e internalizar los costes medioambientales provocados por el consumo de vehículos, a través de su imputación a los sujetos pasivos y, en tanto que está dirigido a modular el consumo hacia vehículos menos contaminantes.

Su configuración jurídica descansa sobre los principios de capacidad económica y “quien contamina, paga”. El primero porque considera la adquisición de medios de transportes destinados al uso particular como manifestación de fuerza económica, y, el segundo porque grava a los vehículos por ser considerados fuentes de costes sociales.

El IEMDT como nueva figura tributaria surgió con ciertas críticas por parte de la doctrina y de los Tribunales en cuanto a la implantación del impuesto y al impuesto *per se*, en concreto, cabe mencionar la STSJ Castilla y León, de 5 abril 2000 (JT 2000, 1067):

Cuya aparición coyuntural no casa bien con la naturaleza del impuesto especial y extra fiscal que se le pretende atribuir, siendo indiscutible su finalidad primordialmente recaudatoria, si no exclusivamente recaudatoria, así como su desvinculación del proceso de armonización comunitaria de la imposición indirecta.

³⁸ YEBRA MARTÍN-ORTEGA, P. *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, 1994 Madrid en LLAVE DE LARRA, J. *El Sistema fiscal europeo*, Trivium, Madrid, 1986 p. 170.

Sin embargo, como algunos países de la UE también tenían en su sistema fiscal esta figura (*Imposto Automóvel* en la República de Portugal, Decreto-Ley número 40/1993) y, además, estaba dentro de la frontera gris de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) que establecía los límites marco del régimen de impuestos sobre el consumo, a juicio de los Tribunales españoles cabía la compatibilidad IVA e IEMDT. No obstante, en la actualidad, varias sentencias del TJUE, ponen en duda la compatibilidad del impuesto de matriculación con el derecho de la UE.

Con el fin de ejemplificar lo anterior, cabe mencionar la problemática que puede darse en el caso de pagar el impuesto de matriculación en un Estado miembro y, más adelante, en virtud de la libertad de circulación de la UE, fijar el lugar de establecimiento en otro Estado miembro. Este fue el caso de Marie Lindfors que llegó hasta el TJUE, en la STJUE *Marie Lindfors vs. Hangan tullikamari* (Finlandia)³⁹, la demandante alegó que había sufrido una doble imposición a causa de pagar el impuesto de matriculación correspondiente en dos ocasiones. La primera vez que pagó el impuesto de matriculación fue en el Estado en que residía en el momento de comprar el coche, Países Bajos. La segunda vez que pagó dicho impuesto fue al trasladarse a Finlandia, cuya Administración tributaria le cobra un nuevo impuesto de matriculación por el vehículo que circulará a partir de ese momento en territorio finés. El TJUE concluye que el pago del impuesto de matriculación en estos dos Estados no había vulnerado:

- El derecho derivado: La Directiva 83/181 admite como excepción la exigencia de “derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles”. El TJUE realiza una precisión acerca de los términos “derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles” e “impuestos de matriculación por circulación por carretera”, la diferencia entre ambos conceptos reside en que el primer término parece referirse a las tasas cobradas por la Administración del Estado para sufragar los costes de la matriculación del vehículo en Finlandia y no como un impuesto *per se*.

³⁹ LUCAS DURÁN, M. STJCE 15.7. 2004, Marie Lindfors versus Hangan tullikamari (Finlandia), As. C-365/02: traslado de residencia de un Estado miembro a otro, Impuesto de matriculación, cobrado con motivo de la puesta en circulación del vehículo, en el país de establecimiento; compatibilidad con la Directiva 83/183/CEE y con la libertad de establecimiento. *Crónica tributaria*, 2007, no 122, p. 194-198.

- El derecho originario: En tanto en cuanto no se discrimine injustificadamente en relación con la carga tributaria del resto de vehículos matriculados en Finlandia. El TJUE en el apartado 34 de la resolución dictamina:

Ya se ha declarado que el Tratado CE no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el ciudadano en el plano de la tributación indirecta. De lo anterior se deriva que, en principio, una desventaja eventual, en relación con la situación en la que el ciudadano ejercía sus actividades con anterioridad de dicho traslado, no es contraria al art. 18 CE, si la legislación no discrimina a ese ciudadano en relación con quienes ya se encontraban sujetos a dicha tributación.

Esta “desventaja eventual” es sin duda fruto del proceso de armonización (de carácter parcial) que está llevando a cabo la UE, que, aunque se han dado pasos al respecto, por ejemplo, en el caso del IVA; en el caso de este tipo de impuestos: el impuesto de matriculación, aún no está armonizado y hay Estados que lo tienen y otros no según sus diferentes tradiciones fiscales⁴⁰.

El TJUE se pronuncia a favor del cobro del impuesto de matriculación en el nuevo Estado miembro, ya que considera que se va a destinar a “financiar la mejora y conservación de la infraestructura de carreteras, de la cual se beneficia el contribuyente por poner en circulación un vehículo en dicho país”. En opinión de LUCAS⁴¹, debería haberse planteado el problema desde las dos ópticas de los Estados: país de origen y de destino, ya que en ambos sitios se ha cobrado el impuesto de matriculación tomando como presupuesto que el vehículo será utilizado durante su vida útil en el país receptor del impuesto. Sin embargo, con la creciente movilidad de ciudadanos entre distintos países europeos se pueden provocar discriminaciones no tanto en el país de destino, sino en el de origen ya que realmente se pagó el impuesto de matriculación por un tiempo limitado mientras que los residentes en ese país pagarían lo mismo, pero para un tiempo ilimitado

⁴⁰ STJUE de 24 febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97 (NFJ008831), p. 17-19

⁴¹ LUCAS DURÁN, M. STJCE 15.7. 2004, Marie Lindfors versus Hangon tullikamari (Finlandia), As. C-365/02: traslado de residencia de un Estado miembro a otro, Impuesto de matriculación, cobrado con motivo de la puesta en circulación del vehículo, en el país de establecimiento; compatibilidad con la Directiva 83/183/CEE y con la libertad de establecimiento. *Crónica tributaria*, 2007, no 122, p. 194-198.

a priori. Por esta razón, el autor aboga por introducir un sistema de devolución del impuesto por el tiempo de vida útil que le quede al vehículo, por ejemplo, de esta manera, se compensaría esta devolución del impuesto en el país de origen por la imposición del gravamen en el país de destino por el uso de su red de carreteras.

La crítica por la discriminación que podría producirse por la salida definitivamente del vehículo de territorio español se refuerza porque el art. 66.3 de la Ley 38/1992 prevé la devolución del impuesto de matriculación a los empresarios que se dediquen a la reventa de medios de transporte:

Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde la realización del hecho imponible, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío.

Siendo esto posible en el supuesto de los empresarios, parece lógico que se pudiera aplicar también a los ciudadanos particulares cuyos vehículos hayan sido gravados por el impuesto de matriculación en España y puedan probar su desplazamiento definitivo a otros Estado miembro. De no ser así, se estaría dando un tratamiento cercano a la vulneración de libertades fundamentales de los tratados constitutivos de la UE.

Podemos encontrar en el art. 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) popularmente conocido como “impuesto de matriculación”. En él, se regula no solo “la primera matriculación definitiva de vehículos automóviles nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión”, sino también “la circulación o utilización en España de los medios de transporte (...) cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España (...) dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España”. Este es el primer pilar sobre el que se configura el IEDMT. Respecto al segundo pilar del IEDMT, la base imponible, esta queda determinada según si es vehículo nuevo o usado. En caso de ser vehículo nuevo, la base imponible es el precio de adquisición del vehículo que es equivalente a la base imponible del IVA en la adquisición de los medios de transporte. En cambio, en vehículos usados, la base imponible es el valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto. Por tanto, la base imponible se configura según el

principio de capacidad económica sin incorporar los costes ambientales de los vehículos, como así manda su finalidad de tributo medioambiental. El tercer pilar que conforma el hecho imponible del IEDMT es el tipo de vehículo, embarcación o aeronave de que se trate, de nuevo, sin consideración alguna sobre el consumo, volumen, contaminación, etc.

La configuración del hecho imponible debe ligarse con la obligatoriedad requerida por la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992 en relación a la primera matriculación de estos medios de transporte. Por tanto, el mero uso en territorio español con independencia del título jurídico por el que se de ese uso, ya hace al elemento de transporte objeto de matriculación porque se produce de esta manera el devengo del impuesto. *A priori* la circulación del vehículo no debe ser un aspecto determinante para considerar que se realiza el hecho imponible, pues este se realiza con la primera matriculación del vehículo, y así es como debe interpretarse el “destino a circular”. En esta línea se pronuncian las Resoluciones del TEAC de 29 mayo 1997 (JT 1997, 871) o la de 28 abril 1999 (JT 2001, 471), ya que no debe entenderse “en el sentido de que impone la circulación del vehículo como requisito conjunto y acumulativo de la matriculación en la configuración del hecho imponible”. La jurisprudencia mayoritaria confirma este criterio, así se pronuncia la Sentencia AN de 22 febrero 2001 (JT 2001, 471) que niega la circulación del vehículo como requisito *sine qua non* se haga exigible el hecho imponible del IEDMT.

No obstante, una pequeña parte de la jurisprudencia interpreta el “destino a circular” de manera contraria a la mencionada. La STSJ Castilla y León de 17 abril 2001 (JT 2001, 1917) argumenta en relación a la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992, la cual exige la matriculación del vehículo cuyo destino sea ser utilizado en territorio español:

Si la finalidad en el momento de la adquisición es exportarlos directamente, y no su circulación en territorio español, no existirá tal obligación pues en el ínterin transcurrido desde que un vehículo es adquirido con la finalidad de exportarlo no existe obligación de matricular; con lo que más bien nos movemos en el campo de la no sujeción⁴².

