



FACULTAD DE DERECHO

LA FISCALIDAD DEL VEHÍCULO ELÉCTRICO EN ESPAÑA

Autor: José Díaz Bustamante Ussia

5 E3 A

Derecho Fiscal

Tutor: Ramón Casero Barron

Madrid
Abril 2018

Resumen

En el presente estudio se va a realizar una investigación acerca del sector del automóvil en España, en concreto acerca del parque nacional de vehículos de gasolina, diésel y eléctricos. Se centra la investigación en el segmento de los turismos. El objeto de estudio es el análisis del marco tributario español en torno al vehículo eléctrico, estableciendo una comparativa con el sistema tributario de los turismos de combustión interna. Una vez explicados todos los impuestos que rodean el tema en cuestión, se va a proceder a describir a modo informativo la diferencia recaudatoria existente entre los tipos de vehículo mencionados. Por último, se realiza un análisis de la conveniencia de cada impuesto, así como una discusión acerca del ámbito competencial, para poder realizar propuestas de mejora.

Abstract

In the present study, a research about the automobile sector in Spain is conducted, specifically related to the national park of gasoline, diesel and electric vehicles. The research is focused on the passenger car segment. The object of study is the analysis of the Spanish tax structure around the electric vehicle, establishing a comparison with the tax system of internal combustion vehicles. Once all the taxes surrounding the subject have been explained, it will be described the tax revenue differences between types of vehicles aforementioned. Finally, an analysis of the suitability of each tax is carried out, as well as a discussion about the sphere of competence, in order to make improvement proposals.

Palabras clave

Vehículo eléctrico, gasolina, diésel, combustión interna, parque nacional de vehículos, turismos, impuestos, recaudación, tipo de gravamen, competencia, capacidad normativa, hecho imponible, base imponible.

ÍNDICE

1. Introducción	1
2. El parque de turismos español: situación del vehículo eléctrico	6
3. Marco tributario español	8
3.1. Marco tributario de los turismos	8
3.1.1. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.	8
3.1.2. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	12
3.2. Marco tributario de los combustibles	15
3.2.1. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.....	15
3.3. Marco tributario de la producción y el consumo de electricidad	18
3.3.1. Impuesto Especial sobre la Electricidad.....	19
3.3.2. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.....	21
3.3.3. Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas	23
3.3.3.1. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos	23
3.3.3.2. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas	24
3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	25
4. Comparativa de la recaudación de vehículos de gasolina, diésel y eléctricos.....	28
5. Discusión y propuestas: el ámbito competencial	30
6. Conclusiones	35
7. Bibliografía	37

1. Introducción

La OPEP (Organización de Países Exportadores de Petróleo), que representa el 50% de la oferta mundial de petróleo, acordó en noviembre de 2016 reducir la producción en aproximadamente un 2% de la oferta mundial (1,8 mb/d¹) para el primer semestre de 2017, reducción que acordaron aumentar meses más tarde para, finalmente, en mayo de 2017, acordar que debido a la inestabilidad del mercado mantendrían las reducciones nueve meses más, hasta que terminara el primer trimestre de 2018. Por otro lado, como recoge el MINETAD (Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital), la demanda mundial está en una situación de ascenso, y se prevé que continúe aumentando considerablemente (1,2 mb/d en 2017 hasta los 7,5 mb/d en 2022).

Esta situación planteada a nivel macroeconómico afecta a la industria global de los carburantes a través del precio del petróleo. Por tanto, cada mercado nacional tiene un impacto en su demanda interna de carburantes, lo que genera una reacción por parte de los gobiernos para evitar una balanza de pagos deficitaria y, por tanto, un aumento del gasto público.

De acuerdo con el MINETAD, el consumo de energía final en 2016 en España fue de 85.874 kilotoneladas equivalentes de petróleo (ktep), correspondiendo de forma desagregada al sector del transporte un total de 37.197 ktep (en torno a un 45% del consumo de energía total). A diferencia del resto de sectores, industrial, residencial y terciario, el sector del transporte en 2016 vio aumentada su demanda energética un 11% respecto al año anterior, debido a la creciente demanda de petróleo y sus derivados explicada anteriormente. Además, según las estadísticas del MAPAMA (Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente), el transporte supone más del 40% del total en algunos supuestos de emisiones contaminantes en España, así como un 25% en relación con las emisiones de gases de efecto invernadero.

Según datos del MINETAD, en el ámbito mundial el número de coches eléctricos en 2015 casi duplicó la cifra del año anterior, situándose en 1,3 millones. Se hace necesario, por tanto, clarificar las distintas tipologías de vehículos. Típicamente se conocen dos grandes tipos de vehículos, los de combustión interna y los eléctricos. En relación con los

¹ Millones de barriles al día.

vehículos de combustión interna, existen múltiples variedades en función del combustible empleado y del sistema de combustión. No obstante, se van a simplificar en lo que comúnmente se conoce como gasolina y diésel. El primero emplea el Ciclo Otto, consistente en que se produce la combustión de una mezcla de aire y gasolina gracias a una chispa eléctrica producida por el sistema de encendido. Por su parte, los motores diésel emplean el Ciclo Diesel, en el cual la combustión se produce mediante la inyección del combustible una vez se ha comprimido el aire en el pistón, que se enciende debido a la alta temperatura que alcanza el aire comprimido.

Respecto a los vehículos eléctricos, existen tres tipologías en función de su grado de hibridación eléctrica (GHE). En orden ascendente, el primero de ellos es el vehículo híbrido eléctrico, que consiste en la combinación de un motor eléctrico con un motor de combustión interna. En segundo lugar se encuentra el vehículo híbrido enchufable, cuya diferencia con el primero estriba en que puede ser recargado de forma independiente, a través de una red eléctrica, y tiene tanto motor eléctrico como motor de combustión interna. En tercer y último lugar, el vehículo eléctrico, que suprime el motor de combustión interna y es totalmente eléctrico, recargándose mediante una red eléctrica o en virtud de la frenada regenerativa, con cero emisiones de gases perjudiciales para el medio ambiente.

Por otro lado, en 2015 tuvo lugar la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el cambio climático, mediante la cual se aprobó el conocido Acuerdo de París, que en su artículo 4.1 establece que “(...) las partes de proponen lograr que las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero alcancen su punto máximo lo antes posible (...), y a partir de ese momento reducir rápidamente las emisiones de gases de efecto invernadero (...)”. En el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2009/33/CE, de 23 de abril de 2009, relativa a la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes tiene el objetivo de “impulsar el mercado de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes” y tener una influencia en este mercado suficientemente grande como para “alentar a los fabricantes y a la industria a invertir en vehículos cuyos costes de consumo energético, emisiones de CO₂ y emisiones contaminantes sean poco elevados (...)”. Además, prevé “la posibilidad de apoyo público a la compra de vehículos de transporte por carretera y energéticamente eficientes”.

En España se ha conseguido materializar este apoyo gracias a estrategias de planificación y subvenciones para incentivar el crecimiento del sector del vehículo eléctrico:

A nivel estatal el Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020 fue aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros el 29 de julio de 2011, dando cumplimiento a las exigencias de la Directiva 2006/32/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos. En dicho plan la mejora tecnológica de los vehículos y la introducción del coche eléctrico fundamentan la consecución de los ahorros propuestos en el sector del transporte. Se centran fundamentalmente en “la introducción del vehículo eléctrico en los términos recogidos en el Plan de Acción del Vehículo Eléctrico, que marca como objetivo, para el 2014, 250.000 vehículos y, para 2020, 2,5 millones de vehículos eléctricos, equivalentes al 10% del parque.” Por tanto, la introducción del vehículo eléctrico lleva años siendo una de las claves de los planes energéticos y de calidad del aire de España, y se espera que dicho tipo de vehículos en 2020 haya alcanzado un 10% de cuota en el parque automovilístico español.

