

LA REFORMA DE LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL EN LA UNIÓN EUROPEA

Emilio José de la Iglesia Lema*
Universidade de Santiago de Compostela

Resumen

La Comisión Europea ha elaborado una Propuesta de Directiva en la que persigue la modificación de la imposición sobre la matriculación y la circulación de los vehículos, ya que existen regímenes fiscales distintos en el seno de la UE. Con ello, se pretende la eliminación de los obstáculos fiscales que se ocasionan al Mercado Interior y la reducción de las emisiones de dióxido de carbono. En el presente trabajo se recoge una muestra representativa de la normativa fiscal vigente en varios Estados miembros sobre los impuestos que gravan la matriculación y la circulación de vehículos para vislumbrar hacia dónde caminan las reformas de la fiscalidad del automóvil en las normativas nacionales y plantear una serie de consideraciones sobre el futuro de dichos gravámenes.

Palabras clave: Derecho Comunitario, Fiscalidad ambiental, Fiscalidad del automóvil.

Abstract

The European Commission has drafted a proposal for a Directive which aims at changing the tax on the registration and circulation of vehicles, justifying this shift because of the different tax regimes within the EU. In doing this, it seeks the elimination of tax barriers that are caused in the Internal Market and also the reduction of carbon dioxide emissions. This work compiles a significant sample of tax legislations currently in use in several Member States, including taxes on registration and circulation of vehicles. This way, the main objective of this paper is to analyze where these vehicle tax reforms point to, and propose a number considerations about the future of such charges.

Keywords: Community law, Environmental taxation, Vehicle tax.

SUMARIO

1. Política fiscal de la Unión Europea sobre los automóviles de turismo. 1.1 Actos comunitarios relativos a la fiscalidad del automóvil. 1.2. Líneas de reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea. 2. Las políticas fiscales sobre el automóvil en Europa.

Recibido: 17/03/10. Aceptado: 26/05/10

* Becario del Programa de Formación del Profesorado Universitario (FPU) del Ministerio de Educación, Área de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Santiago de Compostela).

2.1. Impuestos sobre la matriculación. 2.2. Impuestos sobre la circulación. 3. Líneas de actuación que se proponen en el marco comunitario. 3.1. Impuestos sobre la matriculación. 3.2. Impuestos sobre la circulación. 4. Bibliografía citada

1. Política fiscal de la Unión Europea sobre los automóviles de turismo

1.1 Actos comunitarios relativos a la fiscalidad del automóvil

El 5 de julio de 2005 la Comisión Europea presentó la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo¹, cuyo antecedente es la *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria*², que es el documento que inicia la pretensión de reformar la fiscalidad de los automóviles de turismo a nivel comunitario.

Debemos mencionar que el Consejo de la Unión Europea³ ha señalado que existe acuerdo entre los Estados miembros sobre la necesidad de utilizar medidas fiscales respecto de los automóviles de turismo para reducir las emisiones de CO₂. Pero se ha puesto de manifiesto que no existe tal consenso sobre la necesidad de una iniciativa comunitaria en este ámbito.

Centrándonos en la Propuesta de Directiva, la Exposición de Motivos, en primer lugar, explica las razones que han llevado a la Comisión a presentar dicha iniciativa. Así, basándose en la Comunicación anteriormente citada, indica que la diversidad de sistemas impositivos sobre los automóviles de turismo ha generado diversos problemas, entre ellos, la doble imposición que se puede producir con los impuestos de matriculación, el traslado transfronterizo de automóviles por motivos tributarios y las distorsiones y falta de eficacia que obstaculizan el adecuado funcionamiento del Mercado Interior. Además, se señala que las medidas fiscales son un medio utilizado en la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂.

¹ COM (2005) 261 final.

² COM (2002) 431 final.

³ Sesión nº 2.828 celebrada en Bruselas el 13 de noviembre de 2007.

Por lo tanto, con esta Propuesta de Directiva la Comisión persigue mejorar el funcionamiento del Mercado Interior y, a través de las medidas fiscales, reducir las emisiones de CO₂. Esto se llevará a cabo con la reestructuración de los impuestos de matriculación y circulación en los Estados que los apliquen.

Analizando ya el texto de la Propuesta de Directiva, se establece la prohibición de introducir nuevos impuestos de matriculación y la supresión definitiva de los existentes. Así, indica el art. 7 que a partir de una fecha sin determinar los Estados miembros no podrán introducir nuevos impuestos vinculados a la matriculación de los automóviles de turismo. Por otra parte, a partir del 1 de enero de 2016, los Estados miembros no podrán mantener dicha figura impositiva. A continuación, se adoptan dos medidas de carácter transitorio hasta su eliminación, a saber, la incorporación de elementos ambientales a los impuestos de matriculación subsistentes, así como un sistema de reembolso.

Con la primera de dichas medidas se introduce el interés ambiental al exigir el art. 13 del documento que la modulación impositiva se hará a partir del número de gramos de dióxido de carbono emitidos por kilómetro “por cada automóvil de turismo concreto”. Por tanto, la Propuesta de Directiva impide que se utilicen tablas estimativas y que se haga necesario un examen técnico del vehículo con motivo de la matriculación⁴.

La segunda de dichas medidas cumple la función de evitar la doble imposición mientras subsistan los impuestos de matriculación, estableciendo un sistema de reembolso de los mismos. Se establece que procede el reembolso cuando se ha abonado dicho impuesto en un Estado miembro y, posteriormente, el turismo es exportado fuera de la Comunidad o trasladado para su uso permanente a otro Estado miembro. En este supuesto, el Estado miembro de matriculación debe reembolsar el importe residual del impuesto⁵, que debería estar en relación directa con el valor

⁴ Véase HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 274, noviembre de 2007, p. 76.

⁵ Se han producido multitud de quejas de los ciudadanos porque el valor residual que el Estado miembro de destino le otorga al vehículo es excesivo y da lugar a importes

residual del vehículo de turismo⁶. Para fijar este valor, los Estados miembros tienen libertad para utilizar diferentes métodos, como por ejemplo evaluaciones, peritajes o escalas fijas⁷.

De modo correlativo, se indica que cuando un turismo sea trasladado permanentemente a otro Estado miembro que exija impuesto de matriculación, ese Estado debe calcular dicho impuesto tomando el valor actual de un automóvil nuevo similar, teniendo en cuenta la depreciación del automóvil⁸.

