



Universitat Oberta
de Catalunya

Màster Universitari de Fiscalitat

ELEMENTS AMBIENTALS EN LA FISCALITAT DE L'AUTOMÒBIL I DUMPING FISCAL TERRITORIAL

Autor : Mario Grau Ferrer

TREBALL FINAL DEL MÀSTER UNIVERSITARI DE FISCALITAT

- ESPECIALITACIÓ D'ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES -

ABSTRACT

Ecological responsibility involves both people in their daily activities and companies in their production processes, but it's the public institutions that must exercise the leadership to materialize that responsibility in effective proposals and specific incentives and obligations. States are aware of the importance of gas emissions produced by road transport in deteriorating atmospheric quality and environmental taxes are one of the main mechanisms they use to redirect harmful behavior and reverse the economic cost of their damage.

The establishment of purely ecological taxes in the current vehicle taxation is rare in Europe and it's much more frequent to observe the existence of environmental elements in the structure of already established taxes that promote the use of less polluting vehicles as well as its renewal by more sustainable models in exchange for less fiscal pressure. It's not surprising that the imposition of extra-fiscal taxes in our country comes in recent years from the regional governments, which have a limited space of taxable events but a growing need to obtain additional income to exercise their respective powers.

In the present work, from the practical assumption of a fictitious luxury car rental company with driver, we will examine the taxation of automobiles in Spain paying special attention to those taxes in which its legal regime allows territorial governments to modify partial or totally its regulation, fact that generates a diverse taxation between different territorial areas within the same country. We will observe to what extent the establishment of territorial specific taxes or non-harmonized state taxes in their entirety may lead to situations of territorial fiscal competition that, although it has already been the subject of controversy in taxes with exclusively collecting purposes has a greater moral significance when its purpose is a global benefit such as environmental protection.

RESUM

La responsabilitat ecològica involucra tant a les persones en les seves activitats quotidianes com a les empreses en els seus processos productius, però són les institucions públiques les que han de liderar iniciatives per materialitzar aquesta responsabilitat en propostes efectives, obligacions i incentius concrets. Els estats són conscients de la importància que tenen les emissions de gasos produïdes pel transport per carretera en el deteriorament de la qualitat atmosfèrica i els impostos ambientals són un dels principals mecanismes que utilitzen per reorientar les conductes nocives i assolir el retorn del cost econòmic dels seus perjudicis.

L'establiment de figures impositives de caràcter purament ecològic en la tributació actual dels vehicles és poc habitual en l'àmbit europeu i resulta molt més freqüent observar la introducció d'elements ambientals dintre de l'estructura dels impostos tradicionals ja instaurats i que promouen la utilització de

vehicles menys contaminants així com la renovació del parc automobilístic cap a models més sostenibles, a canvi d'una pressió fiscal més benvolent. No resulta estrany que la innovació al nostre país en l'establiment de figures impositives de caràcter purament extrafiscal provingui en els darrers anys dels governs autonòmics, amb un espectre limitat de fets imposables a gravar però amb creixent necessitat en l'obtenció d'ingressos addicionals amb els que exercir les seves respectives competències.

Al present treball, a partir del supòsit pràctic d'una empresa fictícia de lloguer de vehicles de luxe amb xofer, examinarem la tributació de l'automòbil a Espanya prestant atenció a aquells impostos en que el seu règim jurídic permet als ens territorials modificar, en tot o en part, la seva regulació i generar una pressió fiscal diversa entre diferents àmbits territorials dintre del mateix país. Observarem així en quina mesura l'ordenació d'impostos propis o no harmonitzats en la seva totalitat pot derivar en situacions de *dumping* fiscal territorial que, si bé ja és objecte de polèmica en impostos amb finalitat purament recaptadora, posseeix una transcendència moral més significativa quan la finalitat d'aquests és un benefici global com la defensa del medi ambient.