Para conseguir estos objetivos, se han ido realizando una serie de planes de ayuda para renovar el parque de vehículos. El primero que se llevó a cabo, en un pasado reciente fue el Programa de Incentivos al Vehículo Eléctrico (conocido como Plan PIVE), cuyo objetivo consistió en otorgar ayudas para “potenciar una disminución del consumo energético nacional mediante la incentivación en la modernización del parque de vehículos de turismo y comerciales con modelos de alta eficiencia energética, con menor consumo de combustibles y emisiones de CO₂”. Esta medida, implantada por el Ministerio de Industria, se centraba en la mejora de la eficiencia energética del parque de vehículos. Se prolongó durante 4 años, hasta mediados del año 2016, sucediéndose ocho planes PIVE en total. Por otro lado, en relación con la impulsión del vehículo eléctrico, el primer plan específico fue el Programa MOVELE, que tuvo varias ediciones, cuyo objetivo era la concesión directa de ayudas a la adquisición de vehículos eléctricos “para incentivar y promover la adquisición de vehículos eléctricos nuevos”. El presupuesto de estos planes fue de diez millones y el último de siete millones de euros, como se recoge en los informes de gestión del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE).

No obstante, no se alcanzó el objetivo de 250.000 coches eléctricos en 2014, en diciembre había en torno a tres mil. Superado el Programa MOVELE, la siguiente estrategia que se llevó a cabo fueron los Planes Movea, en 2016 y 2017, con aproximadamente 16 millones y 14 millones de presupuesto respectivamente, cuyas ayudas se agotaron en poco más de 24 horas. El Real Decreto 1078/2015, de 27 de noviembre, por el que se regula la concesión directa de ayudas para la adquisición de vehículos de energías alternativas, y para la implantación de puntos de recarga de vehículos eléctricos en 2016, MOVEA, recoge en su artículo 1 que el objetivo de este plan era la concesión directa de subvenciones para “incentivar la adquisición en España de vehículos con energías alternativas a los combustibles tradicionales, y la concesión de ayudas para la implantación en España de puntos de recarga para vehículos eléctricos en zonas de acceso público”. Por último, el sucesor del Plan Movea para el 2018 es el Plan MOVALT, que se divide en una parte para vehículos (20 millones de euros) y otra para infraestructuras (15 millones de euros). El objetivo es prácticamente idéntico que el de los planes anteriores.

“A nivel autonómico, Navarra, País Vasco, la Comunidad Valenciana o Baleares han lanzado paquetes de ayudas directas a la compra de vehículos eléctricos y para la instalación de puntos de recarga. A nivel municipal, (...) tanto Barcelona como Sevilla y Madrid han puesto en marcha una serie de beneficios fiscales para estimular la compra de vehículo eléctrico” (Sastre 2016). Ejemplos, entre otros, de que las ayudas a la compra de vehículos eléctricos existen a nivel autonómico y municipal, y van en aumento.

El objetivo de la presente investigación es, ante el escenario planteado, analizar la fiscalidad de los vehículos eléctricos desde el punto de vista de los distintos impuestos que debe pagar un coche de estas características, estableciendo una comparativa con los vehículos de gasolina y diésel. Se pretende descubrir y estudiar cada uno de los impuestos relacionados con los turismos, con los hidrocarburos y con la producción y consumo de la energía eléctrica, así como las diferencias que puedan existir en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, se podrá establecer un mapa mental de la fiscalidad del vehículo eléctrico en la actualidad en el sistema tributario español.

La razón estriba en que, si se llevan a cabo tantos planes para incentivar el cambio del parque de vehículos español hacia una mayor presencia del vehículo eléctrico,

probablemente esta situación lleve aparejada una reestructuración del sistema fiscal del transporte, o al menos una adaptación de éste al nuevo escenario. Además, en este sentido se pretende dirimir si la estructura fiscal existente es la adecuada o si debería plantearse una modificación de la recaudación, debido a las características especiales de este tipo de vehículos. En línea con lo anterior, se pretende discutir la competencia legislativa de los impuestos especiales relativos a esta materia, es decir, realizar un análisis acerca de si los impuestos que rodean al vehículo eléctrico deberían ser de competencia estatal, autonómica o municipal.

Las limitaciones de esta investigación residen en que, si bien existe una amplia variedad de literatura en relación con los aspectos económicos, medioambientales y técnicos que caracterizan y rodean el mundo del coche eléctrico, hay una tremenda escasez de literatura en relación con los aspectos fiscales del fenómeno. Por ello, se va a seguir de cerca el estudio realizado por Sergio Sastre Sanz en 2016 acerca de la fiscalidad del vehículo eléctrico en España, si bien su aproximación a la cuestión se centra en realizar una comparativa numérica acerca de la diferencia de recaudación que existe entre un vehículo de gasolina, diésel y eléctrico, realizando diversos modelos en función de diferentes situaciones y aspectos.

2. El parque de turismos español: situación del vehículo eléctrico

En este apartado se va a comentar la situación del parque de vehículos español, en concreto en lo relacionado con los turismos. Para ello, los datos mencionados se han obtenido de la Dirección General de Tráfico (en adelante, DGT) y de las estadísticas publicadas por ANFAC (Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones)

El parque de vehículos español está envejeciendo. La edad media del parque de turismos en España se sitúa en 12 años de antigüedad, según los datos de la Dirección General de Tráfico (en adelante, DGT), de modo que esto puede dar lugar a una fuerte renovación del parque en los años venideros, si bien para ello es necesario que continúen las medidas e incentivos para la compra de nuevos vehículos y para el achatarramiento de los antiguos. Por lo tanto, puede suponer un incremento del número total de vehículos eléctricos que, como se ha comentado, el número existente actualmente no llega al objetivo que se había marcado.

En 2016 el parque de turismos estaba formado por 22.876.247 vehículos, lo que representa un aumento del 2,3% respecto al año anterior. El parque nacional de vehículos se componía en el mismo año de 28.452.070 vehículos, de modo que los turismos representan un 80% aproximadamente del total. Así, existen casi quinientos turismos por cada mil habitantes. Además, actualmente se matriculan al año más de un millón de vehículos, de modo que se puede considerar que el sector automovilístico está remontando y se está recuperando de la crisis del año 2008. De esa cifra de más de un millón, en 2016 solo 2.000 matriculaciones aproximadamente correspondían a vehículos eléctricos, mientras que las correspondientes a vehículos de gasolina y diésel eran de más de 450.000 y de más de 650.000 respectivamente.

Los considerados vehículos alternativos rozan una cuota de mercado de apenas el 3%, si bien la cuota de producción de vehículos eléctricos en España está en un momento ampliamente alcista. Madrid y Cataluña, seguidas de cerca por Andalucía y la Comunidad Valenciana, son las primeras en la lista de matriculación de vehículos eléctricos por Comunidades Autónomas.

Por otro lado, en el año 2016 el parque nacional de vehículos eléctricos estaba formado por casi veinte mil vehículos, de los cuales solo un poco más de ocho mil eran turismos. Para poder hacer una comparativa respecto al total de turismos, en el mismo año había menos de dos turismos eléctricos por cada diez mil habitantes. En el primer trimestre del año 2018, las matriculaciones de vehículos eléctricos e híbridos subieron un 39%. En concreto, respecto de los vehículos eléctricos, las matriculaciones en el mes de marzo de 2018 se han incrementado en un 63,2% en comparación con el mismo mes del año anterior.

Las matriculaciones de vehículos híbridos superan con mucho a las de los vehículos eléctricos, de modo que el número de vehículos híbridos en el parque nacional de turismos es más del doble que el número de coches eléctricos. Por lo tanto, puede aventurarse que el vehículo híbrido presenta un mayor atractivo hacia los clientes del sector del automóvil, ya que puede beneficiarse tanto del hecho de ser eléctrico como del hecho de ser de combustión interna. Además, la autonomía de los vehículos eléctricos tiene todavía que sufrir un avance, de forma que la carga pueda soportar viajes de seiscientos kilómetros. Esto, por ahora, es una desventaja existente en los vehículos eléctricos.

3. Marco tributario español

Se pretende analizar cada uno de los impuestos relacionados con los vehículos de gasolina y diésel, así como con los vehículos eléctricos. En ocasiones un mismo impuesto gravará a los tres, y en otros supuestos será exclusivo de los vehículos de combustión interna, o bien de los vehículos eléctricos.

Así, se divide esta sección en tres apartados: marco tributario de los turismos, marco tributario de los combustibles, marco tributario de la producción y el consumo de electricidad, Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos ambientales autonómicos.