Con respecto a los impuestos periódicos de circulación, el art. 3 de la Propuesta de Directiva establece que los Estados miembros que exijan dichos impuestos tendrán que hacer la cuantificación del mismo en función del tiempo que el vehículo haya sido utilizado en su territorio en un período de doce meses. Además, solo podrá exigir este impuesto el Estado miembro en el que el automóvil esté matriculado, que será aquél en el que el turismo sea usado permanentemente, bien por ser el lugar de residencia habitual de su propietario, bien porque el vehículo se utilicen en ese Estado miembro más de 185 días en un período de doce meses.

Por otra parte, se introduce en la regulación del impuesto de circulación un componente ambiental que obliga a proceder a la graduación

elevados y desproporcionados del impuesto de matriculación. En este sentido puede verse IGLESIAS CASAIS, J. M.: “Trato fiscal discriminatorio de los vehículos de ocasión importados. (Comentario a la STJCE de 18 de enero de 2007, *Brzezinski*, Asunto C-313/05)”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 287, diciembre de 2008, p. 120, quien señala que “el trato discriminatorio se produce si el gravamen impuesto a los vehículos usados procedentes de otros Estados miembros excede el impuesto residual incluido en el coste de un vehículo similar matriculado por primera vez en el Estado de destino del vehículo”.

⁶ Hay que destacar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha precisado criterios objetivos para determinar dicho valor residual del vehículo, como por ejemplo: antigüedad, marca, modelo, kilometraje,... (Véase STJCE de 22 de febrero de 2001, *Gomes Valente*, C-393/98).

⁷ Respecto de las escalas fijas, la Propuesta de Directiva fija los siguientes requisitos: se basarán en criterios objetivos y de carácter general; deberán hacerse públicas y deberán permitir que el propietario del automóvil pueda recurrir ante una autoridad independiente la decisión que adopte el Estado miembro en aplicación de la escala.

⁸ Entre las características de un automóvil nuevo similar figurarán la marca, el modelo, el kilometraje, el método de propulsión y el estado mecánico.

impositiva a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo.

1.2. Líneas de reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea

Como se ha visto, la Comisión Europea presentó su Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo donde se trazan las líneas de reforma sobre su fiscalidad en la UE: por un lado, se persigue mejorar el funcionamiento del Mercado Interior y, por otro, reducir las emisiones de CO₂⁹.

La voluntad de la Comisión para mejorar el funcionamiento del Mercado Interior tiene como antecedente la Comunicación de la misma sobre “Política fiscal de la Unión Europea – Prioridades para los próximos años”¹⁰ donde se establecían los objetivos comunitarios fundamentales en materia fiscal y se señalaba en la misma que dicha política debería responder al interés de los ciudadanos y de las empresas para beneficiarse de las ventajas del Mercado Interior. Considera la Comisión que para mejorar su funcionamiento se debe proceder, en primer lugar, a la modernización y simplificación de los regímenes actuales de imposición de los turismos, incluyendo nuevos parámetros en las bases imponibles, vinculándolas parcial o totalmente a las emisiones de CO₂.

En segundo lugar, propone la Comisión Europea que para lograr dicho objetivo se proceda a la transferencia gradual de ingresos del impuesto de matriculación al impuesto periódico de circulación, con la finalidad de exigir tipos reducidos del primero hasta suprimirlo completamente en los Estados miembros. Con esta modificación se lograría, a juicio de la Comisión, dotar de mayor estabilidad al presupuesto, puesto que el impuesto de circulación no depende tanto como el impuesto de matriculación de fluctuaciones económicas que puedan provocar una reducción

⁹ Véase MARTÍNEZ LÓPEZ, R: “Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea”, *Economía Industrial*, n° 365, 2007, p. 237-245; CHICO DE LA CÁMARA, P., HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, n° 82, 2008, p. 11-29; “Informe Mensual”, *La Caixa*, n° 289, 2006, p. 56-58.

¹⁰ COM (2001) 260 final.

de las ventas anuales de automóviles. También se lograría una aproximación de la fiscalidad de los vehículos en la UE¹¹, así como una reducción significativa de los precios de venta al por menor de los turismos.

En tercer lugar, puesto que estos obstáculos fiscales pueden violar las libertades de circulación, se articulan, como ya se dijo, sistemas de reembolso de los impuestos sobre el automóvil ya satisfechos en otro Estado miembro.

Otra de las líneas de reforma en la política fiscal de la UE sobre los turismos persigue, como se ha observado, la reducción de las emisiones de CO₂. La UE lo plantea como uno de sus objetivos medioambientales de acuerdo con los compromisos adquiridos por el Protocolo de Kyoto. En el año 1990 las emisiones de CO₂ en la Unión Europea alcanzaban las 11,9 toneladas por persona, llegando a reducirse en el año 2005 a 10,5 toneladas. Si bien es de destacar que en España no se ha logrado esta reducción, sino que se ha pasado de unas emisiones de dióxido de carbono de 7,4 toneladas por habitante en 1990 a incrementarse a 10,2 toneladas en el año 2005¹².

Por ello, uno de los campos en los que se debe actuar para lograr la reducción de emisiones es en el del automóvil. A este respecto, señala la Comisión Europea que el uso del automóvil tiene un efecto considerable sobre el cambio climático, puesto que las emisiones de dióxido de carbono —el principal gas de efecto invernadero— que generan representan en la UE aproximadamente el 12% de las emisiones globales de CO₂¹³.

¹¹ HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, cit., p. 80, señala que “los puntos débiles de la Directiva radican en que ésta no exige el establecimiento de Impuestos sobre la Circulación, ni señala importes mínimos”.

¹² Pueden consultarse los datos de todos los Estados miembros en *La lucha contra el cambio climático. La Unión Europea lidera el camino*, Comisión Europea, Bruselas, 2008.

¹³ Véase la “Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y los vehículos industriales ligeros” (COM (2007) 19 final).

Por tanto, el Consejo Europeo de junio de 2006¹⁴ estableció que “la flota media de coches nuevos deberá alcanzar unas emisiones medias de CO2 de 140 g/km para 2008-2009 y de 120 g/km para 2012”.

Las medidas implementadas por la UE para la consecución de dichos objetivos se fundamentan en un triple pilar.