ÍNDEX

I.	INTRODUCCIÓ	4
II.	PLANTEJAMENT DEL SUPÒSIT PRÀCTIC	8
III.	RESOLUCIÓ DEL SUPÒSIT PRÀCTIC	11
	A. Breu referència al règim jurídic de la imposició extrafiscal ambiental i la seva efectivitat en la defensa del medi	11
	B. Fiscalitat sobre la matriculació del vehicle: Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport.....	14
	C. Fiscalitat sobre la titularitat del vehicle: Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica	24
	D. Fiscalitat sobre els factors contaminants dels vehicles: Impost sobre les Emissions de Diòxid de Carboni dels Vehicles de Tracció Mecànica	41
IV.	CONCLUSIONS.....	54
V.	BIBLIOGRAFIA I ALTRES RECURSOS	57

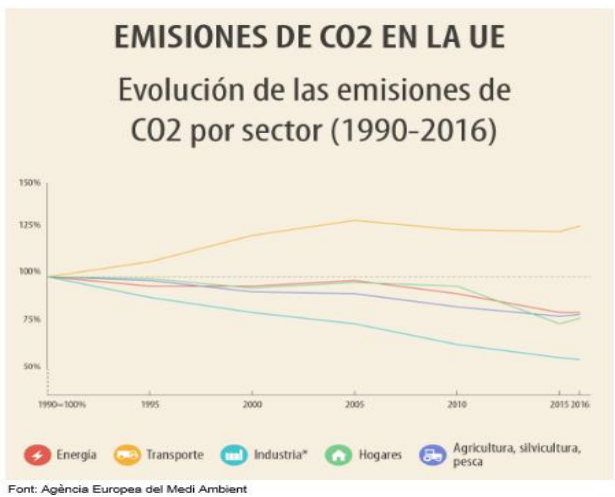
I. INTRODUCCIÓ

Al si de la ciutadania europea existeix una creixent sensibilització respecte a la problemàtica mediambiental en totes les seves vessants. Bona prova d'aquesta preocupació es desprèn de les dades que emanen de l'Eurobaròmetre encarregat per la Direcció General de Comunicació de la Comissió Europea, relatius a la Política energètica comuna i la lluita contra el canvi climàtic i on, en l'edició de 2019, reporta que el 85% dels espanyols es mostren a favor d'una política energètica europea comuna, sent les principals preocupacions el desenvolupament d'energies renovables (53%), de protecció del medi ambient (46%), el manteniment d'uns preus raonables en l'energia (43%) i la lluita contra el canvi climàtic (33%).

Es tracta d'una preocupació que es tradueix en la recerca per part dels moviments socials de vies per reclamar a les institucions competents models de desenvolupament econòmic, laboral, tecnològic o de mobilitat més sostenibles i tot fa pensar que en els últims anys aquesta preocupació ha arribat de manera efectiva als grans grups d'influència internacional, instaurant-se el debat sobre el canvi climàtic tant en cimeres específiques com la recent COP25 organitzada per la ONU a Madrid entre el 2 i el 16 de desembre de 2019, però també en trobades més estratègiques en l'àmbit polític-econòmic com la del G7 a Biarritz, l'agost del mateix any.

L'origen de les mesures de caràcter tributari que els governs tracten d'aplicar per pal·liar aquests efectes no són pas recents i ja des de principis del S. XX les corrents econòmiques derivades de les tesis de l'economista britànic Arthur Pigou defensaven la interiorització en el producte del cost social que representaven les externalitats negatives de la seva producció mitjançant l'aplicació tant de mesures que penalitzen certs comportaments (mitjançant l'aplicació de taxes i d'impostos que coadjuven a finançar-ne la reparació), com d'unes altres que estimulen la sostenibilitat (a través de bonificacions, exempcions o subvencions), entenent que és aquest un eix bàsic del progrés social i econòmic dels grups humans tant per mitigar la desigualtat com per reduir la pobresa, pilars bàsics de l'estat del benestar.

Principis que continuen representant a la pràctica el fonament de l'actual imposició mediambiental dels estats. No obstant, de la mateixa manera que el seu objectiu representa un repte global que no atén a fronteres polítiques, les mesures que puguin adoptar-se en l'àmbit tributari han de partir també, per a la seva millor eficàcia, de compromisos el més amplis possibles i que ara per ara, com afirma el propi FMI (*Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*. 2019) resulten clarament insuficients, instant als corresponents responsables d'hisenda per a que apliquin les mesures fiscals necessàries per a desincentivar la producció d'emissions de CO₂ i NO_x procedents dels combustibles fòssils.