3.1. Marco tributario de los turismos

En este apartado se analizan los dos impuestos relativos a los turismos.

3.1.1. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Antes de explicar este impuesto, se hace necesario explicar qué es un impuesto especial. En virtud del artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, Ley de Impuestos Especiales), “los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley.” Así, el apartado dos de este artículo establece que “tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón.”

“El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT), también conocido como Impuesto de matriculación, fue introducido a raíz de la reforma del IVA de 1992” (Pérez Royo, 2017). La reforma del IVA suprimió los tipos incrementados, cuyos ingresos derivaban fundamentalmente de los vehículos, de forma que se creó este nuevo impuesto con ánimo recaudatorio. En el punto 7 de la Exposición

de Motivos de la Ley de Impuestos Especiales se explica que “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”

Además, “se exige con un tipo igual al diferencial del suprimido tipo incrementado y aplicado sobre la misma base” (Pérez Royo, 2017). La citada Exposición de motivos afirma que la característica esencial de este impuesto es “la simplicidad de gestión, al estar ligada su autoliquidación con la primera matriculación de los medios de transporte en España, sean fabricados o importados, nuevos o usados y la determinación de su base imponible con las técnicas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales «inter vivos» y «mortis causa».”

Así, continúa la Exposición de motivos explicando que la diferencia que marca la reforma estriba en que se eliminan ciertas situaciones empresariales en que era posible anteriormente deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como que se suprime el beneficio de los vehículos tipo “jeep”, ya que su uso se vio transformado radicalmente y ya se entendían utilizados como vehículos de turismo.

Desde el punto de vista de la técnica legislativa, puede ser preferible que el IEDMT se regulara en una ley propia, de forma que se pudiera aprovechar para coordinar la fiscalidad sobre el automóvil. Además, la estructura y recaudación de este impuesto es profundamente diferente a la del resto de impuestos que se incluyen en la ley (Pérez Royo, 2017).

El IEDMT no es uno de los impuestos especiales armonizados de la Unión Europea, de modo que cada Estado se reserva el derecho de gravar o no el hecho imponible. En el caso de España, se destina el Título II de la Ley de Impuestos Especiales al IEDMT. En virtud del artículo 65.1.a), están sujetas al impuesto “la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

Los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3 establecidas en el texto vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

Cuando la matriculación se produzca en Canarias, se presumirá la afectación significativa a una actividad económica cuando no resulten aplicables a las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación del vehículo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

No obstante, estará sujeta al IEDMT la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda.”

Así, la citada Directiva en su Anexo I establece la clasificación de los vehículos según categorías internacionales, siendo así que la categoría N comprende los “vehículos a motor destinados al transporte de mercancías y que tengan por lo menos cuatro ruedas, o tres ruedas y un peso máximo superior a 1 tonelada”, de modo que no afecta a los turismos la excepción a la sujeción del impuesto del artículo 65. Así, los turismos se entienden comprendidos en la categoría M de la Directiva que, en concreto, se refiere a los “vehículos a motor destinados al transporte de personas y que tengan por lo menos cuatro ruedas, o tres ruedas y un peso máximo superior a 1 tonelada.”

Se contemplan en la Ley una serie de supuestos de exención y de no sujeción en los artículos 65 y 66, así como una serie de devoluciones y reducciones en función del uso que se dé al medio de transporte en cuestión. Ejemplos de ello son las ambulancias, taxis, vehículos diplomáticos y vehículos matriculados a nombre de minusválidos, entre otros.

Los sujetos pasivos del IEDMT son “las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.” (artículo 67 Ley de Impuestos Especiales), de modo que el devengo del impuesto se produce “en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte” (artículo 68 Ley de Impuestos Especiales).

Por otro lado, en virtud del artículo 69 a) de la Ley de Impuestos Especiales, la base imponible del IEDMT, para medios de transporte nuevos, está constituida por “el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.” Como puede comprobarse, este impuesto sigue relacionado en cierto punto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se usa la misma base que para el IVA en la adquisición.

En relación con el tipo impositivo, regulado en el art. 70 de la Ley de Impuestos Especiales, el IEDMT está cedido a las Comunidades Autónomas con reconocimiento de competencia normativa en materia de tipos de gravamen, de modo que esta ley estatal establece unos tipos aplicables por defecto en el territorio de las Comunidades Autónomas que no hagan uso de esta competencia. Aun con esta característica, para establecer los tipos se atiende, además de al tipo de vehículo, a las emisiones de CO₂.

De esta manera, en virtud de los apartados 1 y 2 del artículo 70 puede inferirse que el tipo aplicable estatal establecido es del 0% para los vehículos con emisiones de CO₂ no superiores a 120 g/Km, elevándose dicho tipo al 4,75% para vehículos que emitan entre 120 y 160 g/Km, al 9,75% para vehículos que emitan entre 160 y 200 g/Km, y al 14,75% para vehículos que emitan 200 o más g/Km de CO₂. Por lo tanto, encuadrando los

vehículos eléctricos en este impuesto, éstos están sujetos al impuesto, pero su tipo impositivo es cero, a diferencia de los vehículos de gasolina y diésel, que pagarán más o menos en función de las emisiones.

Sin embargo, el IEDMT está cedido a las Comunidades Autónomas en virtud del artículo 11 h) de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Así, se cede el 100% de la recaudación del impuesto y las Comunidades Autónomas tienen capacidad normativa y de gestión. No obstante, para poder gestionar este impuesto, hasta que la Comunidad Autónoma no lo solicite, la gestión seguirá siendo estatal. Además, la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y el sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, aumentó el margen de las Comunidades Autónomas para aumentar el tipo del IEDMT, de forma que pueden realizar desde entonces un aumento hasta un máximo del 15% del tipo de gravamen.

“Los ingresos derivados de la recaudación de este impuesto han descendido más de un 66% desde 2009, alcanzando mínimos históricos en 2014. La matriculación de vehículos diésel supuso el 71% de los ingresos” (Sastre, 2016).

Por lo tanto, en definitiva, ya con este impuesto se puede anticipar que es necesaria una reforma del conjunto de la imposición sobre los vehículos. “La idea sería eliminar el impuesto de matriculación y reformar totalmente el actual impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, introduciendo claramente el argumento ambiental en su configuración. Con ello, la imposición sobre los vehículos pasaría de los municipios a las CCAA, lo que presenta la ventaja de reducir comportamientos oportunistas consistentes en empadronarse en el municipio de la segunda residencia para pagar un impuesto municipal inferior” (Durán Cabré, 2007). Todo lo relativo al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se contempla en el siguiente apartado.

3.1.2. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

En adelante IVTM, es un impuesto que conserva prácticamente inmutada la regulación del anterior Impuesto de Circulación de Vehículos al que vino a sustituir a partir de 1990,

y se trata de un impuesto directo, real y objetivo, municipal y obligatorio (Pérez Royo, 2017).

Así, no es extraño que exista un impuesto que grave la tenencia de vehículos de motor en el sistema tributario español, sino que la peculiaridad radica en que se trate de un impuesto de gestión íntegramente municipal (artículo 59.1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL). Cabe destacar, en relación con esto que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal modificó la gestión del impuesto en el sentido de que estableció ciertas variaciones en la justificación de pago del impuesto.

El IVTM se regula en los artículos 92 a 99 del TRLRHL. Así, en virtud del artículo 92, “el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”, siendo así que el apartado 2 del artículo considera vehículo apto para la circulación “el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.”

En este sentido, queda claro el concepto de vehículo apto para la circulación, pero no define la ley el concepto de vehículo de tracción mecánica, de modo que para dilucidar la cuestión se acude al Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. En su Anexo II contempla las definiciones y categorías de vehículos. Distingue entre vehículo, “aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial”, y vehículo de tracción animal, “vehículo arrastrado por animales”. Por lo tanto, este Reglamento no determina con exactitud el concepto de vehículo de tracción mecánica, si bien es deducible. Si se acude al ya derogado Código de la Circulación aprobado por Decreto el 26 de septiembre de 1934, en su artículo 4 define el vehículo de tracción mecánica como “todo vehículo dotado de un dispositivo mecánico de propulsión, que sirva para el transporte de personas o de cosas y que circule por las vías públicas sin intervención de carriles.” Queda por tanto definido el concepto.