El primer pilar opera respecto a la oferta de los automóviles y, por tanto, supone la asunción por la industria automovilística de compromisos voluntarios¹⁵.

El segundo pilar se refiere a la información al consumidor. Así, la Directiva sobre el etiquetado¹⁶ exige la colocación de una etiqueta sobre consumo de combustible y emisiones de CO2 en todos los vehículos nuevos; la publicación de orientaciones nacionales sobre consumo de combustible de los vehículos nuevos; la colocación de carteles en los concesionarios y la inclusión de información sobre consumo de combustible en los impresos publicitarios¹⁷.

Como tercer pilar, la UE establece la promoción de vehículos de bajo consumo de combustible a través de medidas fiscales. Se establece que se deben regular tipos de gravamen diferenciados a toda la gama de vehículos comercializados, de manera que se incentive al consumidor a la adquisición de vehículos con menos emisiones contaminantes. Por tanto, se considera que se debe establecer una relación más directa entre la carga tributaria y las emisiones de CO2 de cada turismo. Los impuestos sobre los vehículos deben basarse en las emisiones de dióxido de carbono o, en su defecto, debe incorporarse un factor relativo al CO2 en los impuestos

¹⁴ Consejo Europeo de 8 de junio de 2006 que estableció la “Estrategia revisada de la UE para un desarrollo sostenible”.

¹⁵ Compromisos contraídos por las asociaciones de fabricantes de vehículos europeas, japonesas y coreanas.

¹⁶ Directiva 1999/94/CE relativa a la información sobre el consumo de combustible y sobre las emisiones de CO2 facilitadas al consumidor al comercializar turismos nuevos.

¹⁷ La Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referida a los “Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO2 de los turismos y los vehículos industriales ligeros” (COM (2007) 19 final), considera que dicha Directiva es un valioso sistema de sensibilización, pero que su impacto no ha sido patente, puesto que la calidad de las etiquetas varía enormemente entre los distintos Estados miembros.

de matriculación y circulación. Así, la Propuesta de Directiva sugiere que se reestructure la base imponible mediante la introducción de un elemento directamente ligado a las emisiones de CO₂, estableciendo una graduación impositiva basada en unidades de contaminación atmosférica.

Reitera la Comisión en su Comunicación “Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y los vehículos industriales ligeros”, que las medidas fiscales deben servir para promover los vehículos de bajo consumo de combustible. Se recoge en esta Comunicación que aunque la Propuesta de Directiva todavía no ha sido adoptada, varios Estados miembros incentivan ya los vehículos que emiten menos dióxido de carbono por medio de las medidas fiscales, si bien no han tenido un efecto notable sobre las emisiones medias de CO₂ de los vehículos nuevos en la UE¹⁸.

La Propuesta de Directiva no supone una armonización de los tipos impositivos, sino que solamente implica una reestructuración de los impuestos sobre los automóviles de turismo. Por tanto, los Estados miembros tienen libertad a la hora de elegir cómo suprimir el impuesto de matriculación, eso sí, antes de 2016, así como para vincular la base imponible de ambos impuestos a las emisiones de CO₂.

Una nueva vía que se abre es la establecida en el Reglamento (CE) n.º 443/2009, de 23 de abril de 2009¹⁹, que pretende garantizar el funcionamiento correcto del Mercado Interior de los turismos estableciendo normas armonizadas para limitar las emisiones medias de CO₂ de los vehículos nuevos hasta 130 g/km hasta 2012. Señala el Reglamento que se complementará con medidas adicionales para conseguir en dicho plazo una reducción adicional de 10 g/km para llegar al objetivo comunitario de 120 g/km de emisiones de dióxido de carbono.

En definitiva, la Comisión dirige sus intentos de reforma hacia la eliminación de obstáculos fiscales al Mercado Interior y a la reducción de

¹⁸ En COM (2007) 19 final, se señala que, si no se adoptan medidas adicionales, el objetivo de 120 g/km no se podrá alcanzar en el año 2012.

¹⁹ Reglamento (CE) n.º 443/2009, del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009, por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de los turismos nuevos como parte del enfoque integrado de la Comunidad para reducir las emisiones de CO₂ de los vehículos ligeros (DOUE de 5 de junio de 2009).

las emisiones de CO₂ y considera que la Propuesta de Directiva es el instrumento más eficaz del que se puede dotar la UE para lograr dichos objetivos²⁰.

1. Las políticas fiscales sobre el automóvil en Europa.

Como hemos señalado anteriormente, la pretensión de reformar la fiscalidad de los automóviles de turismo se inicia por la Comisión Europea al constatar que existían profundas diferencias entre los regímenes fiscales de los distintos Estados miembros, que ocasionaban obstáculos fiscales para la consecución del Mercado Único. Además, se consideró que para lograr los objetivos medioambientales previstos en el Protocolo de Kyoto era necesario reformar dichos impuestos para reducir las emisiones de CO₂.

Con el fin de tener una perspectiva de la situación actual, a continuación elaboraremos una clasificación de la normativa fiscal sobre los impuestos que gravan la matriculación y la circulación en varios de los Estados miembros de la Unión Europea: Alemania, Bélgica, España, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal y Reino Unido.

2.1. Impuestos sobre la matriculación

Como hemos visto, la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo establece la prohibición de introducir nuevos impuestos vinculados a la matriculación de los automóviles de turismo y en un horizonte más lejano, no se podrán mantener dichos impuestos. No obstante, mientras existan impuestos de matriculación, se establecen varias medidas de carácter transitorio, siendo una de ellas la incorporación de elementos ambientales en aquéllos.

De las legislaciones nacionales mencionadas sólo mantienen impuestos sobre la matriculación: España²¹, Italia, Irlanda y Portugal. Por su parte, los demás Estados miembros no exigen dicho gravamen.

²⁰ En COM (2007) 19 final, la Comisión instó a los Estados miembros a que adoptasen la Propuesta de Directiva y procediesen a la adaptación de sus impuestos sobre los vehículos para fomentar la adquisición de vehículos energéticamente eficientes.

²¹ Véase, por todos, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

A continuación examinaremos cuáles de las legislaciones de los Estados miembros cumplen las exigencias de la Propuesta de Directiva, en el sentido de articular sus impuestos de matriculación en función del número de gramos de dióxido de carbono emitidos por kilómetro.

Las legislaciones de España²², Irlanda²³ y Portugal²⁴ establecen componentes ambientales en la configuración de sus impuestos. Ahora bien, existen matices entre dichas regulaciones que procedemos a señalar.