⁴² PLAZA VÁZQUEZ, A. L., RUIZ GARIJO, M., GARCÍA CALVENTE, Y. & LÓPEZ DÍAZ, A. *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Editorial Aranzadi, 2005.

Sin embargo, aunque el principio general es que estén sujetos a este impuesto toda clase de vehículos, hay ciertos vehículos que están no sujetos (vehículos de las fuerzas armadas y cuerpos y fuerzas de seguridad, art.65.1.a). 7º LIE y ambulancias y otros vehículos de vigilancia y socorro art.65.1.a). 8º LIE) o incluso exentos (art. 66 LIE). Algunos supuestos claros de exención son: los taxis (arts.66.1 a) o vehículos diplomáticos (art.66.1. e). Sin embargo, no siempre están claras las líneas divisorias sobre cuáles vehículos están exentos o no sujetos y cuales tienen que tributar por el impuesto de matriculación.

Como decía, el IEDMT trajo consigo numerosas críticas, en relación al sistema de exenciones y deducciones, ha dado lugar a un desajuste entre el IEDMT e IVA, pues había situaciones gravadas con el IVA incrementado que, por tratarse de un determinado tipo de actividades podían deducirse el IVA, por ejemplo, en el caso de los empresarios que adquirirían un vehículo, aunque el vehículo estuviera sujeto al IVA incrementado por considerarse un bien de lujo, si lo adquirirían para afectarlo a sus actividades empresariales podían deducírselo. Sin embargo, con el actual IEDMT no se contempla esta medida, a menos que se encuentre en la lista cerrada que marca la nueva ley. En este punto, cabe mencionar el caso especial de los vehículos matriculados por empresas que se dedican al alquiler de vehículos. La Resolución del TEAC de 31 de enero de 2012 (Ref. 6547/2012) exige para que pueda darse la exención del vehículo del IEDMT, que quede afecto exclusivamente a la actividad de alquiler y que se pueda acreditar tal circunstancia. En este caso, una entidad matriculó varios vehículos para su afectación exclusiva a la actividad de alquiler acogiendo al art. 66.1 c) de la LIE⁴³. Sin embargo, se demostró la existencia de numerosos contratos de la empresa con el administrador de la misma y su esposa. En términos del art. 79 LIVA como así remite el art. 66.1 LIE, se entiende que hay vinculación “en las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo”. En este artículo, encontramos una segunda remisión al art. 16.3 TRLIS donde profundiza más en el concepto de “personas vinculadas” a la entidad: “b) Una entidad y sus consejeros o administradores, c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de

⁴³ El Art. 66.1. c) LIE señala que estará exenta la primera matriculación definitiva de “*los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler. A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos. A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra*”.

parentesco... de los socios o partícipes, consejeros o administradores”. Parece evidente, que los contratos de cesión de los vehículos al administrador de la entidad y su esposa, entran de lleno en lo prohibido por la ley (Art.66.1.c). Por tanto, según el Tribunal, la entidad que matriculó los vehículos con el fin exclusivo de alquilarlos, ha cometido una infracción tributaria tipificada en el art. 191 LGT, ya que, se ha amparado en una exención, efectivamente inexistente, para dejar de pagar el IEDMT dentro de plazo. Como reza la STSJ Canarias, de 17 octubre 2001 (JT 2002, 288): “Si no se han destinado al ejercicio de la actividad de alquiler nace la obligación tributaria, por no ser de aplicación la norma de exención”.

Diferente cuestión sería que la entidad que tiene vehículos afectos a la actividad de alquiler exclusivamente, los transfiera a otra con el mismo objeto social antes del cese de su actividad. Como entiende la STSJ Galicia de 19 enero 2001, en este supuesto no se produce la modificación del requisito determinante de la exención⁴⁴.

Otro de los supuestos de exención controvertidos en torno al art. 66.1.g) LIE, se plantea en la Resolución de la DGT de 25 de enero de 2007, en este caso, una embarcación de recreo dedicada al alquiler y matriculada bajo el supuesto de exención del art. 66.1 f) LIE, se utiliza de vez en cuando con fines publicitarios y promocionales. En la Resolución se establece que, al no cumplir las condiciones marcadas por la ley para la aplicación de la exención, se pierde el beneficio fiscal de la “exención” y tendría que ingresar las cuotas que se dejaron de ingresar por la denominada “exención fiscal” que resultó no tener esta naturaleza. Por todo lo expuesto, el TEAC es firme y concluye que: “la actividad ejercida no ha sido exclusivamente el alquiler, habiéndose llevado a cabo junto a él actividades promocionales (reportajes, ruedas de prensa, sesiones de fotos, demostraciones de conducción, etc) que no encajan en la exención contemplada en la norma⁴⁵”.

El art. 66. 3 LIE establece un único supuesto de devolución del impuesto para el caso de los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte que acrediten haber enviado el vehículo/embarcación o aeronave fuera del territorio español con carácter definitivo. La doctrina como apunta la Resolución DGT de 15 de junio 2000

⁴⁴ PLAZA VÁZQUEZ, A. L., RUIZ GARIJO, M., GARCÍA CALVENTE, Y. & LÓPEZ DÍAZ, A. *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Editorial Aranzadi, 2005.

⁴⁵ VOLTERS KLUWER. Exención. La matriculación con exención exige que el vehículo quede afecto exclusivamente a la actividad de alquiler. *Tribuna Fiscal* (258) p. 2

(JUR 2001, 216346) conecta el requisito de “venta en firme” junto con que “el empresario revendedor tenga la plena propiedad del vehículo”, ya que parece necesario que el permiso de circulación y el certificado de baja en el registro aludido por el art. 66.3 LIE, estén a nombre de la misma persona. El segundo requisito que demanda la doctrina, es temporal, la exportación debe producirse en el plazo de 4 años desde la fecha de la primera matriculación. Finalmente, otro de los requisitos es que tiene que darse realmente la dedicación profesional del empresario a la reventa de medios de transporte. Dándose estos requisitos se producirá a la devolución del impuesto, sujeto siempre a que el elemento exportado no vuelva a introducirse en territorio español, pues volvería a realizarse el hecho imponible del IEDMT.

Los sujetos pasivos del IEDMT son las personas o entidades a cuyo nombre se realice la primera matriculación del elemento de transporte. Otra de las controversias ocasionadas por este impuesto es relativo a situaciones que puedan darse en contextos de cortesía, amistad o promoción. Sabemos que son los residentes en España los que están obligados a pagar este impuesto por usar el medio de transporte en cuestión en territorio español, con independencia del título jurídico o propiedad sobre este. La STSJ Baleares de 8 noviembre 2002 (JUR 2003/71656) aceptó la legalidad de la liquidación realizada a una persona que era residente en España por hacer uso de una embarcación de recreo de bandera británica y además propiedad de una empresa británica, considerando que se cumplían todas las condiciones para estar sujeto al IEDMT. A pesar de que aparentemente parece que la embarcación de recreo no debería estar sujeta al impuesto por ser titular una compañía británica y estar bajo la bandera británica, el hecho de que la use un residente español ya es motivo suficiente para gravar el impuesto. También hay ciertas resoluciones por parte de la doctrina administrativa enfatizando el uso del elemento de transporte por un residente español con independencia de la titularidad jurídica, en este sentido: Resolución DGT de 11 de febrero 2002 (JUR 2002, 104905):

La obligación de matricular un medio de transporte en España, se establece en función de la circulación y utilización del medio de transporte en el territorio español por un residente en dicho territorio siendo indiferente a estos efectos tanto que el propietario del medio de transporte sea o no residente en España, como que la persona que utiliza dicho medio de transporte en el territorio español sea o no propietaria del mismo.

Según lo cual, en este caso, una embarcación propiedad de un no residente tendrá que pagar el impuesto de matriculación si es utilizada por un residente, por tanto, si este está a bordo de la embarcación de recreo por haber sido invitado a navegar por un amigo, según la literalidad de la norma se hace al invitado residente en España responsable del pago del IEDMT, ya que está “usando” la embarcación “siendo indiferente el número de días que la persona residente o titular de un establecimiento en España utilice dicha embarcación en la navegación por aguas españolas”⁴⁶. Pero, además de pesar en él el pago del impuesto de matriculación de la embarcación, también tendrá que hacer frente al pago del 12 % del valor de la embarcación más la correspondiente sanción⁴⁷ por haber “defraudado” a la Ley. De no ser así, la embarcación quedaría inmovilizada en territorio español, con la consecuente mala imagen que daría España frente a la UE ya que en cierto modo hasta podría vulnerar la libertad de circulación.