Volviendo a la cuestión, el art. 93 TRLRHL establece una serie de exenciones en el IVTM, de carácter objetivo, subjetivo y mixto (ambulancias, vehículos de representaciones diplomáticas y vehículos de las Administraciones Públicas territoriales afectos a la defensa nacional, entre otros). No hay lugar a ninguna de estas exenciones en este caso.

Por otro lado, es sujeto pasivo la persona o entidad a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación (artículo 94 TRLRHL). Así, el legislador facilita la gestión del impuesto evitando discusiones acerca de la titularidad real del vehículo en caso de negocios jurídico-privados que puedan realizar los particulares (Pérez Royo, 2017).

El devengo del IVTM se produce el primer día del período impositivo, siendo este último coincidente con el año natural, salvo en caso de primera adquisición del vehículo (artículo 96 TRLRHL).

Respecto a la cuota, el artículo 95 del TRLRHL establece un cuadro de tarifas en el cual se clasifican los vehículos en función de su potencia y clase. Así, las cuotas de los turismos oscilan entre 12,62 euros para los de menos de 8 caballos fiscales, hasta 112 euros para los de 20 caballos fiscales en adelante. No obstante, en su apartado 4 el artículo esclarece que los ayuntamientos podrán incrementar estas cuotas con un coeficiente máximo de 2, pudiendo establecer un coeficiente distinto para cada tramo.

Además, el apartado 6 permite a los ayuntamientos establecer bonificaciones en la cuota del IVTM. En concreto, una bonificación del 75% en función de la clase de carburante que consume el vehículo en relación con su incidencia en el medio ambiente, así como una bonificación del 75% en función de las características del motor y su incidencia en el medio ambiente. Por último, una bonificación del 100% para los vehículos históricos.

Por lo tanto, se permite a los ayuntamientos la posibilidad de bonificar en un alto grado los vehículos con menos emisiones de CO₂, es decir, los vehículos eléctricos. Así, aunque los vehículos de gasolina y diésel puedan estar también bonificados en la cuota, los eléctricos siempre van a estar más bonificados.

En relación con la competencia, la Disposición adicional primera del TRLRHL concreta la previsión genérica del artículo 6 de la LOFCA permitiendo a las Comunidades Autónomas la reclamación de la materia imponible gravada por el IVTM, a cambio de la

oportuna compensación económica a los municipios en cuestión, que no puede suponer una minoración de los ingresos por IVTM que vinieran percibiendo los ayuntamientos. Así, el procedimiento consiste en que la Comunidad Autónoma crea un tributo autonómico nuevo sobre la materia, y desaparece el IVTM en los municipios afectados.

3.2. Marco tributario de los combustibles

3.2.1. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Se trata de uno de los impuestos armonizados por las directivas comunitarias, de tal forma que en el apartado 5 de la Exposición de motivos de la Ley de Impuestos Especiales se explica que la adaptación que ha sufrido este impuesto “ha obligado a ampliar de forma importante el ámbito objetivo del impuesto, pero ello no implica que, en un orden práctico, vayan a gravarse consumos de productos que hoy no lo están; la estructuración jurídica del impuesto permite la desgravación bien por exención o mediante devolución, de los productos que no se utilicen como carburante o combustible. Por otra parte, el número de beneficios fiscales se ha ampliado en forma notable con respecto a los reconocidos en la anterior Ley, como ocurre, por ejemplo, con los productos utilizados como lubricantes, el avituallamiento de los buques que realizan navegación de cabotaje, los combustibles empleados en la generación de electricidad o en la tracción de ferrocarriles, etc.”

Se recoge en el Capítulo VII del Título I de la Ley de Impuestos Especiales, de modo que, como se indica en el artículo 2, se trata de un impuesto especial de fabricación. Respecto al ámbito objetivo de este impuesto, baste decir que se recoge en el artículo 46 que establece una lista de los productos sujetos a este impuesto. Los productos incluidos se definen en el artículo 49, en virtud del cual se entiende que está gravada la gasolina con y sin plomo, el gasóleo, el gas natural, el queroseno, el bioetanol y el biodiésel, entre otros. No obstante, el artículo 47 de la ley establece varios supuestos de no sujeción, de entre los cuales el más importante es la utilización de hidrocarburos como combustible en la fabricación de hidrocarburos. También hay ciertas exenciones especiales de este impuesto, además de las previstas en las Disposiciones Comunes, si bien no es necesaria su explicación para el caso en cuestión.

La base imponible del impuesto, según el artículo 48 de la Ley de Impuestos Especiales, “estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 Grados Centígrados. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ).” Además, el apartado 2 concreta que “la determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982.”

Por su parte, los tipos se expresan en euros, y fueron modificados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante, Ley 15/2012), en virtud de la cual, a partir del 1 de enero de 2013, “existen dos tipos: el general y el especial, que vino a sustituir al «céntimo sanitario»” (Pérez Royo, 2017). Así, tras las modificaciones introducidas por la Ley 15/2012, los tipos de la Tarifa 1ª (la Tarifa 2ª no es de interés en este caso) quedan como se refleja a continuación en la Tabla 1:

Tabla 1.

TARIFA PRIMERA				
<i>Epígrafe</i>	<i>Producto</i>	<i>Unidad</i>	<i>Tipo General (euros)</i>	<i>Tipo Especial (euros)</i>
1.1	Gasolinas con plomo	1.000 Litros	433,79	24,00
1.2.1	Gasolinas sin plomo 98 I.O. o de octanaje superior	1.000 Litros	431,92	24,00
1.2.2	Demás gasolinas sin plomo	1.000 Litros	400,69	24,00
1.3	Gasóleos para uso general	1.000 Litros	307,00	24,00
1.4	Gasóleos bonificados	1.000 Litros	78,71	6,00
1.5	Fuelóleos	Tonelada	14,00	1,00
1.6	GLP uso general	Tonelada	57,47	
1.8	GLP usos no carburante	Tonelada	15,00	
1.9	Gas natural uso general	Gigajulios	1,15	
1.10.1	Gas natural uso no carburante y uso carburante motores estacionarios	Gigajulios	0,65	
1.10.2	Gas natural usos profesionales no en procesos cogeneración o generación energía eléctrica	Gigajulios	0,15	
1.11	Queroseno uso general	1.000 Litros	306,00	
1.12	Queroseno no carburante	1.000 Litros	78,71	
1.13	Bioetanol y biometanol uso carburante:			
	a) Mezclado con gasolinas 98 I.O. o de octanaje superior	1.000 Litros	431,92	24,00
	b) Mezclado con demás gasolinas o sin mezclar	1.000 Litros	400,69	24,00
1.14	Biodiesel carburante	1.000 Litros	307,00	24,00
1.15	Biodiesel y biometanol combustible	1.000 Litros	78,71	6,00
1.16	Gasóleos producción energía eléctrica o cogeneración energía eléctrica y calor	1.000 Litros	29,15	
1.17	Fuelóleos producción energía eléctrica o cogeneración energía eléctrica y calor	Tonelada	12,00	

Fuente: elaboración propia

Así, se añade con la reforma un tipo especial aplicable solo a determinados productos, cuyo rendimiento se cede en un 100% (el derivado del tipo general se cede en el 58%) a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se ha producido dicho rendimiento. Por otro lado, la recaudación de los tipos estatales está cedido a las Comunidades Autónomas con el límite máximo del 58% para el tipo general, y en su totalidad para el tipo especial (artículo 11 j) LOFCA). Así, se cede el 58% de la recaudación a las Comunidades Autónomas, que no tienen capacidad normativa, siendo la gestión del impuesto de carácter estatal.

Por otro lado, se crea el tipo impositivo autonómico, regulado en el artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales, en virtud del cual “las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios”. Por tanto, el tipo autonómico grava gasolinas, gasóleos, fuelóleos, querosenos, bioetanol y biometanol carburante, biodiesel carburante, biodiesel y biometanol combustible.

Además, el apartado segundo establece que el tipo impositivo aplicable es el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados, entendiéndose como tal lugar: establecimientos de venta al público al por menor (gasolineras); establecimientos de consumo propio para ser consumidos en el mismo; cualquier establecimiento distinto de una fábrica o depósito legal.