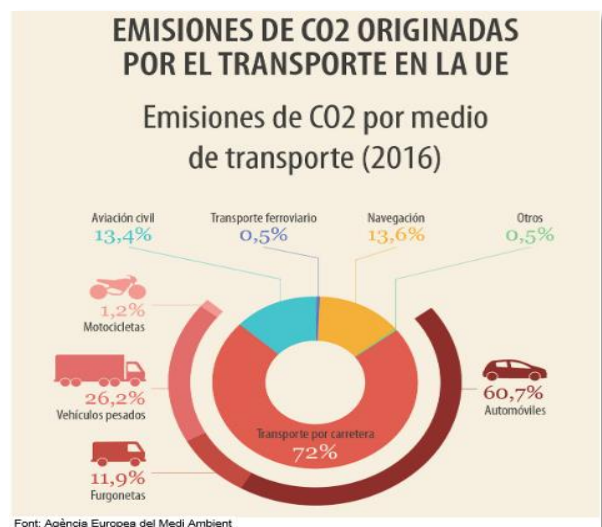
Al respecte cal destacar que, d'acord amb les dades de l'Agència Europea del Medi Ambient relatives a l'evolució (1990-2016) de les emissions de CO₂ a l'UE en funció de la seva font, observem que el transport és el responsable de més del 30%, corresponent el 72% d'aquestes als mitjans de transport terrestres.

Cap exemple més actual d'això que la dràstica reducció del trànsit en les ciutats derivada de l'encara viva crisi per la pandèmia

de COVID-19, que ha donat visibilitat de manera ostensible a la seva relació de causalitat respecte a les lectures més baixes¹ en dècades de concentració de gasos d'òxids de nitrogen en l'atmosfera de les grans ciutats.

Sense entrar a valorar la controvèrsia doctrinal respecte el que ha de ser considerat o no com a un tribut ambiental, tot i la seva vital importància a nivell jurídic, el que aquí hem de posar de relleu és que dins el sistema impositiu existeixen tributs amb elements dintre de la seva configuració que els hi confereixen un cert caràcter ecològic i una intencionalitat, ja sigui més o menys intensa, en la defensa del medi ambient.

Històricament però, front la utilització d'instruments de mercat que incideixin sobre el preu del producte, l'UE s'ha inclinat per orientar la seva acció a mesures de regulació com l'establiment d'estandards d'emissió de gasos i programes per al correcte manteniment dels vehicles, així com a la vigilància de la qualitat dels combustibles (per exemple, la prohibició del plom com a component) i de l'eficiència energètica.



L'estat espanyol es troba a la cua² dels països de l'OCDE en la imposició sobre el CO₂ i tant aquesta organització com l'UE manifesten cada cop amb més insistència la necessitat d'un increment impositiu sobre aquest gas, en concret sobre les emissions del transport, ja que té un ample marge per ser

¹ A Madrid, de 83mcg/m³ (7 - 13 de març) a 25mcg/m³ (11-17 d'abril). A Barcelona de 79mcg/m³ (7 - 13 de març) a 30mcg/m³ (11-17 d'abril). Font. Web Ajuntament de Madrid i Web Ajuntament de Barcelona.

² Es calcula un gravamen mig de 5€/tona de CO₂. (OCDE. 2019. *Taxing Energy Use*.)

ampliat tant quantitativa com qualitativament. Tant és així, que no existeix encara cap impost de caràcter plenament ambiental aplicable a tot el territori nacional que recaigui sobre les emissions originades pel transport terrestre.

Si bé ja fa alguns anys que des del Ministeri d'Hisenda, per part dels successius governs centrals, s'estan cercant fórmules al respecte. Un d'aquests punts d'inflexió va ser l'aprovació de la Llei 34/2007, de 15 de novembre, de qualitat de l'aire i protecció de l'atmosfera, que assumeix que entre les principals fonts de contaminació es troba la generada per la circulació dels mitjans de transport i va imposar una renovació significativa de l'Impost sobre Determinats Mitjans de Transport, reestructurant els seus tipus de gravamen d'acord amb les seves emissions de CO₂.

Altres pas que s'està estudiant és un futur *reboot* de l'Impost municipal sobre Vehicles de Tracció Mecànica com a un tribut amb caràcter marcadament mediambiental³ fet que permetria, en tractar-se d'un impost d'establiment obligatori pels ajuntaments, la seva aplicació efectiva a la totalitat de l'estat ja que actualment continua sent un impost amb una finalitat purament recaptadora derivada d'una manifestació directa de capacitat econòmica com és la titularitat del vehicle i els seus elements de caràcter ambiental es configuren com a beneficis fiscals de caràcter potestatiu pels consistoris, orientades a estimular més la renovació del parc mòbil que no pas a penalitzar les externalitats negatives generades.