De todos los aspectos analizados en relación al IEDMT, no ha habido ninguno de ellos en que el legislador tuviera en consideración la internalización de los costes medioambientales provocados por los vehículos. El único elemento comprometido con la finalidad medioambiental que teóricamente tiene es el tipo de gravamen. Originariamente, el legislador únicamente diferenciaba “en función de la menor cilindrada de los vehículos automóviles de turismo con motores de gasolina o diésel”⁴⁸. Esta diferenciación se vinculaba con la capacidad del vehículo para consumir carburante, esto es, su capacidad contaminadora; sin embargo, lo hacía de manera muy objetiva de tal manera que más bien parecía responder a la capacidad económica manifestada en la adquisición del vehículo. Este panorama cambia con la actual redacción del art. 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, cuyo texto prevé un régimen supletorio en función de las emisiones de CO₂ de los vehículos para el caso en que las CCAA no hubieran previsto un tipo de gravamen conforme a las exigencias del art. 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, LOFCA. Esta nueva redacción del artículo, permite calificar el tipo de gravamen conforme a las exigencias del “principio quien contamina, paga”, ya que aquellos vehículos cuyas emisiones de CO₂ no sean superiores a 100 g/km en el caso de

⁴⁶ Consulta V1171-09, de 25 de mayo

⁴⁷ HAGENAERS, A. Impuesto de matriculación: Situaciones que justifican la necesidad de una reforma del impuesto. Especial referencia a embarcaciones de recreo. *Actualidad jurídica Deloitte*, 2011, p. 37-41

⁴⁸ BORRERO MORO, C. ¿Se acomoda a derecho la compensación fiscal del IEDMT, establecida por la comunidad de Madrid para superar la crisis del automóvil? En: *XXXV Reunión de estudios regionales: 26 y 27 de noviembre de 2009*. Valencia, Asociación Española de Ciencia Regional, 2009, pp.1-15.

las motocicletas y a 120 g/km en el supuesto de automóviles, estarán totalmente exentos su tipo de gravamen es del 0%, por esta razón, los vehículos eléctricos están exentos. Así, se irá incrementando el tipo conforme aumentan las emisiones de CO₂, hasta llegar al tipo más desincentivador del 14,75 % para los más contaminantes.

Con esto, el legislador lo que pretende es cumplir con las exigencias constitucionales del art. 45 CE, optando por incorporar la finalidad medioambiental al IEDMT a través del tipo de gravamen, lo configura entonces como una herramienta para compensar los costes sociales incurridos por el consumo del vehículo y como una forma de desincentivar la adquisición de aquellos vehículos que contaminen más, fomentando la compra de vehículos “*eco-friendly*” como es el caso de los vehículos eléctricos.

A continuación, procedemos a analizar el IVTM. Para YEBRA⁴⁹ se produce una “duplicidad impositiva” entre el IEDMT y el IVTM pues gravan el mismo objeto imponible a pesar de tener distintos hechos imponibles. En este caso, el IVTM grava la “titularidad” de los vehículos aptos para circular por la carretera y no la “circulación” de estos. Hablamos, por tanto, de un impuesto directo pues grava la riqueza o el patrimonio de los contribuyentes ya que considera el vehículo como un bien indicador de capacidad económica. Sin embargo, por esta misma razón, GARCÍA CALVENTE y PLAZA VÁZQUEZ⁵⁰ alegan que “si se trata de gravar la riqueza exteriorizada por ser propietario de un automóvil, ya existe el Impuesto sobre el Patrimonio”. Existen causas históricas que explican la existencia de este impuesto, con anterioridad a la creación del IVTM por la Ley 38/1992, la titularidad de vehículos ya se gravaba, en palabras de GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁵¹:

[n]o cabe duda de que el mundo de la moto y sobre todo el del coche (...) se asocian, tanto en el momento de su adquisición, como en cuanto al de su titularidad, con un signo más o menos acusado de riqueza, y ello, como podemos adivinar no ha sido obviado por el legislador, procediendo por ello a su imposición, al entender que se trata de hechos (adquisición,

⁴⁹ YEBRA MARTÍN-ORTEGA, P. *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, 1994 Madrid.

⁵⁰ PLAZA VÁZQUEZ, A. L., RUIZ GARIJO, M., GARCÍA CALVENTE, Y. & LÓPEZ DÍAZ, A. *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Editorial Aranzadi, 2005

⁵¹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G. “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Financiación local y autonómica*, Copicentro, 2008, p. 49.

titularidad, uso, tenencia, respeto del medio ambiente), de signos, relacionados con la capacidad económica que cualquier impuesto debe gravar.

La primera referencia de lo que es hoy el IVTM se remonta a 1927: Patente Nacional de Circulación de Automóviles. Más adelante, fue la Ley 48/1966, de Reforma de las Haciendas Locales la que impuso en todos los municipios locales el Impuesto de Circulación de Vehículos por la Vía Pública⁵² que ha sido sustituido en la actualidad por el IVTM. El IVTM se encuentra regulado en los arts. 92-99 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), esto significa que se trata de un impuesto municipal de exacción obligatoria tal y como se desprende del art. 38.1 TRLRHL. Es un impuesto real y objetivo, pues apenas tiene elementos de personalización, atiende a las características del vehículo como la clase o la potencia del mismo, y a su “titularidad aparente”.

Si enjuicamos este impuesto desde el punto de vista del principio de capacidad económica, como decía previamente, el vehículo es un bien integrante del patrimonio del contribuyente que queda gravado por el IP, sin embargo, *a priori* podría producirse un supuesto de doble imposición. Además, en la STC 186/1993, de 7 junio (FJ 4) “solo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y autonómicos, pero no entre aquellos y los tributos propios de las Haciendas Locales”. El IP es un impuesto cedido a las CCAA mientras que el IVTM está cedido a las Entidades Locales, por tanto, esta es otra razón más por la cual no parece que se produjera doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA. Además, el hecho de asignar a cada vehículo una cuota tributaria en función de su clase o potencia, en lugar de su valor económico produce una nueva fisura entre el IVTM y el principio de capacidad económica.

Son sujetos pasivos los titulares del permiso de circulación inscritos en un registro público con independencia de cualquier tipo de relación civil sobre el vehículo, esta es otra de las críticas al IVTM ya que relaciona el impuesto con quien circula con el vehículo en vez de con su propietario, lo que puede conllevar discordancias acerca de la “verdadera titularidad”, por ejemplo, la STSJ Andalucía, de 28 octubre 2002 (JT 2003, 56) sentencia en relación con un caso de sustracción del vehículo, que el titular del vehículo al no dejar

⁵² ALMAGRO MARTÍN, C. Hacia una nueva imposición patrimonial. En: *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2012, vol. 28, no 2, p. 15-48.

de constar como tal en el registro público y en el permiso de circulación, tendría que seguir pagando el impuesto.

Respecto a las bonificaciones que pueden optativamente implantar los Ayuntamientos destacamos dos: beneficios fiscales de perfil medioambiental y bonificaciones por vehículos con antigüedad superior a 25 años y vehículos históricos. Respecto a la primera bonificación, se permite a los Ayuntamientos establecer una bonificación de hasta el 75% de la cuota según la clase de vehículos que sean, el carburante que consuman, y, en general, el nivel de contaminación que aporten (art. 95.6 b) TRLHRL, los vehículos eléctricos o híbridos serían susceptibles de esta bonificación, por ejemplo. Tomando esta causa subyacente medioambiental en la bonificación, mi propuesta sería hacer uso de ella también a la inversa, es decir, aumentar el gravamen de los vehículos que más contaminen. Es decir, la finalidad de los beneficios fiscales de perfil medioambiental es promover el uso de vehículos que favorezcan la conservación del medioambiente, esto puede hacerse favoreciendo dicho uso a través de bonificaciones en aquellos vehículos que no contaminen, y a través del establecimiento de tipos muy altos en aquellos vehículos que contaminen más de lo legalmente permitido para cumplir con la reducción del 40% en emisiones de CO₂ en 2030⁵³.

El segundo tipo de bonificaciones se da en el caso de los vehículos con antigüedad superior a 25 años y vehículos históricos, definidos por el art. 1 del RD 1247/1995 de Vehículos Históricos como “vehículos con antigüedad mínima de 25 años contados desde la fecha de su fabricación”. En este supuesto se permite a los Ayuntamientos aplicar una bonificación del 100%, sin embargo, no me parece nada coherente con los objetivos medioambientales que se persiguen, ya que, lógicamente hace 25 años o más, los vehículos no estaban tan desarrollados y a parte de la contaminación acústica que causan, producen un nivel considerable de emisiones en monóxido de carbono (CO) y óxidos de nitrógeno (NO_x) a la atmósfera⁵⁴.

En este sentido, ha habido numerosas propuestas, entre ellas la de la Comisión de Expertos nº 92 en 2014, a diferencia de la proveniente de la Comisión Europea, aquí pretendían suprimir tanto el IEDMT como el IVTM y crear un impuesto nuevo llamado “Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica”. Este tendría una

⁵³ Según el Informe “Análisis y Propuestas para la Descarbonización” de la Comisión de Expertos de Transición Energética (2018)

⁵⁴ FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A. Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica en el horizonte. *Diario La Ley*, 2017, nº 9059, p. 7.

cuota municipal similar a la normativa actualmente en vigor y otra ambiental que quedaría cuantificada según las emisiones de CO₂. Es decir, el tipo impositivo quedaría calculado directamente a partir del daño causado que se mediría en las emisiones contaminantes lanzadas a la atmósfera. Según el Informe de la Comisión de Expertos de 2018, recientemente publicada, se constata que los estudios más reconocidos internacionalmente señalan que el daño ambiental de las emisiones de CO₂, asciende, como mínimo a 20-30 €/tCO₂⁵⁵. De cualquier forma, a la hora de fijar los tipos impositivos que incorporen el daño causado al medioambiente, existe suficiente literatura en la que apoyarse como son los proyectos: *CASES* y *ExternE* impulsados por la Comisión Europea, *Getting Energy Price Right: from Principle to Practice* del FMI o *Transport & Environment*, de la Agencia Europea de Medioambiente.