En primer lugar, las tres normativas tienen en cuenta las emisiones de CO₂ de los automóviles para determinar la cuota del impuesto, estableciendo además como primer tramo de la tarifa un número de emisiones de CO₂ de hasta 120 gramos. Sin embargo, el tratamiento no es uniforme, puesto que en el caso español se establece una cuota de 0 € para los automóviles que emitan hasta 120 gramos de CO₂, mientras que las legislaciones de Irlanda y Portugal establecen una cuota mayor. En el caso de Irlanda se establece un tipo de gravamen del 14% con una cuota mínima de 280 €. Por su parte, la normativa portuguesa establece una tarifa mixta que tiene en cuenta la cilindrada y las emisiones de dióxido de carbono de los automóviles.

Este diferente tratamiento resulta destacable, puesto que para incentivar la adquisición de vehículos eficientes energéticamente debe realizarse un esfuerzo mayor y consideramos que la medida española es la más adecuada para lograr la renovación del parque móvil con vehículos de bajas emisiones.

²² Nos referimos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte regulados en los arts. 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales. Según el art. 65.1.a) de la LIE, está sujeta al impuesto “la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión”. Por su parte, el art. 67 de la LIE establece que los sujetos pasivos son las personas o entidades a cuyo nombre se efectúa la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

²³ Véase el *Vehicle Registration Tax (Finance Act n.º 28 de 1992)*.

²⁴ Se articula a través del *Imposto sobre Veículos (Lei n.º 22-A/2007, procede á reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem.)*

Sin embargo, las normativas de Irlanda y Portugal establecen medidas específicas para los vehículos eléctricos y los que empleen energías renovables. Así, el Impuesto de Matriculación de Irlanda establece el reembolso del impuesto en el caso de adquirir un vehículo eléctrico híbrido o flexible de combustible, y se establece la exención del impuesto para los vehículos eléctricos. Por su parte, en el caso portugués se establece una exención para los vehículos eléctricos o que empleen energías renovables.

Finalmente, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte español (en adelante, IEDMT) sólo existen componentes ambientales en la cuantificación del impuesto, sin que se establezca ninguna medida adicional, como podrían ser supuestos de exención o minoraciones en la cuota tributaria.

Consideramos que las exenciones son medidas que pueden lograr buenos resultados para conseguir el objetivo de reducir las emisiones de CO₂. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el mercado de vehículos eléctricos o que empleen energías renovables todavía no está muy desarrollado²⁵.

Por su parte, la legislación italiana no cumple dichas exigencias, puesto que su Impuesto de Matriculación²⁶ sólo tiene en cuenta para su cuantificación las características técnicas del vehículo. Por tanto, dicha legislación está alejada de las reformas que se están siguiendo en los Estados miembros de la Unión Europea.

De lo anterior podemos concluir que existen tres tendencias legislativas en los Estados miembros de la Unión Europea.

En primer lugar, nos encontramos con las legislaciones internas que no exigen Impuestos sobre la Matriculación o que en los últimos años

²⁵ En este sentido, el Consejo de Ministros de 19 de diciembre de 2008 aprobó el Plan de Competitividad del Sector de la Automoción que persigue la realización de inversiones y actuaciones que permitan anticipar “lo que van a ser los segmentos del mercado más competitivos para el sector en el futuro: coches híbridos, eléctricos, de reducidas emisiones de CO₂, de mayor seguridad, etc.”.

²⁶ *Imposta Provinciale di trascrizione* (Decreto Legislativo 446/1997, de 15 de diciembre).

han procedido a su eliminación²⁷. Sería esta la línea a seguir para cumplir lo establecido en la Propuesta de Directiva del Consejo que propugna la supresión de los impuestos de Matriculación.

En segundo lugar, existen legislaciones en los Estados miembros que mantienen dichos impuestos pero introducen elementos ambientales en los mismos. Estas medidas también serían compatibles con lo recogido en la Propuesta de Directiva, ya que establece que mientras no se elimine dicho gravamen se debe proceder a su modulación impositiva a partir de las emisiones de CO₂ de los turismos²⁸.

En tercer lugar, subsiste la legislación italiana que continúa configurando su Impuesto de Matriculación en base exclusivamente a los elementos mecánicos del vehículo.

2.2. Impuestos sobre la circulación.

Respecto a los Impuestos periódicos de Circulación, se decanta la Propuesta de Directiva por la modulación impositiva a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo.

A continuación veremos el grado de cumplimiento de esta medida en las legislaciones nacionales mencionadas.

En un primer bloque incluimos a las legislaciones de Bélgica²⁹ e Italia³⁰. Destacan ambas porque no han modificado sus Impuestos de Circulación en el sentido de introducir elementos relacionados con el medio ambiente en su configuración. Por tanto, siguen determinando sus bases imponibles en atención a elementos mecánicos del vehículo. En el caso belga la base imponible está constituida por la cilindrada en litros y la potencia del motor. Por su parte, la normativa italiana tiene en cuenta los kilovatios del motor.

²⁷ Véase, por ejemplo, el caso de Bélgica que ha suprimido el Impuesto de Matriculación desde el año 2008.

²⁸ En este sentido han sido modificadas las legislaciones de España (por medio de las Leyes 34/2007, de 15 de noviembre y 4/2008, de 23 de diciembre), Irlanda (con la reforma de la base imponible introducida el 1 de julio de 2008) y Portugal (a través de la ley n.º 22-A/2007).

²⁹ *Taxe de circulation*.

³⁰ *Tassa Automobilistica di Propietà*.

De lo anterior podemos concluir que en la actualidad dichas legislaciones no van en la misma línea que la propuesta comunitaria en orden a tratar de reducir las emisiones de CO₂ de los vehículos a través de la fiscalidad sobre los mismos.

En un segundo bloque incluimos a la normativa española³¹, puesto que no tiene en cuenta elementos ambientales para la cuantificación del impuesto, pero sí establece otras medidas en orden a incentivar la adquisición de vehículos con bajas emisiones.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM) fija la cuota tributaria en función del número de caballos fiscales de los turismos. Respecto a los demás vehículos sujetos al impuesto, también se tienen en cuenta los elementos mecánicos o las características físicas del mismo³².