El que sí pot representar una certa novetat a aquest respecte, tot i que circumscrita a la comunitat autònoma de Catalunya, és l'aplicació a partir de l'exercici 2019 de l'Impost sobre les Emissions de Diòxid de Carboni dels Vehicles de Tracció Mecànica, un cop validada la seva constitucionalitat per l'STC 87/2019 de 20 de juny, i que per primera vegada representa l'establiment d'un impost de caràcter plenament ambiental amb caràcter finalista⁴ que, degut al seu fet imposable i la configuració dels subjectes passius, ha de suposar a la pràctica la subjecció de la major part dels vehicles privats.

Si s'expandeix a nivell regional aquest interès en establir una nova fiscalitat verda sobre els automòbils, ens podem trobar però amb tot un embull d'impostos autonòmics de configuració e intensitat diversa que topa amb l'eficàcia que incorpora una política ambiental homogènia d'ordre supraterritorialitat i que a més pot incidir encara més sobre el polèmic *dumping* fiscal autonòmic que, d'altra banda, ja suposa un dels trets distintius que afecta l'IVTM a nivell local.

Ens trobem doncs de nou davant el debat, tan actual en relació a d'altres impostos cedits, que es planteja entre aquells que consideren que tot i les diferències que es poden donar entre els diferents territoris, la potestat autonòmica per a crear tributs propis és un tret essencial i inseparable del propi estat de les autonomies i per tant ha de permetre regular amb certa màniga ampla la pressió fiscal de

³ Mesura 2.3 del 'Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030'

⁴ Art. 40.2 de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic "2. Aquest tribut té caràcter finalista i ha de nodrir a parts iguals el Fons Climàtic i el Fons de Patrimoni Natural".

cada àmbit gravable d'acord amb les seves competències, en funció de les seves necessitats; i de l'altra banda, aquells que veuen la configuració actual del model de finançament autonòmic un element agressiu contra el principi d'igualtat derivat de l'art. 31.1 CE i propugnen una harmonització fiscal més accentuada com a via per a reduir aquesta competència territorial.

En el present treball examinarem la tributació de l'automòbil en el marc pràctic d'un cas fictici relatiu a una empresa de lloguer d'automòbils de luxe amb servei de xofer, que presta serveis en dues ciutats pertanyents a dues comunitats autònomes diferents. I ho farem centrant la nostra atenció en tres figures tributàries corresponents als tres nivells territorials existents i que en certa mesura poden ser regulats pels ens territorials autonòmic i local: un impost estatal cedit (Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport), un impost autonòmic propi (Impost sobre les Emissions de Diòxid de Carboni dels Vehicles de Tracció Mecànica) i un impost local (Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica), quantificant la pressió fiscal que recau sobre la seva flota de vehicles de l'empresa de lloguer, tractant de determinar en quina mesura l'objectiu ecològic d'aquests tributs pot quedar llastrat per les limitacions derivades del principi de territorialitat i unitat de mercat⁵ i la fixació legal del subjecte actiu d'aquestes figures impositives, per permetre als subjectes passius establir mesures de deslocalització que poden reduir la seva càrrega tributària, establint a més quins són els criteris i límits legals i jurisprudencials per aquests tipus de pràctiques.

⁵ Arts. 157.2 CE i 9 LOFCA

II. PLANTEJAMENT DEL SUPÒSIT PRÀCTIC

Mediterranean Transport, SL és una empresa constituïda l'any 1998 i domiciliada al carrer Aragó de la ciutat de Barcelona. La seva activitat consisteix en el lloguer de vehicles de luxe amb xofer orientada principalment a clients d'alt status. A aquest fi, disposa actualment d'una flota de 18 vehicles d'alta gama que opera a les ciutats de Barcelona i València on bona part dels serveis es porten a terme a partir d'acords previs amb diferents agències de viatges prestant-se com a servei bàsic els *transfers* d'anada/tornada entre els aeroports del Prat i Manises fins l'allotjament dels clients i on s'inclou el servei de xofer professional amb uniform, bar, aperitius, televisió i diaris. Si el client així ho requereix, el servei es pot prolongar durant les hores necessàries per al seu desplaçament a reunions, conferències, fires comercials o qualsevol altre esdeveniment.