3.2. IMPUESTOS A LA ENERGÍA: HIDROCARBUROS

El Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH), como su propio nombre indica se encuentra regulado en el Capítulo VII de la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Se trata de un impuesto armonizado fruto del objetivo de la UE de conseguir un mercado único. Con este fin se hacía necesario armonizar en la medida de lo posible ciertos impuestos sobre el consumo de los distintos Estados miembros. Por tanto, desde la UE decidieron focalizarse en los impuestos especiales, también llamados “accisas” en su propia terminología. El criterio decisivo para elegir las accisas que se armonizarían en el ámbito comunitario fue aquellas que tuvieran presencia mayoritaria en los sistemas fiscales de los Estados miembros⁵⁶. De entre todas las accisas que se han armonizado, la única que será de nuestro interés para el presente trabajo es: hidrocarburos. Así, la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 establecía la armonización de las estructuras del IEH y la Directiva 92/82/CEE, de 19 de octubre de 1992, aproximaba los tipos del IEH. Actualmente, el régimen de los hidrocarburos también se encuentra ubicado en otras Directivas, como: Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 o Directiva 92/12/CEE.

⁵⁵ Dato extraído del Informe *Carbon Pricing Watch 2017*, del Banco Mundial.

⁵⁶ CÁMARA BARROSO, M. C. El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2013, vol. 29, no 4, p. 27-46.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto están contenidos en el art. 8. a)⁶⁰ de la citada Ley de Impuestos Especiales. La STS de 14 de mayo de 2008, siguiendo el art. 5.1 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, define ciertas características del IEH: “El hecho imponible y la sujeción al Impuesto, se produce por la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto dentro del ámbito territorial comunitario”. Dichos “productos” son los contenidos en el art. 46 de la misma Ley. A este respecto quiero destacar dos productos en concreto: por un lado, los biocarburantes y biocombustibles, y por el otro, el gas natural. En relación a los primeros, la Exposición de Motivos de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, establecía:

Con vigencia hasta finales de 2012 se establece para los llamados “biocarburantes” un tipo cero del Impuesto sobre Hidrocarburos. Esta medida (...) pretende fomentar la utilización de estos carburantes de origen agrícola o de origen vegetal. En efecto, por la vía de la supresión del Impuesto sobre Hidrocarburos, se compensa el de momento mayor coste de la producción de los biocarburantes que, en cambio, presentan evidentes ventajas medioambientales y energéticas frente a los carburantes fósiles convencionales.

En efecto, este “tipo cero” se configura como una exención fiscal para compensar el mayor coste que supone la producción de los biocarburantes sobre carburantes convencionales como la gasolina o el diésel. Esto es así porque son productos elaborados a partir de material vegetal “biomasa”⁶¹ que emiten menos contaminación de CO₂. El fomento de estos carburantes “bio” exentos por motivos extra-fiscales queda apoyado por la STS 22 de febrero de 2003 (FJ 4):

En la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.1 CC.

⁶⁰ Art. 8 Ley 38/1992, de 28 de diciembre: *1. A los efectos de esta Ley tendrán la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.*

⁶¹ CÁMARA BARROSO, M. C. El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2013, vol. 29, no 4, p. 27-46.

No obstante, esto queda modificado por la Ley 12/2007, de 2 de julio, donde entre las principales novedades pueden destacarse dos:

- En primer lugar, los biocarburantes y biocombustibles dejan de tener tipo cero y estar exentos, pasando a tributar a los tipos impositivos de la gasolina sin plomo y del gasóleo para uso general.
- En segundo lugar, se marcan objetivos anuales para la introducción de una cantidad mínima de biocarburantes con fines de transporte, ya sea en estado puro o mezclados con otros combustibles fósiles (Orden ITC/2877/2008 en desarrollo de la Disposición Adicional 16º de la Ley de Hidrocarburos). En este sentido, mediante los certificados de biocarburantes los operadores deberán acreditar que están cumpliendo los objetivos mínimos marcados para fines de transporte. De no ser así, según el art. 11 de la citada Orden, los sujetos obligados habrán de abonar los pagos compensatorios faltantes al mínimo establecido, por valor de 350 € cada uno.

Los biocombustibles como su propio nombre indica, son un tipo de combustible relativamente respetuoso con el medioambiente; por esta razón, a mi entender no es nada comprensible que queriendo favorecer el uso de los biocombustibles como productos sustitutivos de los combustibles fósiles e incluso marcando imperativamente objetivos mínimos para su utilización hasta que concluya la transición energética a las fuentes renovables, el legislador elimine la exención fiscal de la que gozaban estos productos. La realidad práctica es, que a día de hoy los impuestos energéticos cumplen con fines recaudatorios con independencia de que determinados productos como es el caso de biocarburantes puedan tener un mínimo impacto en la reducción de las emisiones de CO₂ y, por tanto, en el medioambiente, consiguiendo un uso más eficiente de la energía.

Otro de los productos que quiero destacar que componen el objeto imponible del IEH es: gas natural. El legislador ha optado por gravar el gas natural utilizado como combustible y como carburante en motores estacionarios. Sin embargo, ha querido reducir el tipo de gravamen en el caso del uso del gas natural para fines profesionales por motivos de competitividad en el sector industrial. Se puede extraer como conclusión, que el legislador decide primar otros aspectos y no comprometerse con el medioambiente dado que el gas natural, se destine para un fin profesional o no, genera igual contaminación y, sin embargo, se exime de gravamen. Ciertamente es que, dentro de los combustibles fósiles, es el

que menos CO₂ emite por unidad de energía⁶², pero, aun así, genera gases de efecto invernadero.

Resulta llamativo que, en España, en comparación con nuestros países vecinos, el consumo de energía del sector transporte sea aproximadamente un 8% mayor que el porcentaje medio en la UE, según recalca PÉREZ ARRIAGA *et al*⁶³. Desde mi punto de vista, el legislador español, tanto en el caso del gas natural como de la equiparación de los biocarburantes y biocombustibles a los tipos de gravamen de los productos fósiles, está obviando el “principio quien contamina, paga”, de profunda repercusión en la doctrina, en la jurisprudencia y en la literatura, ya que la degradación medioambiental que pretende proteger el art. 45 CE, se ve pronunciada con el uso de hidrocarburos contaminantes sin atender a su intensidad contaminadora a la hora de establecer el tipo de gravamen. De hecho, son precisamente estos dos combustibles los que ganarán más peso en la transición a energías renovables prevista para el 2050 en el Informe de la Comisión de expertos para la transición energética (2018); en este sentido, los objetivos marcados por la UE y el Libro Blanco del Transporte (2011) planteaban una reducción entre 2021-2030 del 26% que en 2050 se convertirá en un 60% en comparación a los niveles de 1990.

En relación al tipo de tributación marcado por el legislador español, tampoco tiene sentido alguno, el hecho de que el gasóleo, teniendo un contenido más alto en carbono que la gasolina, tribute a tipos más bajos que esta. Así, como apuntan autores como WEISS *et al*⁶⁴ (2012) o HARDING⁶⁵ (2014):

Durante mucho tiempo, España ha aplicado tipos impositivos bajos al gasóleo, dando lugar a un precio al consumidor [después de impuestos] inferior al de la gasolina a pesar de que el precio del gasóleo antes de impuestos es superior, en media, desde la mitad de la primera década de este siglo. Hay razones para re- examinar esta política: el mayor contenido en carbono del gasóleo, motivos relacionados con la contaminación del aire a nivel local debido a las emisiones

⁶² BORRERO MORO, C. La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario. II. *TF* (270), 2014, vol. 16.

⁶³ PÉREZ ARRIAGA, J.I., PILO DE LA FUENTE, E., HIERRO AUSÍN, I. El sistema español de transporte y sus impactos sobre la sostenibilidad, 2008.

⁶⁴ WEISS, M. *et al*. Will Euro 6 reduce the NO_x emissions of new Diesel cars? Insights from on-road tests with portable emissions measurement systems (PEMS), *Atmospheric Environment*, 2012, Volume 62/2, Elsevier, Amsterdam, pp- 657-665.

⁶⁵ HARDING, M. The Diesel Differential: Differences in the Tax Treatment of Gasoline and Diesel for Road Use, *OECD Taxation Working Papers*, 2014, n° 21, OECD Publishing, Paris.

de partículas y óxidos de nitrógeno, especialmente en vehículos antiguos (el 43% de los vehículos de pasajeros y el 48% de los camiones tenían más de 10 años en 2012); y la evidencia de que los vehículos de gasóleo emiten óxidos de nitrógeno (NO_x) a niveles superiores a los sugeridos en pruebas estándar.

También, como queda patente en el último Informe económico de la OCDE sobre España (2017), parece incongruente que el combustible diésel, siendo más contaminante que la gasolina, tribute a un tipo menor. La explicación parece que debe buscarse en “razones de competitividad internacional”, ya que, desde el punto de vista del legislador esto ha sido una medida de apoyo al colectivo de los transportistas:

Asimismo, la tributación por cada litro de diésel es menor que la que se aplica a la gasolina, lo cual anima a los consumidores a comprar vehículos diésel, a pesar de que generan más emisiones de CO₂ por litro que los de gasolina, y emiten más agentes contaminantes del aire por kilómetro que resultan perjudiciales para la salud. El Gobierno debería incrementar la tributación del litro de diésel hasta niveles cuando menos equivalentes a los del litro de gasolina, y debería elevar aún más el precio del diésel si las diferencias en los costes de contaminación local no están reflejadas en el precio de los combustibles.

Sin embargo, tras lo expuesto y como más adelante se señala en el apartado “4. Líneas de reforma de la UE respecto a la tributación de los vehículos”, deberían subirse los tipos de gravamen aplicables a los carburantes más contaminantes y evaluar la justificación de algunas de las exenciones mencionadas que están vigentes actualmente.