Debemos señalar que corresponde a los Ayuntamientos el otorgar a este impuesto un perfil ambiental, puesto que el TRLRHL permite que establezcan bonificaciones de hasta el 75 % de la cuota en función del carburante que consume el vehículo y de las características de los motores y su incidencia en el medio ambiente. Se prevé esta posibilidad de modo muy amplio, puesto que se remite a supuestos genéricos de incidencia en el medio ambiente. La consecuencia que se produce es que al derivarse a los Ayuntamientos el establecimiento de dichas bonificaciones no hay un tratamiento uniforme ni una política común de incentivo a la adquisición de vehículos eficientes energéticamente. Consideramos que sería más adecuado introducir elementos ambientales para la determinación de la cuota del impuesto si se quiere darle un sesgo ambiental,

³¹ El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se encuentra regulado en los arts. 92 a 99 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El art. 92 del TRLRHL fija como hecho imponible del mismo “la titularidad de los vehículos de esta naturaleza (de tracción mecánica), aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”. Por su parte, el art. 94 del TRLRHL establece que son sujetos pasivos del IVTM las personas físicas o jurídicas y las entidades a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

³² Para los autobuses se tienen en cuenta el número de plazas; para los camiones, remolques y semirremolques su carga útil; en el caso de los tractores los caballos fiscales y para los ciclomotores los centímetros cúbicos.

sin perjuicio del mantenimiento de dichas bonificaciones potestativas para los Ayuntamientos³³.

Respecto a las bonificaciones en la cuota basadas en motivos medio-ambientales, los Ayuntamientos han operado de maneras muy diferentes. Así, se han establecido variados supuestos de aplicación de estas reducciones y períodos de aplicación muy diferentes. Los principales supuestos recogidos son los siguientes:

- Vehículos con motor eléctrico y/o emisiones nulas³⁴.
- Vehículos con motores que utilicen gases licuados del petróleo, gas natural, hidrógeno, metanol o con motores híbridos³⁵.
- Vehículos con calificación³⁶ de eficiencia energética³⁷.

³³ La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales (en *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, IEF, Madrid, 2002, p. 98) sostiene que “para que el incentivo (ambiental) fuese eficaz sería necesario elevar significativamente la cuota del tributo para los vehículos más contaminantes”.

³⁴ Esta bonificación está establecida en Barcelona, Madrid y Vigo con un 75 % de bonificación de la cuota y de forma indefinida; la Ordenanza Fiscal de Málaga la fija en el 75 % aplicable al período impositivo siguiente a la matriculación; por su parte, en los Ayuntamientos de Zaragoza y A Coruña se establece una reducción de la cuota del 50 % de forma indefinida; y en Santiago de Compostela se establece un 50 % durante cinco años.

³⁵ La presente bonificación se establece en atención a distintos combustibles de los enumerados. Los porcentajes de bonificación de la cuota y los períodos de aplicación varían en los Ayuntamientos. Por ejemplo, el 75 % durante dos años en Vigo; el 75 % en el período impositivo siguiente a la matriculación en Málaga; una reducción de la cuota del 50 % durante cuatro años en Zaragoza; el 75 % durante seis años para los vehículos híbridos y el 50% en idéntico plazo para los vehículos que utilicen dichos combustibles en A Coruña; por su parte en Santiago de Compostela la bonificación en la cuota es del 50% durante cinco años; siendo del 75 % durante seis años en Madrid.

³⁶ Véase el Real Decreto 837/2002, de 2 de agosto, por el que se regula la información relativa al consumo de combustible y a las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos que se pongan a la venta o se ofrezcan en arrendamiento financiero en territorio español (BOE de 3 de agosto de 2002). De acuerdo con la presente normativa, los vehículos con calificación A) presentan una variación respecto a la media del consumo de los turismos de su mismo tamaño inferior al 25 % y los calificados como B) presentan una variación de entre un 25 y un 15 % inferior.

³⁷ Vigo establece una bonificación en la cuota del 75 % durante dos años para los vehículos con calificación de Eficiencia Energética A). Por su parte, el Ayuntamiento

- Vehículos que no tengan catalizador homologado y lo instalen o por la adquisición de un vehículo nuevo con catalizador para sustituir a otro que no lo tuviera³⁸.
- Bonificación en la cuota en función de las emisiones de dióxido de carbono del vehículo³⁹.

De lo anterior podemos concluir que existe una gran heterogeneidad en la regulación de las bonificaciones por parte de los Ayuntamientos. Ahora bien, debe destacarse que hay Ayuntamientos que han aprovechado de forma muy positiva esta posibilidad contemplando gran variedad de supuestos que incentivan la adquisición de vehículos con bajas emisiones de partículas contaminantes o con combustibles más respetuosos con el medio ambiente.

El tercer bloque está formado por las legislaciones de los Estados miembros que han introducido en sus regulaciones criterios ambientales. De este modo, las legislaciones de Alemania⁴⁰, Irlanda⁴¹, Luxemburgo⁴²,

de Zaragoza prevé un 75 % de reducción en la cuota durante el primer año a los vehículos con calificación A) o B). En el Ayuntamiento de A Coruña, el porcentaje es del 75 % en el primer año y del 50 % en los tres períodos impositivos siguientes para los vehículos con calificación A).

³⁸ La presente bonificación la establece el Ayuntamiento de Vigo en un porcentaje del 75 % y para los dos ejercicios siguientes a la instalación del catalizador o a la adquisición del nuevo vehículo. Por su parte, el Ayuntamiento de Valencia presenta una bonificación en la cuota del 50 % en el año de matriculación y del 25 % en el período impositivo siguiente para el caso de sustitución de un vehículo antiguo sin catalizador por uno nuevo que lo lleve incorporado.

También el Ayuntamiento de Madrid presenta una bonificación en la cuota para los vehículos que incorporen un catalizador adecuado a la clase y modelo del vehículo. Dicha bonificación varía en función del combustible empleado y se extiende en distintos porcentajes durante cuatro períodos impositivos.

³⁹ Dicha bonificación la establece, por ejemplo, el Ayuntamiento de Barcelona que reduce la cuota en un 50 % en el primer período impositivo para los vehículos con emisiones inferiores a 100 g/km de CO₂. Por su parte, si las emisiones oscilan entre 101 y 120 gramos la reducción es del 25 % durante el primer año.