Part de la contractació del servei també es porta a terme on-line mitjançant una aplicació el manteniment de la qual correspon a una empresa externa, oferint-se serveis de transport puntual per a l'assistència a esdeveniments i congressos així com per a tot tipus de celebracions. S'ofereix també un servei de *city tour* per a la ciutat de Barcelona.

La direcció correspon als dos germans Martínez, socis propietaris de l'empresa i de les tasques comercial i d'administració dels serveis s'encarreguen 6 treballador. Les funcions de xofer les porta a terme personal professional autònom que rep les condicions del servei a prestar per via telemàtica i, un cop acceptat l'encàrrec, recullen els vehicles de dos aparcaments llogats per l'empresa situats als municipis del Prat de Llobregat (Barcelona) i Manises (València) on els dipositen al finalitzar el servei.

La recent creació de la zona de baixes emissions a l'àrea de Barcelona no permetrà en el termini d'1 any l'entrada d'una sèrie de vehicles motiu pel qual es pretén efectuar una renovació de la flota de vehicles donant de baixa els més antics.

La flota actual de vehicles es compona per:

- 10 Mercedes Benz E 430 4Matic dièsel destinats al servei de lloguer amb xofer. Aquests vehicles van ser adquirits l'any que es va crear l'empresa i es donaran de baixa en adquirir-se els models nous.
- 2 Limusines Hummer H2 dièsel destinades al servei de lloguer amb xofer.
- 2 Limusines Chrysler 300C dièsel destinades al servei de lloguer amb xofer.
- 4 Mercedes Benz S400 4Matic dièsel adquirits fa dos anys i destinats al servei de lloguer amb xofer.

Es pretén adquirir els següents vehicles durant el segon trimestre de l'any 2020:

- 2 Berlines Audi A8 TFSIe híbrides noves per al servei de lloguer amb xofer.
- 2 Berlines Mercedes Benz S 560 híbrides Largo noves per al servei de lloguer amb xofer.
- 2 Berlines Mercedes Benz E 500 dièsel semi-noves a un proveïdor alemany que durant el tercer trimestre del 2020 seran objecte de contractes d'arrendament financer, mitjançant entitat de crèdit, a dues empreses que son clients habituals del servei de *transfer*, per al transport dels seus directius.
- 2 SUV Mercedes GLS 350 dièsel nous per al servei de lloguer amb xofer.
- 1 Furgó Mercedes Benz Sprinter de 20 places dièsel semi-nou, matriculat pel venedor per a ús industrial però que s'adaptarà durant aquest any per a lloguer amb xofer per a transport de grups grans.

TAULA 1

FLOTA VEHICLES (EXISTENTS / BAIXES / ADQUISICIONS)								
	NUM. VEHICLES	ANY MATRIC.	CARBURANT / DISTINTIU ANNEX II.E RGV	CATEGORIA (Directiva 70/156/CEE)	PLACES	CAVALLS FISCALS	EMISSIONS	PRECIO/UNID. (SIN IVA)
Limusina Hummer H2	2	2008	D (B)	M1	9	33,83	450g/km	---
Limusina Chrysler 300C	2	2008	D (B)	M1	9	34,18	445g/km	---
Mercedes Benz S 400 4Matic L	4	2017	D (C)	M1	5	19,97	240g/km	---
Mercedes Benz E 430 4Matic	10	1998	D (A)	M1	5	27,69	430g/km	---
Audi A8 TFSIe	2	2020	H (0)	M1	5	19,96	40g/km	111.050€
Mercedes Benz S 560 Largo	2	2020	H (ECO)	M1	5	19,97	59g/km	96.900€
Mercedes Benz E 500 4M	2	2016	D (C)	M1	5	29,21	210g/km	36.000€
Mercedes GLS 350 4Matic	2	2020	D (C)	M1	7	19,68	215g/km	86.700€
Mercedes Benz Sprinter Compacto Aut.	1	2019	D (C)	N2/ M2	20	19,93	252g/km	51.309€

Font. Elaboració pròpia.