Por otra parte, en el ordenamiento jurídico español, el IEH no era el único impuesto que se aplicaba a los hidrocarburos; a partir de 2001 el legislador español introdujo en el sistema el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), el cual no estuvo exento de polémica desde su nacimiento por el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. El hecho imponible de este impuesto consistía en el consumo de hidrocarburos y gravaba este consumo en fase única las ventas minoristas de los hidrocarburos. La recaudación obtenida por el IVMDH iba destinada a la cobertura de gastos en el ámbito de la sanidad, de ahí, que popularmente haya adquirido el sobrenombre “céntimo sanitario”. En relación a la recaudación, un aspecto a resaltar es, que esta está cedida a las CCAA, como reza el art. 19 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (la antigua LOFCA), indicaba que en el IVMDH “cada

Comunidad Autónoma podrá asumir la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de aplicación de los tributos”. Efectivamente, la creación del IVMDH se hizo principalmente para fines recaudatorios y de financiación de las CCAA, ya que ni siquiera tenía naturaleza de impuesto especial (aquellos impuestos que tienen una finalidad extra-fiscal además de la mera contribución al sostenimiento de los gastos públicos).

Así, LASARTE ÁLVAREZ, presidente de la Comisión encargada del estudio de un nuevo régimen de financiación de las CCAA, consultó a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, en relación a los requisitos para que nuevas figuras tributarias se incorporen al sistema fiscal español con el objetivo de incrementar la autonomía financiera de las CCAA⁶⁶:

- i. El objetivo perseguido no debía ser presupuestario principalmente
- ii. Su exigibilidad tendría que coincidir con el momento de la puesta en consumo
- iii. Los gravámenes en las diferentes CCAA no podían ser distintos, es decir, tendría que tener un tipo uniforme para todas ellas

Como decía, desde el principio este impuesto obtuvo críticas por parte de todos los sectores, la UE nunca llegó a llevar este asunto al TJUE, pero si comunicó en una nota de prensa con fecha 6 de mayo de 2008 que la Comisión había tomado medidas contra España en relación al IVMDH, de discutida legalidad.

Finalmente, el IVMDH “desapareció” pues el legislador lo reubicó dentro del IEH. Realizando esta maniobra legislativa se evitan todas las críticas y requerimientos que hizo la Comisión:

- Se evita el “turismo de gasolinera”, es decir, que los obligados al pago, motivados por razones de ahorro fiscal, recorran unos kilómetros para repostar en aquellos lugares de la CA donde haya un menor nivel de tributación → El art. 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA) decía: “Cada Comunidad Autónoma podrá asumir la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de aplicación de los tributos”.

⁶⁶ CÁMARA BARROSO, M. C. El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2013, vol. 29, no 4, p. 27-46.

- El IEH, como se ha explicado anteriormente, es un impuesto armonizado; lo cual implica, que, al fusionar el IVMDH con este; el IVMDH deja de ser un impuesto no armonizado y, por tanto, no es contradictorio al art. 1.1 de la Directiva 2008/118/CE (antiguo artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CE).
- Como se desprende de la Sentencia *EKW y WEIN&CO*, Asunto C-437/97, de 9 de marzo de 2000⁶⁷:
 - Debe constar si el impuesto no armonizado persigue una finalidad específica distinta de la puramente presupuestaria. En este sentido, el incremento de autonomía municipal, no constituye una finalidad específica → En el caso del IVMDH, se consideró que la principal finalidad del mismo era fortalecer los ingresos de las CCAA, ya que era un impuesto cedido a estas (art. 19 LOFCA mencionado previamente) para el sufragio de gastos sanitarios.
 - Además, tiene que respetar las normas de los Impuestos Especiales en relación a la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto → El devengo del IVMDH no se ajustaba al del IEH, el devengo de este segundo tenía lugar en el momento físico donde los productos dejaban el depósito fiscal mientras que el devengo del IVMDH acontecía en una fase posterior, cuando los productos se vendían en una estación de servicio al consumidor final.

Por todo lo expuesto en relación al IVMDH, el TS en su Sentencia de 18 de febrero de 2016 categorizó dicho impuesto como una “violación suficientemente categorizada” del derecho comunitario, por lo que el Alto Tribunal condenó a la Administración del Estado a la devolución de los ingresos indebidos obtenidos durante la vigencia del IVMDH (desde 2002) con el fin de evitar un enriquecimiento injusto por parte del Estado y cumplir con el derecho comunitario, en concreto, con el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE.

⁶⁷ CÁMARA BARROSO, M. C. El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2013, vol. 29, no 4, p. 27-46.

4.- LÍNEAS DE REFORMA DE LA UE RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS

La OCDE⁶⁸ recomienda ampliar el uso de los impuestos medioambientales para conseguir cumplir los objetivos de reducción de los gases de efecto invernadero. Por su parte, el Fondo Monetario Internacional (FMI), aconseja a la hora de configurar la reforma fiscal:

Un sistema de impuestos que graven inicialmente los combustibles fósiles, combinado con devoluciones posteriores para la captura de emisiones, al objeto de reducir las emisiones de CO₂ y la contaminación local. Los impuestos sobre los combustibles de los vehículos a motor también deben tener en cuenta los atascos y otras externalidades asociadas con el uso de los mismos, al menos hasta que se introduzcan de forma generalizada los impuestos basados en el kilometraje [...]. Esto incluye la armonización de los impuestos sobre el contenido de materias contaminantes para los diferentes combustibles y usuarios finales, un mejor alineamiento de los tipos impositivos con valores para las distintas externalidades, y la reducción de los impuestos sobre la propiedad del vehículo y el uso de electricidad que son redundantes (por motivos medioambientales) ante la existencia de otros impuestos más específicos.

La “armonización de los impuestos medioambientales” como destaca el FMI, es un aspecto clave a la hora de reformar el sistema, se evita así la deslocalización geográfica de los agentes. Además, se facilita el respeto al marco competencial de las CCAA-Estado previsto en la normativa vigente, ya que los impuestos medioambientales pueden crear distorsiones entre CCAA a la hora de asignar eficientemente los recursos económicos. El Informe Langares se pronuncia en este sentido:

La estructura territorial del Estado español ha dado lugar a una gran variedad de tributos medioambientales de ámbito autonómico [...] Muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales -es decir, para modificar conductas dañinas para el medio ambiente a través de la internalización de costes- y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las Comunidades Autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados. Además, la falta de armonización o de una mínima coordinación incrementa los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la aplicación de las normas y constituye una importante barrera.

⁶⁸ Según último informe económico de la OCDE sobre España en 2017

La Administración Central española, no ha mostrado un gran interés por la fiscalidad medioambiental, esto ha llevado a las CCAA a buscar la forma y el modo de configurar sus propios tributos autonómicos medioambientales provocando “problemas de consistencia en el sistema tributario actual (cálculo inadecuado de las externalidades), el uso de varias figuras tributarias simultáneamente para internalizar el mismo daño medioambiental, y de falta de uniformidad entre CCAA, con la consiguiente asignación ineficiente de los recursos económicos y los correspondientes efectos negativos sobre el bienestar general”.

Por tanto, la reforma proveniente de la UE tiene que garantizar la eficiencia teórica y práctica de los tributos medioambientales. Es decir, la gran dispersión normativa que ha habido hasta ahora respecto a estos tributos debe ser sustituida por una aplicación homogénea a todo el territorio nacional con una regulación armonizada, aunque sea mínimamente, siempre y cuando se respeten las peculiaridades de cada Comunidad Autónoma. Consecuentemente, la propuesta debe ir encaminada a la creación de impuestos estatales cuya normativa sea cedida a las Comunidades Autónomas dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado.

Hasta ahora, la imposición sobre el transporte se ha centrado sobre todo en gravar la titularidad, la circulación y el uso de combustibles de los vehículos; sin embargo, el desligado vínculo existente entre los hechos gravados de estos impuestos con los efectos externos negativos que comentaba, hace necesario plantear una serie de reformas al respecto. En este sentido la UE, el 5 de julio de 2005 presentó la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, la cual tenía una doble finalidad:

- Mejorar el funcionamiento del mercado interior, ya que, por ejemplo, el hecho de que el impuesto de matriculación (IEDMT) no exista en todos los Estados Miembros⁶⁹, trae como consecuencia distorsiones que no ayudan al funcionamiento de un mercado único: disparidad de bases y tipos imposables. Por ejemplo, en el caso español se establece una cuota 0 para los automóviles que

⁶⁹ Con Impuesto de Matriculación: Bélgica, Rumanía, Portugal, Italia, España, Austria, Hungría, Finlandia, Irlanda, Letonia, Malta, Grecia, Países Bajos.
Sin Impuesto de Matriculación: Francia, Luxemburgo, Alemania, Suecia, Reino Unido, República Checa, Eslovaquia, Croacia, Estonia, Bulgaria, Lituania.

emitan hasta 120 gr por km mientras que en Irlanda el tipo de gravamen es del 14% con una cuota mínima de 280 €⁷⁰.

- Reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles a través de medidas fiscales. Sin lugar a dudas, la propuesta como señala CORNEJO⁷¹, incluye el deber por parte de los Estados de que sus sistemas fiscales y en concreto, de los impuestos analizados en el presente trabajo tengan en cuenta en su cuota las emisiones de CO₂ y un elemento *ad valorem* que dependería del precio del vehículo.