El Ayuntamiento de Vigo establece una bonificación del 75 % de la cuota durante dos años para los vehículos que emitan menos de 120 g/km de CO₂.

⁴⁰ *Ley Kraftfahrzeugsteuer* de 1979.

⁴¹ *Motor Vehicle Excise Duties (Finance Act n° 28 de 1992)*.

⁴² *Taxe sur les véhicules automoteurs*.

Portugal⁴³ y Reino Unido⁴⁴ contienen medidas de este tipo en sus tarifas y a la hora de establecer exenciones.

De las legislaciones nacionales integrantes de este bloque, dos de ellas disponen de exenciones que ayudan a la finalidad ambiental de los mismos. Así, la normativa de Luxemburgo presenta una exención para los vehículos propulsados con motores eléctricos. En el mismo sentido opera la exención alemana, sólo que limitada a un período de cinco años.

Sin embargo, la legislación alemana es la que más partido saca a todos los elementos de su Impuesto de Circulación con la intención de articularlo como un impuesto ambiental. Así, regula una exención para los vehículos con emisiones inferiores a 120 g/km de CO₂⁴⁵ y también una exención temporal para los vehículos que hayan realizado mejoras técnicas para reducir las emisiones de partículas contaminantes.

En lo que sí existe coincidencia en las legislaciones integrantes de este bloque es en la configuración de las bases imponibles de los impuestos de circulación en función de las emisiones de CO₂. Ahora bien, se da la circunstancia de que alguna regulación atiende también a la antigüedad del vehículo y, por tanto, para los más antiguos se tienen en cuenta elementos mecánicos del turismo para cuantificar el impuesto.

La normativa de Irlanda configura la base imponible exclusivamente en función de las emisiones de CO₂ del vehículo. Debe destacarse que el presente impuesto establece importantes diferencias de la cuota tributaria en función de los tramos de la tarifa. Por tanto, esta configuración puede dar buenos resultados a la hora de incentivar la adquisición de vehículos con bajas emisiones.

Debemos referirnos por otro lado a las normativas que contienen, además de elementos ambientales, criterios mecánicos para cuantificar

⁴³ *Imposto Único de Circulação (Lei nº 22-A/2007, procede á reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem.).*

⁴⁴ *Vehicle excise duty (Vehicle Excise act de 1971).*

⁴⁵ Opera dicha exención si el vehículo es anterior al 1 de enero de 2000. También procede dicha exención si el vehículo emite menos de 90 g/km CO₂ y en este caso con independencia de la antigüedad del vehículo.

el impuesto. Esta medida se extiende a todos los turismos en Alemania y, por su parte, en Luxemburgo y Reino Unido se aplican criterios mecánicos en función de la antigüedad del vehículo. El factor temporal que aplica Portugal se refiere a la entrada en vigor de la ley que regula dicho impuesto. No obstante, para los vehículos matriculados con posterioridad a aquella fecha se establece una base imponible mixta con factores mecánicos y ambientales.

En este sentido, la legislación alemana configura la base imponible del impuesto para los turismos en función de la cilindrada del motor, del combustible empleado y de las emisiones contaminantes y de dióxido de carbono.

El impuesto luxemburgués, como hemos señalado, presenta un distinto régimen en función de la antigüedad del vehículo. Así, para los turismos matriculados a partir del 1 de enero de 2001 la base imponible del impuesto está integrada por las emisiones de CO₂. Sin embargo, para los vehículos anteriores a dicha fecha se siguen teniendo en cuenta elementos mecánicos del vehículo, como es la cilindrada medida en centímetros cúbicos.

Respecto a la legislación del Reino Unido, también distingue a los vehículos en función de su antigüedad. Para los turismos matriculados con anterioridad al 1 de marzo de 2001 la base imponible está integrada por la potencia del motor medida en centímetros cúbicos. Sin embargo, para los turismos matriculados con posterioridad a dicha fecha se tienen en cuenta las emisiones de CO₂.

Debemos destacar que el Impuesto de Circulación británico presenta en su tarifa cuotas sustancialmente diferentes en función de las emisiones de CO₂. Así, para el primer tramo (emisiones de hasta 100 gramos) la cuota es de 0 €; para el segundo tramo (de 101 a 120 gramos) es de 35 € y para el tercer tramo (121 a 150 gramos) es de 120 €. Además, están proyectadas nuevas modificaciones de dicho impuesto para lograr un mayor incentivo a la adquisición de vehículos con bajas emisiones.

Finalmente, señalaremos que la legislación portuguesa presenta un distinto régimen en función de una variable temporal como es la fecha de entrada en vigor del *Imposto Único de Circulação*⁴⁶. Por tanto, para los

⁴⁶ La entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2007.

turismos matriculados con anterioridad a dicha fecha la base imponible está formada por distintos factores como son la cilindrada, el voltaje, la antigüedad y el combustible. Por su parte, los vehículos matriculados con posterioridad articulan su base imponible en función de la cilindrada y el nivel de emisiones de CO₂ de los vehículos.

Una vez realizado el presente análisis comparativo podemos entrever las diferentes tendencias legislativas respecto a la imposición sobre la circulación de vehículos: los que podríamos denominar impuestos de circulación clásicos; los impuestos con elementos ambientales; y los impuestos ambientales.

A este respecto, HERRERA MOLINA fundamenta la distinción entre impuestos con elementos ambientales e impuestos ambientales en que los primeros establecen ciertos elementos ambientales en su configuración, mientras que en los segundos “predominan los elementos ambientales en la estructura del tributo”⁴⁷ pasando a constituir un tributo ambiental.

Por nuestra parte, consideramos que la distinción referida no puede depender de un aspecto cuantitativo, sino que más bien debe referirse a la sustantividad que presentan los elementos del tributo con un carácter ambiental. Por tanto, sostenemos que nos encontramos con un tributo ambiental cuando su hecho imponible se articula en función de la protección del medio ambiente y sus elementos de cuantificación tienen en cuenta unidades de contaminación. Además, un tributo ambiental pretende incentivar al sujeto pasivo del impuesto a que modifique su comportamiento contaminador. Mientras que los impuestos con elementos ambientales son tributos que, teniendo un fin recaudatorio, presentan algún elemento que puede tener un carácter extrafiscal.