En los últimos artículos dedicados a este impuesto se establecen una serie de devoluciones de las cuotas soportadas cuando el producto se dedique a determinados fines, si bien ninguna comprende el caso de estudio.

Así, en el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos, se trata de un impuesto especial con dos tipos estatales (general y especial) para determinados productos, en concreto los que nos ocupan, y un tipo autonómico.

“Dado que, en conjunto, los productos petrolíferos y el gas suponen un 70% de la demanda de energía final en España, este impuesto registra una alta recaudación, abarcando un 55% de los tributos ambientales y un 70% de los impuestos energéticos. De acuerdo con la Agencia Tributaria, dicha recaudación, que registraba una tendencia descendente desde 2008 hasta 2012, cuando tocó fondo en los 9.453 millones de euros, volvió a incrementarse hasta los 11.035 millones de euros en 2013” (Sastre, 2016).

3.3. Marco tributario de la producción y el consumo de electricidad

En este apartado se van a tratar los tres impuestos existentes en materia de producción y consumo de la energía eléctrica.

3.3.1. Impuesto Especial sobre la Electricidad

Este impuesto está en vigor desde el 1 de enero de 1998 y fue introducido en 1997 por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Su creación se derivó de la supresión del sistema de financiación de las subvenciones al sector del carbón. Hasta 1997 esa financiación se articulaba mediante un recargo en la tarifa eléctrica. La desaparición de este modo de financiación para ser sustituido por asignaciones presupuestarias fue acompañada por la creación de esta nueva figura, cuya regulación bebió de una propuesta de Directiva sobre el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, que la Comisión Europea había presentado en 1997 (Pérez Royo, 2017). Dicha Directiva se aprobó finalmente años más tarde, siendo la Directiva 2003/96/CEE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

No obstante, la regulación del impuesto se vio modificada por la Ley 28/2014, de 26 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Así, esta norma modificó las características y encaje del Impuesto Especial sobre la Electricidad, de tal forma que pasó a integrarse en la Ley de Impuestos Especiales, en concreto en el Título III, relativo a los Impuestos Especiales sobre el Carbón y la Electricidad. En el Preámbulo de la Ley 28/2014 se establece que “el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, debiendo inscribirse en el correspondiente registro territorial exclusivamente aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible,

persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva de la Unión Europea”. Por otro lado, en virtud del artículo 11 g) LOFCA, se cede el 100% de la recaudación de este impuesto a las Comunidades autónomas, que no tienen capacidad normativa sobre el mismo, siendo la gestión de carácter estatal.

En virtud del artículo 89 de la Ley de Impuestos Especiales, “el Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.”

El hecho imponible se recoge en el artículo 92, según el cual las operaciones gravadas son dos. En primer lugar, el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo. En este caso, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación (artículo 95 a)). En segundo lugar, se grava el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. En este caso, el devengo se produce en el momento de su consumo (artículo 95 b)).

La base imponible está constituida por la que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas (artículo 97). Sobre esta base, en virtud del artículo 98, se puede aplicar una reducción del 85% cuando la electricidad se destine a determinados usos (reducción química y procesos electrolíticos, procesos metalúrgicos y riegos agrícolas, entre otros).

El tipo impositivo (artículo 99) que se exige en este impuesto es del 5,11269632%. Además del tipo proporcional, se establecen unos tipos mínimos específicos: 0,5 euros por megavatio-hora (MWh) si la electricidad suministrada se destina a usos industriales; 1 euro por MWh cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. Así, “con tipos impositivos constantes puede darse un descenso de la electricidad consumida y un

aumento de la recaudación si aumenta en mayor proporción la base imponible” (Sastre, 2016).

Existen una serie de exenciones reguladas en el artículo 94, ninguna de las cuales aplica a este caso. Se contempla un único supuesto de no sujeción en el artículo 93, en concreto, el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

Por otro lado, los obligados tributarios son los contribuyentes (artículo 96) y los obligados a soportar la repercusión de la cuota devengada (artículo 101). Respecto a los primeros, en el supuesto de suministro para el consumo, serán quienes realicen dicho suministro; y en el supuesto de consumo de la electricidad generada por el propio productor, será el productor-consumidor. En relación con los obligados a soportar la repercusión de la cuota, el contribuyente debe repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada (el consumidor).

Por lo tanto, este impuesto ciertamente carece de contenido ambiental, ya que su base imponible se estructura en función del precio pagado por el consumo de energía eléctrica. De hecho, “la carga fiscal de los grandes consumidores es muy inferior ya que también lo son los precios que éstos pagan por la electricidad” (Sastre, 2016). Sería necesario, también en este caso, introducir en este impuesto algún tipo de contenido ambiental, de forma que existiera coherencia en el sistema tributario español a efectos del elemento medioambiental, ya que en la producción de energía eléctrica se pueden dar emisiones de la misma manera que emiten los vehículos de combustión interna.

3.3.2. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Es introducido en el sistema tributario por la Ley 15/2012, con el objetivo de favorecer el equilibrio presupuestario. Como se recoge en el Preámbulo de la ley, se trata de un impuesto de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español. Además, este impuesto estatal “gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y

desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación.”

Se regula en el Título I de la ley y, como se ha dicho, “grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central” (artículo 1).

El hecho imponible (artículo 4) es “la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red”.

Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley 58/2003) que realicen las actividades gravadas por el hecho imponible (artículo 5).

La base imponible (artículo 6) se constituye por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el periodo impositivo, que por lo general es el año natural (artículo 7). Por tanto, el devengo, excepto en el caso de cese en la actividad en la instalación, se producirá el 31 de diciembre. El tipo impositivo que se exige es el 7% (artículo 8).

De igual modo que el Impuesto Especial sobre la Electricidad, este impuesto carece también de cualquier contenido ambiental, ya que la base imponible se centra en el número de instalaciones, de modo que no establece una diferencia de gravamen en función de si la fuente de producción es más o menos contaminante. Es altamente discutible que su finalidad sea la compensación de los costes medioambientales que genera la producción, ya que no se dejan al margen las formas de generación respetuosas

con el medio ambiente (energías renovables, por ejemplo) y ni siquiera gradúa el gravamen en función de la capacidad contaminante de las fuentes de energía utilizadas (Cuatrecasas, 2013).

3.3.3. Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

La Ley 15/2012 contempla dos impuestos diferentes en relación con la producción y almacenamiento de residuos nucleares, ley que fue modificada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. La razón de ser de estos impuestos es que, según el Preámbulo de la ley, la generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres, debido a las particularidades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar. Así, se establecen ambos impuestos con el objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación. Por lo tanto, la crítica que se puede hacer a estos impuestos es que carecen de finalidad desincentivadora, es decir, no hay alternativa.

Ambos son tributos de carácter directo y naturaleza real. En relación con las normas comunes, el periodo impositivo coincide con el año natural, de modo que el devengo se produce el 31 de diciembre, excepto en caso de cese en la actividad en la instalación, en cuyo caso el devengo se producirá en el momento de cese.

3.3.3.1. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos

En virtud del artículo 15 de la Ley 15/2012, constituye el hecho imponible la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Se entiende que el combustible nuclear gastado es el irradiado en el reactor que durante el periodo impositivo haya sido extraído definitivamente de éste.

Los contribuyentes son las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 que realicen las actividades gravadas (artículo 16). El mismo artículo considera que serán responsables solidarios de la deuda tributaria de este impuesto los propietarios de las instalaciones nucleares que generen el hecho imponible cuando no coincidan con quien las exploten.

Respecto a la base imponible (artículo 17 de la Ley 58/2003), ésta la constituyen los kilogramos de metal pesado (entendiéndose por tal el uranio y el plutonio) contenido en el combustible nuclear producido durante el periodo impositivo. La base imponible se constituye también por los metros cúbicos de residuos radioactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados durante el periodo impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación. Se determinará la base imponible para cada instalación en la que se realicen las actividades gravadas.