Principalmente el objetivo de la Propuesta de la Comisión radicaba en vincular parcial o totalmente los impuestos de matriculación y el de circulación (IEDMT y IVTM en el sistema fiscal español) a las emisiones de CO₂. Respecto al IEDMT, la Comisión proponía suprimir de forma gradual este impuesto y, durante el periodo transitorio hasta que desaparezca, reembolsar dicho concepto en función del uso que se haga del automóvil en cada Estado, también se prevé este reembolso para el caso de una doble imposición sobre automóviles que se matriculen en un Estado y sean trasladados a otro, que analizamos en el presente trabajo mediante la STJUE *Marie Lindfors vs. Hangon tullikamari*. En relación a la reforma propuesta para el IVTM se pretende incluir en su base imponible parámetros vinculados a las emisiones de CO₂.

El sentido literal de la propuesta es: “total o parcialmente”, pero hay que matizar qué podrá ser “parcialmente”: cuando los ingresos que provengan de este impuesto correspondan al menos el 50% al componente de las emisiones de CO₂. Claramente, se trata de una reforma con “tintes verdes”, no busca una mayor recaudación sino “basar la imposición sobre los automóviles en criterios medioambientales, de forma que pague más quien más contamina⁷²”, busca de alguna manera aplicar el “principio quien contamina paga” enunciado previamente a lo largo del trabajo.

⁷⁰ La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea. cit. p.5

⁷¹ CORNEJO PÉREZ, A. La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 2008, no 302, p. 3-30.

⁷² MARTÍNEZ LÓPEZ, R. Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de directiva de la Comisión Europea. *Economía industrial*, 2007, no 365, p. 237-245.

Otra opción de reforma del IVTM que redundaría en una mayor protección del medioambiente y de la justicia tributaria viene de la mano de ALMAGRO⁷³ quien propone dos alternativas para solucionar la polémica entre el IP-IVTM:

- a) Establecer un impuesto de carácter global sobre el patrimonio aglutinando al menos las dos materias imposables que ahora se gravan: bienes inmuebles y vehículos de tracción mecánica
- b) O mantener impuestos patrimoniales de carácter individual, pero reformando sustancialmente su configuración

No obstante, desde mi punto de vista, un impuesto de carácter global probablemente traería consigo deslocalización de los bienes hacia aquellos lugares con tributación más débil. Por tanto, esta reforma tendría que llevar aparejada una norma que tratara de mantener una uniformidad de tributación para evitar ciertas desigualdades provocadas por dicha deslocalización, por cuestión de sencillez y eficacia abogo por dejar en el Estado todas las facultades regulatorias respecto a este impuesto.

LÓPEZ ESPADAFOR⁷⁴ articula otra propuesta de reforma del IVTM inspirada en las propuestas comunitarias “cada municipio debería comenzar a establecer bonificaciones fiscales para los vehículos que no superen un determinado límite de emisiones de CO₂ (...) o realizar una elevación generalizada de las cuotas del IVTM para compensar la pérdida de ingresos”.

En relación al IEH, en 2011 la Comisión en “Por una fiscalidad más inteligente para la UE: Propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y la electricidad”, propuso una reforma bastante interesante que consistía en desdoblarse⁷⁵ el tipo mínimo de gravamen: Por un lado, estaría una parte del mismo vinculado a las emisiones de CO₂, por tanto, se tendría en cuenta su repercusión en la degradación del medioambiente, cumpliéndose así el “principio quien contamina, paga”. Y, por otro lado, la otra parte del tipo mínimo de gravamen sería en función del contenido

⁷³ ALMAGRO MARTÍN, C. Hacia una nueva imposición patrimonial. En: *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2012, vol. 28, no 2, p. 15-48.

⁷⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria. *Noticias de la Unión Europea*, 2007, no 273, p. 69-78.

⁷⁵ CÁMARA BARROSO, M. C. El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2013, vol. 29, no 4, p. 27-46.

energético más encaminado a procurar ingresos que a reducir las emisiones contaminantes. Además, otras de las propuestas de la Comisión eran:

- Ofrecer a los biocarburantes un tratamiento fiscal que les permita aprovechar al máximo su posible potencial medioambiental.
- Asegurar que el sector del transporte no quede al margen del esfuerzo tendente a la reducción de emisiones de CO₂.

Desde luego, en materia de hidrocarburos, la línea de la reforma debe ir en un incremento la fiscalidad sobre aquellos carburantes que más contaminan como es el caso del gasóleo, el diésel y la gasolina, de mayor a menor contaminación a la atmósfera respectivamente. Además, la exención que hubo hasta 2012 en el caso de los biocarburantes y el uso del gas natural para usos profesionales, han debilitado la efectividad de la fiscalidad medioambiental en España hasta la fecha; ya que la existencia de exenciones y deducciones en los impuestos que gravan los combustibles en el sector del transporte, lastra en gran medida una correcta eficiencia y eficacia en el sistema.

La vía más utilizada hasta ahora para apoyar el proceso de “descarbonización” en el transporte ha sido la obligación legal de incluir en los carburantes distintos tipos de biocombustibles formados a partir de la biomasa, resultando en una mezcla de ambos. En la actualidad el nivel exigido por ley se sitúa en el 5%, fruto del porcentaje mínimo del 10% en energías renovables que ha fijado el art. 3.4 de la Directiva 2009/28/CE.

Con todas las modificaciones propuestas, hay una que tiene especial relevancia: Un Impuesto a la Contaminación. La escasa existencia de impuestos medioambientales *per se*, y la necesidad de crear un Impuesto a la Contaminación ya venía siendo propuesto desde el Informe Lagares⁷⁶ y reiteradamente en el último informe económico de la OCDE (2017):

El peso de los impuestos ambientales es uno de los más bajos de la Unión Europea, pues apenas recaudaron el 1,6% del PIB en 2011 frente al 2,6% en UE-27 en 2011. La explicación es múltiple: España no tiene un impuesto sobre las emisiones de carbono como tal [...]

España cuenta con un margen de actuación considerable para conseguir que su sistema tributario resulte más respetuoso con el medio ambiente, ya que los ingresos por impuestos

⁷⁶ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español

ambientales en proporción al PIB son bajos en comparación con la mayoría de países de la OCDE. Hay margen para elevar los impuestos sobre los combustibles para el transporte por carretera, los cuales se encuentran por debajo del promedio de la OCDE.

5.- CONCLUSIONES

La importancia del sector transporte para el desarrollo económico (España ocupa el 7º lugar como país productor de vehículos del mundo y el 3º en Europa, tras Francia y Alemania⁷⁷) y bienestar individual y colectivo es tan alta como la magnitud de los costes externos relacionados con ella; entre ellos, el más relevante es el deterioro medioambiental (las emisiones de CO₂ provenientes del transporte en la UE, representan un 12%⁷⁸ de las emisiones globales de CO₂). Tal y como alegaba Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005, los instrumentos fiscales son uno de los pilares de la estrategia comunitaria para disminuir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles y acercarse a lo acordado en el Protocolo de Kyoto (en 2012 nos comprometimos a no emitir más de 332 m y en 2005 ya llegábamos a 442 m). El objetivo que tiene la UE para 2030 sobre emisiones de gases de efecto invernadero es reducir las en un 40% (con referencia a 1990), que, en el caso español suponen un límite máximo de 172,2 millones de toneladas de CO₂, sin embargo, en lo que atañe al sector de transportes, la reducción se sitúa en un 26% (con respecto a 2005), como se pronuncia en este sentido el Informe de la Comisión de expertos de transición energética de 2018.

La alta presión institucional por proteger el medioambiente, no solo lleva a los Estados miembros a adoptar ciertas normas para cumplir con el Protocolo de Kyoto, sino que además, fomenta que empresas, como las automovilísticas desarrollen sus productos hasta lanzar al mercado el vehículo eléctrico, el cual sin duda, es un avance considerable si se apoya desde las instituciones públicas del Estado con ayudas fiscales o subvenciones que fomenten la compra de este tipo de vehículos no contaminantes. A modo de idea, Reino Unido promovió la compra de vehículos eléctricos o híbridos ofreciendo hasta 5.000 libras como parte de un Plan de Gobierno de 250 millones de libras para reducir las

⁷⁷ MARTÍNEZ LÓPEZ, R. Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de directiva de la Comisión Europea. *Economía industrial*, 2007, no 365, p. 237-245.

⁷⁸ DE LA IGLESIA LEMA, E. J. La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea, 2010.

emisiones contaminantes a la par que ayudar a la industria automovilística. No obstante, las energías renovables, como es el caso de los vehículos eléctricos, a pesar de la alta competitividad que aportan al desarrollo de un país, en este caso España, no se van a propagar de forma instantánea, sino que su entrada en el mercado será paulatina. Cuanto más rápida sea la penetración de combustibles eco y la generación de tecnología renovable en el sector del transporte, con más probabilidad podrán asegurarse los objetivos marcados por la UE y, en definitiva, la “descarbonización de la economía” a través del “principio quien contamina, paga”.