Por lo tanto, podemos concluir que la introducción de elementos ambientales en los impuestos de circulación parece ser el paso previo a la conversión del mismo en un impuesto ambiental. Así, progresivamente se va dando cumplimiento a lo indicado por la Propuesta de Directiva de introducir la modulación impositiva a partir del número de gramos de dióxido de carbono emitidos por los vehículos.

⁴⁷ Cfr. *Derecho Tributario Ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 129-130.

3. Líneas de actuación que se proponen en el marco comunitario.

3.1. Impuestos sobre la matriculación

Respecto al Impuesto de Matriculación debemos recordar que la Propuesta de Directiva propugna su eliminación, puesto que supone un obstáculo para la libre circulación de automóviles en el Mercado Interior y afecta negativamente a la competitividad del sector europeo del automóvil.

Por su parte, el Parlamento Europeo ha señalado que la supresión de este impuesto⁴⁸ tiene “efectos positivos en la seguridad vial y el medio ambiente, ya que conduce a una renovación más rápida del parque de vehículos” y, a su vez, “proporciona un incentivo para sustituir los vehículos usados por otros más seguros, menos contaminantes y con una mayor eficiencia en el consumo de combustible”. Además, considera que gravar la utilización de los vehículos y su impacto en el medio ambiente “se ajusta al principio fundamental de la política ambiental comunitaria de exigir a quien contamina que corra con el coste del deterioro ambiental”⁴⁹.

A este respecto, consideramos sin embargo que la medida defendida por la Propuesta de Directiva es conveniente y ello en base a varios motivos.

En primer lugar, con la supresión de este gravamen se debería incrementar en similar proporción la recaudación de los impuestos sobre la Circulación. Esta medida dotaría de mayor estabilidad a los presupuestos de los Estados miembros, ya que el gravamen sobre la matriculación

⁴⁸ En sentido opuesto se manifiesta LÓPEZ ESPADAFOR (en “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 273, 2007, p. 78) que defiende que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales deberían presionar al Gobierno estatal para que no dé su consentimiento a la Propuesta de Directiva “hasta que no desaparezca de la misma la previsión de la supresión de los Impuestos de Matriculación en los Estados miembros, pudiendo eliminarse los problemas de doble imposición entre Estados simplemente a través de mecanismos de exención o devolución de impuestos”

⁴⁹ Véase la Enmienda 12 de la “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).

depende de la coyuntura económica y, por tanto, en épocas de crisis económica implicaría una disminución de ingresos públicos.

En segundo lugar, se suprimirían los obstáculos fiscales y las distorsiones que afectan a la libre circulación de estos vehículos en el Mercado Interior.

En tercer lugar, permitiría una aproximación de la fiscalidad de los vehículos en la Unión Europea, porque, como hemos visto, no hay un trato uniforme en los Estados miembros respecto al Impuesto de Matriculación. Recuérdese que muchas legislaciones nacionales no exigen dicho impuesto y las que sí lo hacen lo configuran de forma diferente.

Finalmente, implicaría una reducción de los precios de venta de los automóviles, mejorando la competitividad de la industria europea del automóvil, la renovación del parque móvil y la generación de empleo.

Sin embargo, a nivel nacional existe una problemática propia⁵⁰, ya que la supresión de este gravamen podría originar distorsiones en el sistema de financiación autonómica y local. Nos referimos a la posible absorción del IVTM⁵¹ como tributo autonómico de forma paralela a la derogación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que recordemos es un impuesto cedido a las CCAA⁵².

⁵⁰ Véanse en este sentido LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria”, cit., p. 69-78 y HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, cit., p. 73-82.

⁵¹ Recuérdese que esta posibilidad está recogida en la Disposición Adicional Primera del TRLRHL, que permite a las CCAA establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada en el IVTM. En este caso, la Comunidad Autónoma deberá compensar a los municipios comprendidos en su ámbito municipal con subvenciones incondicionadas y/o con la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma de que se trate. Señala el TRLRHL que dichas compensaciones no podrán suponer minoración de los ingresos que los Ayuntamientos venían percibiendo con el IVTM.

⁵² Nos remitimos a los arts. 43 y 51 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

A pesar de todo consideramos que el objetivo comunitario no está muy próximo, puesto que los Estados miembros que mantienen este impuesto son reticentes a su derogación⁵³.

Como medidas transitorias, establece la Propuesta de Directiva la implantación de medidas tendentes a evitar la doble imposición y la reestructuración de la base imponible del impuesto a fin de vincularla a las emisiones de CO₂.

Para lograr la primera de las medidas, sería conveniente que las legislaciones nacionales incluyesen sistemas de reembolso de los impuestos de Matriculación.

Respecto al segundo de los objetivos, podemos señalar que la tendencia legislativa de los Estados miembros nos hace pensar que se conseguirá progresivamente, ya que como hemos examinado, la mayor parte de los Estados miembros han introducido las emisiones de CO₂ como criterio de cuantificación del impuesto⁵⁴.

Podemos concluir por tanto que mientras no se apruebe la iniciativa comunitaria no existirá una eliminación generalizada del Impuesto de Matriculación. No obstante, en lo referente a la utilización del componente ambiental parece que sí se está consiguiendo el objetivo planteado por ella.

En lo que concierne a la situación española, consideramos que no está prevista en un horizonte cercano la derogación del IEDMT porque ha sido objeto de una reforma muy reciente que nos permite deducir la pretensión de mantenerlo en el sistema fiscal español. Además, la reforma ha completado la introducción del elemento ambiental en la base imponible del impuesto, que recordemos que es una de las exigencias de la Propuesta de Directiva hasta que en el futuro se lleve a cabo su eventual derogación.

⁵³ El 23 de marzo de 2009, el Grupo Parlamentario Popular presentó una Proposición de Ley en la que se pretende la supresión del IEDMT durante dos años, a través de una bonificación del cien por cien de la cuota íntegra de dicho gravamen (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 3 de abril de 2009).

⁵⁴ De las legislaciones aquí analizadas debemos recordar que la italiana todavía no ha introducido dicho componente ambiental.

3.2. Impuestos sobre la circulación

La reforma sustancial que propugna la UE respecto al Impuesto de Circulación estriba en la introducción de un componente ambiental que obliga a proceder a la modulación impositiva a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil. De las legislaciones analizadas en el presente trabajo, sólo Bélgica e Italia mantienen una regulación exclusivamente referida a los componentes mecánicos del vehículo.