Així mateix, els germans Martínez pretenen desafectar dos vehicles Mercedes Benz S 400 4Matic, de la flota actual, de l'activitat de lloguer per a destinar-los al seu ús com a vehicles d'empresa per als seus desplaçaments habituals entre Barcelona i València.

S'han assabentat a més que l'aprovació per part de la Generalitat de Catalunya de l'Impost sobre les Emissions de Diòxid de Carboni dels Vehicles de Tracció Mecànica afectarà a la totalitat dels vehicles destinats al transport de persones els quals, sent vehicles d'alta motorització, ja paguen importants

quotes per l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica a l'Ajuntament de Barcelona, on es troben domiciliats.

Aquestes circumstàncies porten a la direcció a plantejar-se la manera de reduir la factura fiscal relativa als vehicles. Una de les possibilitats que un assessor els hi ha comentat en algun moment passa per la modificació del domicili social i fiscal de l'empresa, establint la seva operativa i direcció efectiva en algun municipi de la Comunitat Valenciana.

Finalment sorgeix la possibilitat de llogar una petita oficina a Manises (Comunitat Valenciana) al mateix edifici on romanen els vehicles que operen a l'aeroport valencià, fet que els hi podria permetre seguir operant a les dues capitals. Comprovarem doncs si un eventual trasllat de l'empresa que impliqui una modificació tant de la comunitat autònoma com del municipi d'ubicació del domicili fiscal pot incidir, i en quina mesura, en la fiscalitat que recau sobre la renovació de la flota de vehicles, efectuant a més una previsió comparativa de la seva tributació periòdica per l'exercici fiscal 2021.

III. RESOLUCIÓ DEL SUPÒSIT PRÀCTIC

A. BREU REFERÈNCIA AL RÈGIM JURÍDIC DE L'IMPOSICIÓ EXTRAFISCAL AMBIENTAL I LA SEVA EFECTIVITAT EN LA DEFENSA DEL MEDI

La responsabilitat de l'Estat per a portar a terme iniciatives polítiques de defensa ambiental a Espanya es fonamenta en el reconeixement constitucional (art. 45 CE) del dret que ostenten tots els ciutadans en el gaudi del medi ambient. Així mateix es determina l'obligació de conservar-lo, tant per part dels propis ciutadans com dels poders públics, que han de portar a terme polítiques públiques destinades tant a la seva preservació i millora com a promoure una utilització racional dels recursos.

La utilització d'impostos de caràcter extrafiscal com a eines destinades a assolir objectius constitucionalment previstos diferents a la pròpia recaptació, com és la protecció del medi ambient, gaudeix d'un major nivell d'acceptació⁶ en comparació amb els tributs de caràcter purament fiscal per part d'una societat cada cop més compromesa amb la responsabilitat ecològica dels actors socials. La idea del sosteniment de les despeses públiques (art. 31 de la CE) com a objectiu essencial però no únic del sistema tributari té a més des de fa temps amplia cobertura constitucional, iniciada per l'STC 37/1987 de 26 de desembre, on si bé el TC admet (FJ 13é) que la funció extrafiscal del sistema tributari no apareix concretament explicitada a la Constitució, aquesta es dedueix de l'establiment d'altres principis rectors de la política social i econòmica, configurant-se com una eina més dels poders públics per a la consecució d'altres objectius i interessos de rang constitucional, sempre amb respecte a les exigències i principis generals previstos a l'art. 31.1 CE i amb conjunció amb una certa demostració de capacitat econòmica.

Reafirma el TC la constitucionalitat d'aquesta multiplicitat de funcions del tribut en diverses sentències posteriors així com la seva compatibilitat amb els principis previstos a l'art. 31.1 CE en concret, amb el de capacitat econòmica. Per exemple en l'STC 197/1992 de 19 de novembre de 1992, on valida l'increment en el gravamen que la Llei 38/1992, de 28 de desembre d'Impostos Especials introdueix en determinats productes, el consum dels quals generen despeses sanitàries potencials.⁷

⁶ Elcacho, J. (18 de octubre 2019). ¿De verdad pagaríamos más impuestos por defender el clima?. Recuperado de www.lavanguardia.com.