En relación al tipo impositivo (artículo 18 de la Ley 58/2003), se determina el importe a pagar en función del tipo de producción. Así, en el caso de producción de combustible nuclear gastado, el tipo es de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado. Por otro lado, en la producción de residuos radioactivos, para aquellos de baja y media actividad, el tipo es de 6.000 euros por metro cúbico, y para aquellos de muy baja actividad el tipo es de 1.000 euros por metro cúbico.

3.3.3.2. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas

El hecho imponible (artículo 19 de la Ley 58/2003) es la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radioactivos en una instalación centralizada. Se entiende como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

Los contribuyentes (artículo 21 de la Ley 58/2003) son las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades gravadas.

La base imponible (artículo 22 de la Ley 58/2003) la constituye, en primer lugar, la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos. En segundo lugar, la diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos. En tercer lugar, el volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el supuesto anterior, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

La Ley 58/2003 contempla en su artículo 23 deducciones en la base imponible para las instalaciones de almacenamiento de residuos de media, baja y muy baja actividad, fijando el importe de dicha deducción en función de una fórmula matemática.

El tipo impositivo (artículo 24 de la Ley 58/2003) en el caso de combustible nuclear gastado es de 70 euros por kilogramo de metal pesado; en el caso de residuos de alta actividad o de media actividad y vida larga, distintos del combustible nuclear gastado, es de 30.000 euros por metro cúbico de residuo radioactivo; en el caso de residuos radioactivos de baja y media actividad es de 10.000 euros por metro cúbico; y en el caso de residuos radioactivos de muy baja actividad es de 2.000 euros por metro cúbico.

3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es un impuesto indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo. Es uno de los impuestos armonizados por Directivas de la Unión Europea. De hecho, es el prototipo de impuesto armonizado, y el Estado español tiene poco margen de maniobra normativa.

Se fueron aprobando una serie de Directivas que regulaban el IVA, si bien la más conocida era la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, conocida como la Sexta Directiva. Con el objetivo de refundir todas las Directivas y favorecer la seguridad jurídica, se aprobó la Directiva 2006/112/CE

del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, si bien esta última ha sido modificada por numerosas Directivas posteriores.

“La preocupación por asegurar una aplicación uniforme del IVA en la Unión Europea se explica, a mayor abundamiento, por el hecho de que el IVA constituya una de las principales fuentes de financiación de la Unión Europea” (Cubero Truyo, 2017).

A nivel interno, el IVA es regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA). Así, en su Exposición de motivos se recoge que en España el territorio de aplicación del IVA se reduce a la Península y Baleares, ya que Canarias, Ceuta y Melilla no se consideran territorio nacional español a efectos del IVA.

La Ley del IVA separa el hecho imponible (Título I) en tres capítulos, uno por cada tipo de operación gravada. Así, el IVA es un tributo indirecto que recae sobre el consumo y grava: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes; las importaciones de bienes. Por otro lado, el tipo impositivo general es del 21% (artículo 90.1 Ley del IVA), que es el que corresponde a los vehículos, ya que no están contemplados en ninguno de los supuestos de tipo reducido. No obstante, este último año los fabricantes de automóviles están pidiendo al Gobierno que se reduzca o elimine el IVA del vehículo eléctrico, ya que la Unión Europea ha autorizado la aplicación de un IVA reducido a los vehículos eléctricos.

La base imponible del primer grupo de operaciones se constituye por “el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas” (artículo 78.1 Ley del IVA). En el punto cuarto del artículo 78.2 se regula que se incluyen como contraprestación “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido”. Por lo tanto, “en el caso de los combustibles y la electricidad, el IEH y el IEE formarán parte del cálculo de la base imponible del IVA de los productos que gravan.” (Sastre, 2016), ya que la Ley del IVA admite la doble imposición y que el adquirente tenga que soportar tanto IVA como Impuestos Especiales, fundamentalmente por la finalidad extrafiscal que suelen tener éstos últimos.

En relación con este impuesto, el problema que surgía era de carácter comunitario, ya que los turismos nuevos son un bien de consumo sensible a las circunstancias fiscales que puedan influir en el precio. Así, existe un régimen específico para evitar que los particulares compren el vehículo nuevo en otro país de la Unión Europea que tenga un tipo más bajo. El régimen normal en estas situaciones es que se paga el IVA del país donde se ha comprado el bien (principio de tributación en el país de origen). Se entienden como medios de transporte nuevos no solo los de primera entrega, sino también los vendidos antes de que transcurran seis meses desde su inicial puesta en servicio, o bien antes de que hayan recorrido 6.000 kilómetros, aunque ya hayan transcurrido los seis meses.

El método consiste en que se atribuye la condición de empresario a los particulares que “realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos” (artículo 5.1 e) Ley del IVA) de forma intracomunitaria. Además, se aplica el principio de tributación en destino, porque el particular es empresario en este caso, de modo que ya no es posible para los particulares beneficiarse de tipos comunitarios más bajos que el español.

4. Comparativa de la recaudación de vehículos de gasolina, diésel y eléctricos

Se pretende en este apartado informar acerca de la diferencia existente entre los vehículos de combustión interna y los vehículos eléctricos en relación con la recaudación que soportan. Se va a hacer referencia a los resultados que Sergio Sastre (2016) obtiene en su amplio estudio sobre la recaudación del vehículo eléctrico, teniendo en cuenta que en dicho estudio se tiene que hacer ciertas asunciones y suposiciones para poder realizar los cálculos. Así, el objetivo de este apartado es meramente informar acerca de la distancia entre los distintos tipos de vehículo.

Sastre segmenta el análisis de la recaudación unitaria en función de distintos aspectos: por vehículo, asociada al consumo de carburantes y electricidad; por kilómetro, asociada al consumo de carburantes; por CO₂ emitido; por consumo eléctrico de los vehículos eléctricos a través del IVPE; por vehículo a través del IEDMT; y por vehículo a través del IVTM.

Con todo, Sastre realiza un análisis agregado, que le permite llegar a la conclusión de que “los resultados sugieren de forma general, una menor recaudación asociada al VE [vehículo eléctrico] en términos cuantitativos, y una estructura de la aportación de cada tipo de impuesto muy diferente. En cuanto a las cantidades recaudadas, sólo un patrón de movilidad similar al diésel con un hábito de recarga diurno en electrolinerías, arrojaría ingresos de los VE comparables con los de los VCI [vehículos de combustión interna] gasolina actuales.”

Así, resulta de interés para este estudio que los vehículos eléctricos suponen un nivel de recaudación sensiblemente inferior al que suponen los vehículos de combustión interna de gasolina y diésel. Tiene su justificación, en primer lugar, en el sentido de que los vehículos eléctricos son menos contaminantes, de modo que tributan menos, dependiendo de qué impuesto se trate. Este argumento se apoya en que, debido a la necesaria renovación del parque de vehículos español hacia un parque más eficiente y más responsable con el medio ambiente que cumpla con el compromiso que exige la Unión Europea en materia medioambiental, la técnica legislativa tiene una tendencia a beneficiar a los vehículos eléctricos en materia tributaria.

No obstante, a efectos de recaudación, el vehículo eléctrico supone una merma considerable en la recaudación asociada a este medio de transporte, de modo que o bien se modifica la tributación en el medio plazo, creando nuevas formas tributarias que graven de alguna forma los vehículos eléctricos, o bien se modifican las figuras existentes para endurecer la tributación de éstos.

Hay que recalcar que estas modificaciones deben hacerse en el medio plazo, ya que actualmente la política es incentivar la compra de vehículos eléctricos, por lo que es favorable que su tributación sea menor, de modo que se compense el sobreprecio que el contribuyente tiene que pagar al comprar el coche.

5. Discusión y propuestas: el ámbito competencial

Uno de los objetivos del presente estudio es discutir si el ámbito competencial de los impuestos analizados es correcto, es decir, si el reparto de los diferentes impuestos a nivel estatal, autonómico y municipal es correcto. Así, en este apartado se pretende abordar esta cuestión, aportando propuestas de modificación en la gestión, en relación con los problemas encontrados en el análisis de cada impuesto.