En España, señala la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales⁵⁵ que uno de los ejemplos a seguir para articular la Imposición sobre la Circulación es el impuesto alemán. Debemos señalar que, como se ha examinado, dicho tributo ha dado un papel importante en su regulación a las consideraciones medioambientales.

Sostenemos, por tanto, que una regulación del Impuesto de Circulación similar a la alemana cumpliría a la perfección las exigencias de la Propuesta de Directiva y sería además un buen instrumento para conseguir los compromisos del Protocolo de Kyoto⁵⁶. Por tanto, a nuestro juicio, las futuras reformas podrían seguir el patrón de esta regulación.

Independientemente de tomar el impuesto alemán como referente o no, las reformas de los Impuestos de Circulación deberían avanzar hacia su configuración ambiental. Para incentivar la adquisición de vehículos eficientes energéticamente se deberían establecer cuotas significativamente más elevadas para los vehículos más contaminantes. Ello debe conseguirse necesariamente definiendo la base imponible en función de las emisiones de CO₂ de los turismos⁵⁷. Sin embargo, se podrían

⁵⁵ Véase *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 98.

⁵⁶ Cfr. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir”, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, 2007, p. 217 – 230.

⁵⁷ Señala GONZÁLEZ MÉNDEZ, A (“La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Impuestos*, nº 21, 2000, p. 23) respecto a los impuestos

establecer exenciones para vehículos de contaminación especialmente reducida o para los eléctricos⁵⁸.

El IVTM podría avanzar en la introducción de factores ambientales en su configuración graduando la cuota del impuesto teniendo en cuenta las emisiones de CO₂. Además, consideran ÁLVAREZ GARCÍA y GARCÍA – INÉS⁵⁹ que se debería “incorporar algún elemento referido a la emisión de otro tipo de sustancias contaminantes, puesto que el CO₂ no es el único gas contaminante derivado del uso del vehículo. Esta última medida ya se considera actualmente a la hora de determinar la cuota del impuesto, al diferenciarse el gravamen en función de la potencia y la clase del vehículo”.

A este respecto, debemos señalar que también el Parlamento Europeo ha propuesto⁶⁰ que, en la reforma de la fiscalidad sobre el automóvil, además de introducir en los impuestos el componente relacionado con el dióxido de carbono, también se podrían tomar en consideración modulaciones impositivas en función de otras emisiones contaminantes⁶¹ y de la eficiencia energética de los vehículos.

sobre emisiones atmosféricas contaminantes, y que podemos extender a los Impuestos de Circulación, que “la base imponible debe tener en cuenta unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño ambiental por el sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria”.

⁵⁸ Esta medida pretendería potenciar la demanda de este tipo de vehículos. Recordemos, en este sentido, que el Plan de Competitividad del Sector de la Automoción tiene como objetivo anticipar el segmento de mercado de los vehículos eléctricos, híbridos y de reducidas emisiones de CO₂ (aprobado en el Consejo de Ministros de 19 de diciembre de 2008).

⁵⁹ Véase “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Tributos Locales*, n.º 66, 2006, p. 59.

⁶⁰ Véase la “Resolución legislativa del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo” (P6_A (2006) 0334).

⁶¹ El Parlamento Europeo en dicha Resolución se refiere al monóxido de carbono, a los hidrocarburos no quemados, al óxido de nitrógeno y a las emisiones de partículas contaminantes, sustancias recogidas en la Directiva 70/220/CEE del Consejo, de 20 de marzo de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre medidas contra la contaminación atmosférica causada por los gases de escape de los vehículos de motor.

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA⁶² defienden la incorporación de un coeficiente penalizador para los vehículos más contaminantes, mientras que para los que menos contaminen debería aplicarse un coeficiente reductor. De forma simultánea, se propone que los Ayuntamientos puedan incrementar el “coeficiente medio-ambiental” en función de los años de antigüedad del vehículo.

Otra posible línea de reforma la enuncia LÓPEZ ESPADAFOR⁶³ que en base a la iniciativa de las instituciones comunitarias, propone que cada municipio “debería comenzar a establecer bonificaciones fiscales para los vehículos que no superen un determinado límite de emisiones de CO₂”. De forma simultánea propone que “cada municipio podría realizar una elevación generalizada de las cuotas del IVTM para compensar la pérdida de ingresos”.

Precisamente respecto a las bonificaciones establecidas en el art. 95.6 del TRLRHL se considera que la finalidad de protección ambiental para el que fueron creadas no ha producido los resultados esperados y para evitar que se conviertan en un “reclamo fiscal” se propone su modificación introduciendo una norma antifraude para evitar esta situación⁶⁴.

A modo de conclusión, señalamos que las posibilidades de reforma del IVTM aquí descritas podrían ser adecuadas para la reducción de las emisiones de CO₂ y, paralelamente, para la adquisición de vehículos eficientes energéticamente y la renovación del parque móvil. Pero para determinar el grado de eficacia de estas medidas, sería necesario que, una vez reformado el IVTM en el sentido propuesto, se realizase un estudio longitudinal de su impacto ambiental⁶⁵. De esta forma, se podría analizar si se produce la mejora de la calidad atmosférica a raíz de la conversión del IVTM en un tributo con elementos ambientales.

⁶² Véase “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, cit., p. 13.

⁶³ Véase “La protección del medio ambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2007, p. 78.

⁶⁴ Véase CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, cit., p. 25.

⁶⁵ Véase en este sentido GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.; “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, cit., p. 31-32.

4. Bibliografía citada

- ÁLVAREZ GARCÍA, S.; GARCÍA-INÉS, M. J.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Tributos Locales*, n° 66, 2006.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P.M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, n° 82, 2008.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A: “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Impuestos*, n° 21, 2000.
- 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*, n° 274, 2007.
- *Derecho Tributario Ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente – Marcial Pons, Madrid, 2000.
- IGLESIAS CASAS, J. M.: “Trato fiscal discriminatorio de los vehículos de ocasión importados. (Comentario a la STJCE de 18 de enero de 2007, *Brzezinski*, Asunto C-313/05)”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 287, 2008.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 273, 2007.
- “La protección del medio ambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Nueva Fiscalidad*, n° 1, 2007.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, R.: “Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea”, *Economía Industrial*, n° 365, 2007.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir”, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, 2007.

VV. AA.: “Informe mensual de La Caixa”, nº 289, 2006.

VV. AA.: *Informe para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

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