A parte del efecto dinamizador de la economía pues aumentaría la producción de estos coches y la creación de empleo por el incremento de la demanda, se reduciría la contaminación que, al fin y al cabo, es un objetivo primordial que debe tener España, ya no solo por la sanción económica cuantiosa que podría caerle si incumple los objetivos marcados; sino también por procurar a sus ciudadanos los mandatos constitucionales que tanto protege, entre ellos, el derecho subjetivo al disfrute de un ambiente adecuado para el desarrollo de la persona (Art. 45 CE). Como alega ALONSO GONZÁLEZ⁷⁹: “Crecimiento económico y protección del medioambiente no se conciben hoy como fines antagónicos o excluyentes, sino como objetivos que deben compaginarse para procurar la calidad de vida”. Lógicamente, tampoco se puede obviar que el sistema fiscal de un Estado debe nutrirse de ingresos para sufragar los gastos públicos, en este sentido, en la Recomendación del Consejo sobre el “Programa nacional de reforma de 2012 de España” argumenta que: “Siendo la ratio ingresos tributarios/PIB de España uno de los más bajos de la Unión Europea, la eficiencia del sistema tributario puede mejorarse aumentando la proporción de los impuestos indirectos, más favorables al crecimiento”. En concreto, como apunta el último informe de la OCDE sobre el medioambiente en España (2005):

Los ingresos procedentes de impuestos medioambientales (en España), en porcentaje del PIB, han decrecido en términos reales desde el año 2000, alcanzando un 1,62% en 2012. [...] Los impuestos medioambientales en España, en porcentaje del PIB, son los más bajos comparados con la media europea EU27 (2,4%). Como porcentaje del PIB, los impuestos sobre la energía [en España] eran los más bajos entre los países de la UE, en 2011, con un valor de 1,3%.

⁷⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales. En: ESTEVE PARDO, J.(coord.). *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*. Madrid, Civitas, 1995.

El eje vertebrador de la reforma fiscal debe ser sin lugar a dudas la internalización de los costes medioambientales asociados a la conducta humana. Esto es, como se ha explicado a lo largo del trabajo, los agentes contaminantes deberán pagar por el daño causado al medioambiente, y, a la comunidad como agente perjudicado final, con el fin de que el sistema fiscal español refleje correctamente las externalidades negativas, en concreto, aquellas que sean medioambientales. Como ya se proponía en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014):

El núcleo duro de una reforma [...] -y el que tendría verdadero impacto ambiental por modificación de conductas e impacto recaudatorio- ha de fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, estableciendo además una tributación lo más uniforme posible entre productos a igualdad de emisiones de CO₂ y capacidad energética y garantizando la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las fuentes de energía que deseen utilizar.

Por tanto, como mencionábamos previamente el concepto “externalidad⁸⁰” es clave a la hora de articular un impuesto a la contaminación, donde lo relevante es el carácter negativo de externalidad, es decir, cuantificar de alguna manera el deterioro en el medioambiente proveniente por las emisiones contaminantes de los vehículos. Este ha sido el sentido de la propuesta proveniente de la UE, siendo el medioambiente una cuestión de interés colectivo, parece necesario que se internalicen las externalidades ambientales (costes de prevención y control de la contaminación⁸¹) en base el principio enunciado con anterioridad “quien contamina, paga”. Aunque esta internalización no es tan sencilla que se materialice, los instrumentos fiscales es una buena forma para conseguirlo. La clave es conseguir que el agente refleje realmente los verdaderos costes en los que ha incurrido quedando dentro de estos los costes medioambientales. En palabras de la STC 289/2000, FJ 5º: “Vincular las medidas fiscales con la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve”. Partiendo de la base de que todos los automóviles contaminan en mayor o menor cantidad, si el nivel de emisiones mínimo fijado por la UE para la industria automovilística es de 120 gr de CO₂

⁸⁰ PEARCE (1985), Cit. p.39. Concepto de externalidad: a) Una interdependencia entre dos o más agentes económicos; y b) el hecho de que no se fija ningún precio a tal interdependencia

⁸¹ GARCÍA LÓPEZ, T. Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2001, vol. 10, no 1, p. 49-69

por km⁸², lo que puede ser interesante es establecer ese mismo mínimo exento y el exceso de contaminación estructurarlo por tramos de emisión de manera progresiva: cuanto mayor sean las emisiones contaminantes, mayor será el tipo a aplicar. Aunque una de las dificultades de conseguir internalizar los costes medioambientales a través de los impuestos medioambientales es: Fijar el tipo impositivo en relación al daño ambiental ocasionado o al nivel de contaminación querido, el objetivo que no debe perderse de vista es intentar orientar las preferencias de los consumidores hacia vehículos más respetuosos con el medio ambiente; y que el hecho de ser un vehículo bajo en emisiones contaminantes sea un criterio decisivo a la hora de comprarlo. No obstante, a pesar de la mejora de eficiencia de los automóviles en relación a la aportación de emisiones contaminantes a la atmósfera, también hay que tener en cuenta el efecto del consumo de carburantes contaminantes, ya que esto es un ejemplo de externalidad negativa. Actualmente, España, y, en general el mundo, tiende a dirigirse hacia una economía “descarbonizada”, sin embargo, está claro que esto conlleva un proceso. Como se desprende de los escenarios planteados en el último informe de la Comisión de expertos en materia de la transición energética, se prevé que para 2030 la demanda de petróleo se reduce y se sustituye por carburantes, que, aunque también contaminan, lo hacen en menor medida: gas natural y biocombustibles. Finalmente, para 2050 se prevé la desaparición total de la demanda del petróleo y una reducción progresiva del gas natural y los biocombustibles, quedando cubierta la demanda de energía por las renovables. Este proceso que se busca y persigue por las instituciones europeas, debe quedar acompasado por las correspondientes medidas fiscales.

Las distintas medidas fiscales que pueden tomarse, implican indudablemente una reforma fiscal, como se demuestra en el Informe de la Comisión de expertos de transición energética (2018)⁸³. En algunas situaciones se eliminarán algunos impuestos, como es el caso del IEDMT y en otros, se crearán nuevos, como ocurre en el Impuesto a la Contaminación, sin que ello suponga un aumento de la presión fiscal soportada por el contribuyente. Como se puede extraer de un Estudio sobre las medidas fiscales dirigidas a reducir las emisiones de CO₂ en los automóviles turismos nuevos, realizado por la consultora danesa COWI en 2001, si se introduce en la base imponible una referencia al

⁸² Consejo Europeo de 8 de junio de 2006: “*La flota media de coches nuevos deberá alcanzar unas emisiones medias de CO₂ de 140 gr por km para 2008-2009 y de 120 gr por km para 2012*”.

⁸³ ARAGÓN MEDINA, J., et al. *Análisis y propuestas para la descarbonización. Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética*. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, 2018.

CO₂ en los impuestos existentes en el sistema fiscal actual: el IEDMT y el IVTM, las emisiones medias de dicho elemento contaminante, se reducirían de forma considerable⁸⁴. Esta idea, además es apoyada en la práctica por el impuesto de circulación en Alemania, pues materializa a la perfección la protección del medioambiente a través de una conexión directa de la cuota tributaria con el nivel de emisiones de gases contaminantes⁸⁵.

Con el fin de concluir con el presente trabajo, en palabras del Parlamento Europeo las propuestas puestas encima de la mesa tienen “efectos positivos en la seguridad vial y el medioambiente, ya que conducen a una renovación más rápida del parque de vehículos” y a su vez, “proporcionan un incentivo para sustituir los vehículos usados por otros más seguros, menos contaminantes y con una mayor eficiencia en el consumo de combustible”. Además, como se desprende del texto escrito por DE LA IGLESIA⁸⁶, la línea de actuación que se propone en el marco comunitario “se ajusta al principio fundamental de la política ambiental comunitaria de exigir a quien contamina que corra en el coste del deterioro ambiental⁸⁷”. Consiguientemente, el sistema fiscal español pasaría de tener impuestos compuestos por elementos medioambientales a impuestos medioambientales *per se*, distinción fundamentada por HERRERA MOLINA⁸⁸, de tal manera que con dichos tributos ambientales se podrá incentivar de manera más eficiente y eficaz al sujeto pasivo del impuesto con tal de que modifique su comportamiento contaminador. En definitiva, las medidas fiscales en materia de la fiscalidad de los vehículos, deben quedar alineadas con el objetivo perseguido de “descarbonización”, manteniendo una sostenibilidad económica y financiera del sistema fiscal español y en línea con las últimas tendencias mundiales de lucha contra el cambio climático. Sería interesante seguir con este análisis realizando un estudio sobre el impacto que han tenido estas propuestas de reformas fiscales “verdes” introducidas en la reducción de emisiones contaminantes y, por tanto, mejora de la calidad medioambiental.

⁸⁴ MARTÍNEZ LÓPEZ, R. Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de directiva de la Comisión Europea. *Economía industrial*, 2007, no 365, p. 237-245.

⁸⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “Energía medioambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el Impuesto alemán como uno de los modelos a seguir” En AAVV, Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 217.229

⁸⁶ DE LA IGLESIA LEMA, E. J. La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea. 2010.

⁸⁷ Resolución legislativa del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (P6_TA (2006) 0334).