Antes de comenzar, hay que señalar que, al margen del tramo autonómico del IEH y el IEDMT analizados con anterioridad, “algunas regiones como Aragón, Castilla La Mancha, Galicia, Murcia y la Comunidad Valenciana han establecido un impuesto sobre las emisiones atmosféricas (principalmente de SO_x y NO_x), el cual afecta indirectamente a algunas centrales eléctricas, entre otras instalaciones” (Sastre, 2016).

Así, respecto a estos impuestos sobre las emisiones de SO_x y NO_x, es preciso señalar que el nivel autonómico no es recomendable para aplicar un impuesto que grave las emisiones de gases, ya que puede dar lugar, como de hecho sucede, a que en algunas autonomías se grave y en otras no, de modo que acarrea diferencias territoriales que pueden ser un incentivo para la migración de sectores económicos de una Comunidad Autónoma a otra.

Por otro lado, en la misma línea argumental se encuentra el impuesto sobre emisiones de CO₂. De hecho, este impuesto, que ha sido regulado en algunas Comunidades Autónomas como Cataluña, da lugar a una mayor carga fiscal para empresas y particulares, de modo que una Comunidad Autónoma que grave estas emisiones está en desventaja respecto a otra que no lo grave, aunque la recaudación sea superior, por cuanto puede dar lugar a un desequilibrio en la competitividad de sectores industriales en favor de la Comunidad Autónoma que no grave las emisiones.

El IEDMT, como se ha comentado, se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, que tienen capacidad normativa. En relación con el mismo, sería oportuno que estuviera coordinado con el IVTM y con el Impuesto Especial de Hidrocarburos de forma que, si el consumo de un determinado tipo de carburante es menos gravado en este último, pudiera compensarse con un mayor gravamen en los otros dos impuestos. Así, se conseguiría que los vehículos de combustible diésel, que están menos gravados por un impuesto, fueran más gravados por otro y se consiguiera la finalidad medioambiental que

tanto se exige desde la Unión Europea. Otra idea, ya comentada anteriormente, es eliminar el impuesto de matriculación y reformar el IVTM, estableciendo una eficiente graduación en el ámbito medioambiental.

Respecto al IVTM, como se ha comentado anteriormente se trata de un impuesto de carácter municipal, que puede ser asumido por la Comunidad Autónoma a cambio de la oportuna compensación. Así, se puede discutir si sería mejor que todas las Comunidades Autónomas asumieran el IVTM o, por el contrario, si debería seguir siendo de nivel municipal. En este sentido, puede ser preferible que sea asumido por las Comunidades Autónomas, con el objetivo de evitar ciertas prácticas de evasión fiscal, como puede ser cambiar el domicilio de municipio para beneficiarse de un IVTM menos gravoso. Además, al convertirse en un tributo propio las Comunidades Autónomas ya podrían confeccionar el IVTM estableciendo tipos más diferenciados en términos de nivel de emisiones, e incluso organizar el impuesto diferenciando el gravamen en función de tipo de carburante. No obstante, como se debe hacer una compensación a los municipios afectados que no minore la recaudación que venían obteniendo, es muy probable que el cambio a nivel autonómico suponga un incremento general de tipos, de forma que sea atractivo para la recaudación autonómica.

En relación con el Impuesto Especial de Hidrocarburos, las Comunidades Autónomas tienen cedido el 58% de la recaudación del tipo estatal, así como el 100% del tipo autonómico. Sin embargo, la Comunidad Autónoma no tiene competencia legislativa para modificar los tipos estatales general y especial, en parte porque se trata de un impuesto armonizado en Directivas de la Unión Europea.

Así, se puede argumentar una propuesta en favor de que se produzca una modificación normativa que permita a las Comunidades Autónomas tener competencia normativa sobre el porcentaje de la recaudación del impuesto que les corresponde, competencia que se debe articular con el objetivo de establecer aún mayores tipos impositivos sobre los productos más contaminantes, como medida desincentivadora.

La recaudación del Impuesto Especial sobre la Electricidad está cedida al 100% a las Comunidades Autónomas, si bien éstas no tienen capacidad normativa. Así, sería conveniente la cesión de la competencia normativa debido a la segmentación geográfica del consumo de electricidad, de forma que se modifique la imposición, estableciendo una

base imponible que no se estructure solo en función del precio pagado, sino que introduzca en ésta un incremento gradual en función de la eficiencia en el consumo, de modo que se equilibre la imposición del impuesto.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, de carácter estatal grava a un tipo único del 7%, sin tener en cuenta la capacidad contaminante de las fuentes de energía empleadas, ni diferenciar entre las formas de generación de energía. Así, se recomienda modificar la regulación del impuesto para que sea fiel a su finalidad de compensación de los costes medioambientales que genera la producción. Respecto a la competencia estatal, no es recomendable ceder a las Comunidades Autónomas la competencia normativa ya que, al tratarse de un sector industrial, puede generar desequilibrios entre Comunidades con diferentes tipos de gravamen. No se conseguiría por tanto la finalidad de equilibrio presupuestario con que se concibió este impuesto.

Los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, como se ha comentado, carecen de la finalidad desincentivadora que caracteriza a los impuestos extrafiscales, carácter que no se puede derivar ni de su estructura ni de sus elementos configuradores, sino simplemente la justificación del Preámbulo de la ley y el propio desvalor medioambiental. Simplemente gravan la actividad de producción y almacenamiento de residuos radioactivos. En definitiva, no se persiguen motivos medioambientales, sino obtener ingresos, en un sector cuya actividad ya es objeto de tributación (Impuesto sobre Actividades Económicas). Por lo tanto, es conveniente su derogación.

Por último, en relación con el IVA, actualmente tanto los vehículos eléctricos como de gasolina y diésel tributan a un tipo general del 21%. No obstante, como se ha comentado, es posible que se produzca una reducción del tipo para el vehículo eléctrico, medida que ha sido demandada por las asociaciones de fabricantes de automóviles. Así, la reivindicación de las empresas del sector es que con una reducción del IVA se pueden impulsar las ventas y contribuir en mayor medida en el cumplimiento de los objetivos de reducción de emisiones de la Unión Europea.

La compra de un turismo por parte de un particular es muy sensible a la tributación que implique, por cuanto afecta directamente al precio final del producto, de modo que una reducción del IVA daría lugar a que los productores pudieran reducir los costes de fabricación del vehículo eléctrico, que son los que hacen que el precio aumente considerablemente. Por tanto, contribuiría también a abaratar el precio del vehículo eléctrico, acercándolo al nivel de los vehículos de combustión interna. No obstante, esta medida implicaría una no despreciable disminución de la recaudación por parte del Estado.

En vista de todo lo anterior, de forma agregada se puede argumentar que, para el sector del automóvil es necesario que se realice, al menos, una revisión de la carga tributaria asociada a los turismos. No obstante, es conveniente que se lleve a cabo una profunda renovación del sistema tributario actual, con el objetivo de generar un nuevo impuesto que armonice la disparidad de impuestos relacionados con los turismos y el consumo de carburantes y electricidad.

Además, debe haber una diferenciación mayor entre aquellos vehículos que generan mas emisiones respecto de los menos perjudiciales con el medio ambiente. La argumentación que da validez a una propuesta de modificación es la consecución de los objetivos marcados por la Unión Europea en materia de emisiones y de renovación del parque de vehículos.

No obstante, la creación de un impuesto armonizador de los anteriormente analizados daría pie a una serie de incongruencias y desequilibrios en las regulaciones de los impuestos comentados. Por lo tanto, sería imperativa la modificación de la legislación de dichos impuestos de forma que tuviera cabida en el marco tributario actual esta nueva figura impositiva.

El impuesto debe diferenciar en su gravamen los vehículos en función de las emisiones que produzca, así como en función del tipo de carburante que emplee el vehículo, de forma que pueda unificar en un solo impuesto a todos los tipos de vehículos, para que las futuras modificaciones que el tipo de gravamen pueda sufrir sean menos discriminatorias para los vehículos de combustión interna. Así, con esta estructura sería posible gravar en mayor medida a los vehículos eléctricos, y que su tipo de gravamen aumente o disminuya en la misma proporción que el de los vehículos de combustión interna.

En definitiva, esta propuesta de creación de una nueva figura tributaria es hasta cierto punto innecesaria, en tanto en cuanto se podrían solucionar los problemas con una profunda revisión de los impuestos actuales, sin necesidad de crear desde el inicio un impuesto completo, que supondría una mayor inversión de tiempo y dinero.