⁸⁸ HERRERA MOLINA, P. M. “Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencias sobre las Comunidades Autónomas)”, Noticias de la Unión Europea, nº 274, 2007

6.- BIBLIOGRAFÍA

- Almagro Martín, C. (2012). Hacia una nueva imposición patrimonial. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 28(2), 15-48.
- Alonso González, L.M. (1995). Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*. Madrid, Civitas.
- Álvarez García, S., & Álvarez Villa, M. T. (2000). Los impuestos especiales en la Unión Europea: ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente? *Noticias de la Unión Europea*, (183), 87-94.
- Aragón Medina, J., Arana Landa, J., Atienza Serna, L.M., de la Fuente O'connor, J.J., Duvison García, M., Gallego Castillo, C.J., Grangel Vicente, I., Lapastora Turpin, O., Linares Llamas, P., Rodríguez Rodríguez, D., Saénz de Ormijana, T., Salas i Prat, J., Sanz Oliva, J. & Ulacia Arnaiz, G. (2018) *Análisis y propuestas para la descarbonización: Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética*. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital.
- Borrero Moro, C. (2014). La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario. II. *TF* (270), 16.
- Buñuel González, M. (2009). Análisis del uso de instrumentos fiscales en la lucha contra el cambio climático: el caso de la fiscalidad de los vehículos de motor en España en. *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de la cuestión y perspectivas de futuro*.
- Cámara Barroso, M. D. C. (2013). El futuro del mal llamado "céntimo sanitario" ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 29(4), 27-46.
- Cornejo Pérez, A. (2008). La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, (302), 3-30.
- Daly, H. E. (1990). Toward some operational principles of sustainable development. *Ecological economics*, 2(1), 1-6.
- Delgado Piqueras, F. (1993) Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente. *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 38, p. 49-79

- Durán Cabré, J. M. & de Gispert Brosa, C. (2001). Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España. *Documents de treball IEB*, (10), 1.
- Espasa, M., Lladó, A., & Nadal, M. (2012). Propuesta de reforma de la fiscalidad sobre el automóvil. *RACC automóvil club*.
- Fernández de Buján, A. (2017). Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica en el horizonte. *Diario La Ley*, (9059), 2.
- De Fuenmayor Fernández, A. (2012). La fiscalidad del automóvil en España. Micro simulación de reformas recientes y propuestas futuras. In *XIX Encuentro de Economía Pública: Políticas Públicas para la salida de la crisis* (p. 18).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X. & Rodríguez Méndez, M. (2003) *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición ambiental*. Fundación Biodiversidad.
- García Heredia, A. (2016). Los impuestos de matriculación y el Derecho de la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14). *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (397), 137-149.
- García López, T. (2001). Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, 10(1), 49-69.
- González Sánchez, G. (2008) El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, *Financiación local y autonómica, Copicentro*, p. 49.
- Harding, M. (2014) “The Diesel Differential: Differences in the Tax Treatment of Gasoline and Diesel for Road Use”, OECD Taxation Working Papers, nº 21, OECD Publishing, Paris.
- De la Iglesia Lema, E. J. (2010). La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea.
- Labandeira Villot, X., & López Nicolás, Á. (2002). La imposición de los carburantes de automoción en España: algunas observaciones teóricas y empíricas.
- López Espadafor, C. M. (2007). La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. *Nueva fiscalidad*, (1), 47-80.
- Lucas Durán, M. (2007). STJCE 15.7. 2004, Marie Lindfors versus Hangan tullikamari (Finlandia), As. C-365/02: traslado de residencia de un Estado miembro a otro, Impuesto de matriculación, cobrado con motivo de la puesta en circulación del vehículo, en el país de establecimiento; compatibilidad con la Directiva

- 83/183/CEE y con la libertad de establecimiento. *Crónica tributaria*, (122), 194-198.
- Martínez Lafuente, A. (2017). El Impuesto sobre Hidrocarburos. Su estructura, con especial referencia a la tributación de los biocombustibles y biocarburantes. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (28), 5.
- Martínez López, R. (2007). Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de directiva de la Comisión Europea. *Economía industrial*, (365), 237-245.
- Plaza Vázquez, A. L., Ruiz Garijo, M., García Calvente, Y. & López Díaz, A. (2005). *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Editorial Aranzadi.
- Portillo Navarro, M. J., & Moya-Angeler Pérez-Mateos, M. (2009). Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica, fiscalidad ambiental y recaudación. *Gaceta fiscal*, (285), 113-124.
- Ramos Prieto, J. & Trigueros Martín, M. J. (2010). La fiscalidad de los vehículos de motor: un aspecto olvidado en las medidas adoptadas contra la crisis económica. *Nueva fiscalidad*, (1), 79-147.
- Repetto, R., Dower, R. C., Jenkins, R., & Geoghegan, J. (1992). *Green fees: how a tax shift can work for the environment and the economy*. World Resources Institutes.
- Rodríguez Méndez, M., Gago Rodríguez, A. & Labandeira Villot, X. La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes. En *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002. P. 103-150.
- Ruíz, J. L. (2015). Rompiendo la unidad de mercado; aproximación a la fiscalidad verde en España. *Revista de Treball, \square iesel \square a i Societat*, (75), 1-10.
- Sánchez, A. V. (2007). Fiscalidad de los vehículos de turismo. Criterios del TJCE. Aplicación del artículo 90 del TCE. *Actum fiscal*, (11), 19.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2007). Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir. In *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* p. 217-230. Instituto de Estudios Fiscales.
- Sastre, S. (2016). La fiscalidad del vehículo eléctrico en España. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (28), 1-42.
- Solís Segura, L. M., & López Arriaga, J. A. (2003). *Principios básicos de contaminación ambiental*. UAEM.

- Trigueros Martin, M. J. (2013). La tributación del automóvil en España: problemas actuales y posibles líneas de reforma.
- Yebra – Martul Ortega, P. (1994). *La fiscalidad del automóvil en España*. Marcial Pons. Espasa.
- Weiss, M., Bonnel, P., Kühlwein, J., Provenza, A., Lambrecht, U., Alessandrini, S., & Le Lijour, P. (2012) “Will Euro 6 reduce the NOX emissions of new □iesel cars? Insights from on-road tests with portable emissions measurement systems (PEMS)”, *Atmospheric Environment*, Volume 62/2, Elsevier, Amsterdam, pp-657-665.

LEGISLACIÓN

- Ley Orgánica 9/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (BOE núm. 236, de 01/10/1980)
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE Núm. 312, de 29/12/1992)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003)
- 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 núm. 59, de 09/03/2004)

JURISPRUDENCIA

NACIONAL

- STC 64/1982 de 4 de noviembre. (RTC 1982/64)
- STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987/37)
- STC 186/1993, de 7 junio (RTC 1993/186)
- STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000/289)
- STS 26 de diciembre de 1989 (Ar. 9649)
- SAN de 22 febrero 2001 (JT 2001, 471)
- STSJ Castilla y León, de 5 abril 2000 (JT 2000, 1067)
- STSJ Andalucía, de 28 octubre 2002 (JT 2003, 56)
- STSJ Castilla y León, de 17 abril 2001 (JT 2001, 1917)

STSJ Baleares, de 8 noviembre 2002 (JUR 2003/71656)
SJCI 91/2015 de 28 de octubre (Ar. 2015/1114)
Resolución TEAC de 29 mayo 1997 (JT 1997, 871)
Resolución TEAC de 28 abril 1999 (JT 2001, 471)
Resolución del TEAC de 31 de enero de 2012 (Ref. 6547/2012)
Resolución DGT de 15 de junio 2000 (JUR 2001, 216346)
Resolución DGT de 11 de febrero 2002 (JUR 2002, 104905)

INTERNACIONAL

STJUE de 5 de julio de 2007, *Fendt Italiana*, Asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06 (NFJ062111) aps.42 y 44
STJUE de 5 de octubre de 2006, *Nádasdi*, Asuntos acumulados C-290/05 y C-333/05 (NFJ023557), aps. 38 y 39
STJUE de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co.*, Asunto C-437/97
STJCE de 5 de julio de 2004, *Marie Lindfors versus Hangon tullikamari (Finlandia)*, As. C-365/02

ANEXOS

ANEXO 1

La presente tabla muestra una selección de elementos contaminantes al aire según el % de exposición de la población urbana a los mismos durante los años 2011-2015.

		2011	2012	2013	2014	2015
BaP	Media anual	0	0	0	0	0
PM2.5	Media anual	0	0	0	0	0,1
PM10	Percentil 90,41	9	4,3	1,1	1,6	5,1
NO2	Media anual	16,2	11	4,6	3	14,7
O3	Percentil 93,15	18	9,9	28,9	19,8	31,5

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de la Agencia Europea de Medioambiente (15 noviembre 2017)

ANEXO 2

La presente tabla muestra la recaudación de los distintos tipos de impuestos durante el periodo que media de 2012 a 2016.

	2012	2013	2014	2015	2016
CAPÍTULO I.- IMPUESTOS DIRECTOS	95.081	93.050	94.614	96.753	97.827
I.RENTA PERSONAS FISICAS	70.619	69.951	72.662	72.346	72.416
I.SOCIEDADES	21.435	19.945	18.713	20.649	21.678
I.SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	1.708	1.416	1.420	1.639	1.960
FISCALIDAD MEIOAMBIENTAL		1.570	1.625	1.864	1.574
OTROS INGRESOS	1.319	167	195	256	197
CAPÍTULO II.- IMPUESTOS INDIRECTOS	71.594	73.725	78.233	82.726	86.122

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	50.464	51.931	56.174	60.305	62.845
Importaciones	8.775	9.382	10.080	12.452	13.668
Operaciones interiores	41.688	42.548	46.094	47.853	49.177
IMPUESTOS ESPECIALES	18.209	19.073	19.104	19.147	19.866
Alcohol y bebidas derivadas	745	716	761	774	783
Cerveza	283	275	293	297	303
Productos intermedios	17	18	19	20	21
Hidrocarburos	8.595	9.933	9.724	9.783	10.556
Labores del tabaco	7.064	6.539	6.661	6.580	6.677
Determinados medios de transporte / Carbón	0	147	264	308	235
Electricidad	1.507	1.445	1.383	1.385	1.290
TRÁFICO EXTERIOR	1.429	1.311	1.526	1.757	1.856
IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS	1.378	1.325	1.317	1.355	1.376
OTROS INGRESOS	113	86	113	164	178
CAPÍTULO III.- TASAS Y OTROS INGRESOS	1.892	2.073	2.140	2.529	2.300
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	168.567	168.847	174.987	182.009	186.249

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos del Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2016