6. Conclusiones

Se ha comprobado que el número de vehículos eléctricos en el parque de turismos español es muy inferior al nivel del resto de tipos de vehículo. Respecto a esto, y en atención al nivel de emisiones al medio ambiente, la Unión Europea exige a cada país una cuota máxima de emisiones. Permite también que los Estados otorguen ayudas y subsidios para incentivar la adquisición de vehículos eléctricos.

De esta manera, en España en particular hay una serie amplia de planes estatales dedicados a financiar la compra de este tipo de vehículos, y lo mismo sucede a nivel autonómico y municipal. Estas medidas surgen en un momento histórico en el que el sector del automóvil se está recuperando de la caída generada por la crisis del año 2008, y está creciendo de nuevo. Además, en la tesitura actual España tiene un parque de vehículos envejecido, que necesita una urgente renovación.

Por otro lado, se ha contemplado el marco tributario de los turismos, de los combustibles, de la producción y consumo de la energía eléctrica, y el IVA, analizando en cada uno de ellos los impuestos que pudieran estar relacionados con el sector del automóvil, en concreto con los vehículos de combustión interna y los vehículos eléctricos.

Se han elaborado una serie de propuestas para cada impuesto analizado, de forma que, a modo de conclusión, y con carácter general, se puede afirmar que es necesaria una revisión de la competencia normativa para muchos de los impuestos.

No obstante, es irrelevante el planteamiento de la creación de un nuevo impuesto que armonice el gravamen de los impuestos analizados para ponderar más eficientemente el sector de los turismos, en concreto para equilibrar y homogeneizar la tributación de los vehículos eléctricos respecto de los vehículos de combustión interna.

Por lo tanto, baste recoger las conclusiones respecto a los impuestos analizados, a modo de propuestas. Respecto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, aunque es municipal, es más eficiente en beneficio de los sectores económicos afectados que sea de competencia autonómica. Por su parte, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos debe ser modificado para que las Comunidades Autónomas tengan competencia normativa en el tramo estatal cuya recaudación está cedido a éstas. Para cerrar con los tributos relacionados con los turismos y combustibles, el Impuesto Especial sobre Determinados

Medios de Transporte (Impuesto de Circulación), debe coordinarse con los dos anteriores. Por eso es importante que los dos anteriores sean de competencia autonómica, ya que este tercero se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, de modo que una estructura de carácter autonómico facilitaría la necesaria coordinación entre los tres impuestos.

De igual forma debería suceder con el Impuesto Especial sobre la Electricidad y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, si bien en este último es necesaria una modificación que incluya en el tipo de gravamen una escala gradual que tenga en cuenta la capacidad contaminante de las fuentes de energía y de las formas de generación de ésta.

Respecto a los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, se ha propuesto su derogación, fundada en la argumentación de que la técnica legislativa pretendió generar unos impuestos de naturaleza extrafiscal con una finalidad desincentivadora, pero creó dos impuestos que carecen de dicha conceptualización. El legislador salvó el problema haciendo una mención al impacto medioambiental en el Preámbulo de la correspondiente ley.

Por último, respecto al Impuesto Sobre el Valor Añadido, en este punto se concluye que se hace necesario el tratamiento de los vehículos eléctricos a un tipo reducido, medida autorizada ya por la Unión Europea. El sentido de esta reducción es múltiple, ya que permite a los productores rebajar sus costes para hacer el vehículo más accesible económicamente a la población y, además, como ya se ha planteado una homogeneización en otra serie de impuestos respecto a la cuota del vehículo eléctrico, esta disminución es la manera de incentivar las matriculaciones de vehículos eléctricos, que serían ofrecidos a un precio más asequible y podrían tener la misma carga tributaria que tienen actualmente. El movimiento es simplemente de recaudación de unos impuestos a otros. Así, se podría acelerar el proceso de cumplimiento de los límites marcados por la Unión Europea.

7. Bibliografía

Directivas:

- Directiva 2009/33/CE, de 23 de abril de 2009, relativa a la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido
- Directiva 2006/32/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos
- Directiva 2003/96/CEE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad
- Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme
- Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques

Convenios:

- Convención Marco sobre el Cambio Climático, de Naciones Unidas, por la que se aprueba el Acuerdo de París, de 12 de diciembre de 2015.

Normativa española:

- Ley 28/2014, de 26 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras

- Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras
- Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
- Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y el sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social
- Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
- Código de la Circulación aprobado por Decreto de 26 de septiembre de 1934
- Real Decreto 1078/2015, de 27 de noviembre, por el que se regula la concesión directa de ayudas para la adquisición de vehículos de energías alternativas, y para la implantación de puntos de recarga de vehículos eléctricos en 2016, MOVEA
- Real Decreto 414/2014, de 6 de junio, por el que se regula la concesión directa de subvenciones para la adquisición de vehículos eléctricos en 2014, en el marco de la Estrategia integral para el impulso del vehículo eléctrico en España 2010-2014 (Programa MOVELE 2014)
- 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
- Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos

- Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de julio de 2011, por el que se aprueba el Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020
- Resolución de 21 de diciembre de 2017, del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se publica la Resolución de 7 de noviembre de 2017, del Consejo de Administración, por la que se establecen las bases reguladoras del programa de ayudas a la implantación de infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos (Plan Movalt Infraestructuras)
- Resolución de 14 de noviembre de 2017, del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se publica la de 7 de noviembre de 2017, del Consejo de Administración, por la que se establecen las bases reguladoras de convocatoria de ayudas para la adquisición de vehículos de energías alternativas (Plan Movalt vehículos)
- Resolución de 28 de septiembre de 2012, de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se publica la de 24 de septiembre de 2012, del Consejo de Administración del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se establecen las bases reguladoras para la convocatoria de ayudas del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente

Otros:

- ANFAC (2016). *Informe Anual 2016*, 1-65. Consultado el 10/11/2017. Enlace web: <http://www.anfac.com/memoria/assets/memoriaanfac2016.pdf>
- Cuatrecasas, Gonçalves Pereira (2013). *Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica*, 1-3. Consultado el 10/3/2018. Enlace web: https://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/legal_flash_-_impuesto_energia_electrica_685.pdf
- DGT (2016). *Anuario Parque de Vehículos*. Consultado el 10/11/2017. Enlace web: <http://www.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/parque-vehiculos/tablas-estadisticas/>
- Durán Cabré, J. (2007). *La corresponsabilidad fiscal de las CCAA: un tema por resolver*, 1-16. Universidad de Barcelona. Consultado el 20/1/2018. Enlace web: http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/economia_publica/2007_26Abril.pdf

- IDAE. *Informes de Gestión al cierre del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente, PIVE, MOVELE*. Consultado el 15/12/2017. Enlace web: <http://www.idae.es/ayudas-y-financiacion/para-movilidad-y-vehiculos/beneficiarios-ayudas-pive-movele>
- Iniesta López, A. (2015). *Vehículo eléctrico: ¿Una opción de futuro en los sistemas eléctricos?*, 14-23. Universidad Carlos III de Madrid. Consultado el 12/12/2017. Enlace web: https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/23352/TFG_Alvaro_Iniesta_Lopez.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital (2017). *La energía en España en 2016*, 27-37. Consultado el 20/2/2018. Enlace web: <http://www.minetad.gob.es/energia/balances/Balances/LibrosEnergia/energia-espana-2016.pdf>
- Moreno, A. (2005). *Motores de combustión interna*, 17-22. Consultado el 20/12/2017. Enlace web: <http://imagenes.mailxmail.com/cursos/pdf/9/motores-combustion-interna-6689-completo.pdf>
- Pérez Royo, F. y otros (2017). *Curso de Derecho Tributario: Parte Especial*, 967-1074. Editorial Tecnos. Edición 11ª.
- Santabárbara, D. (2017). *Evolución reciente y perspectivas del mercado de petróleo*, 1-14. Banco de España. Boletín Económico 3/2017.
- Sastre Sanz, S. (2016). *La fiscalidad del vehículo eléctrico en España*, 1-42. Instituto de Estudios Fiscales, DOC nº 28/2016.