⁷ Assenyalava el TC al FJ 6 que " [...] no puede entenderse que la capacidad subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes y sobretodo porque el fabricante pudo perfectamente, al conocer la elevación del tipo, repercutir íntegramente el importe del tributo." afegint que a la pròpia exposició de motius de la norma, justifica el legislador "la coexistencia y en cierta medida superposición de dos figuras de imposición indirecta en el área comunitaria –IVA e IIEE – en que el consumo de determinados bienes resulta contraproducente para la sociedad, por lo que cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de suerte que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria;"

Malgrat aquesta aparent acceptació social dels impostos de caràcter ambiental no s'ha produït en la major part dels països europeus en general, ni a Espanya en particular, un reforma en profunditat del sistema tributari que atorgui a aquest tipus d'impostos una major rellevància en la seva capacitat recaptadora i en gran part el problema recau en la dificultat de dissenyar reformes fiscals verdes que siguin eficaces, però també justes. D'acord amb Gago, Labandeira, Labeaga i López (2019) les dificultats que han bloquejat la seva implantació es poden dividir fonamentalment en institucionals, de competitivitat i distributives, on aquestes últimes prenen especial rellevància atès que aquest tipus de fiscalitat ha de conjugar els objectius ambientals amb la funció redistributiva del sistema tributari i que els autors lliguen amb els hàbits de consum dels contribuents, dons un increment dels preus dels productes energètics, amb baixa elasticitat-preu, tindrà un impacte superior en els sectors amb menors rendes com passa en aquells impostos que afecten l'electricitat.

Fet que es podria propiciar en la fiscalitat dels automòbils en cas d'implantar impostos sense els mecanismes de correcció adequats que gravessin la titularitat dels vehicles en funció de les seves emissions de CO₂, doncs aquells ciutadans amb rendes més baixes, titulars de vehicles més antics i amb menys capacitat econòmica per renovar-los, haurien de fer front a quotes més elevades. Es produeix doncs un cert risc de generar efectes regressius que no obstant els autors consideren que es pot fer front mitjançant altres mesures com compensacions directes, una introducció escalonada d'aquestes figures impositives o mitjançant la rectificació d'altres tributs que assegurin mantenir una pressió fiscal similar tot garantint alhora el principi de justícia tributària del conjunt del sistema impositiu.

D'altra banda, si la pretensió dels responsables públics amb la novació o reforma dels tributs sobre el transport és implantar un sistema que s'aproximi als pressupòsits de Pigou cal advertir, en el sentit que ho fa Palmer (2005), de les dificultats que entranya establir el nivell d'activitat eficient⁸, doncs si la intenció és fer front de manera efectiva als costos marginals externs que realment es generen, seria necessari primer identificar exhaustivament aquests costos per, posteriorment, efectuar un càlcul rigorós del valor monetari de cadascun.

És per aquest motiu que en ocasions es veu qüestionada l'efectivitat dels tributs fixes en la correcció dels perjudicis ambientals quan no recauen directament sobre els carburants⁹ i en concret, com assenyalen Proost i Van Dender (1999) quan el seu disseny es deslliga de variables dependents de l'ús que se'n fa del vehicle¹⁰ ja que no recullen de manera adequada el cost marginal generat.

⁸ Entès com el punt on s'igualen els costos marginals privats i públics amb els beneficis marginals obtinguts per un ús addicional.

⁹ Inclús en aquests observa manca d'eficàcia en la correcció d'externalitats negatives diferents de les ambientals, com les acústiques o les derivades d'accidents o la congestió (Gago, Labandeira, Otero, 2019).

¹⁰ Així, d'entre les seves propostes per a mesurar el cost marginal del soroll extern, s'orientaven a establir l'efecte que sobre aquest suposa un vehicle/km. addicional en relació al nivell mitjà de so durant un període determinat.

En aquest mateix sentit incideix també l'informe Lagares¹¹ on la comissió d'experts insta a la unificació dels impostos sobre la matriculació dels mitjans de transport i sobre la titularitat dels vehicles en un nou 'Impost Ambiental sobre l'Ús dels Mitjans de Transport', la quantificació del qual depengui en gran mesura de les emissions de CO₂ i de regulació exclusivament estatal doncs, al seu entendre, no té sentit permetre l'existència de gravàmens autonòmics diferents quan es tracta d'un impost que aborda un problema global com és el medi ambient.

¹¹ Informe de la Comissió d'Experts per a la Reforma del Sistema Tributari (2014) presidida per Manuel Lagares Calvo (pàg. 331 a 334, proposta núm. 92).

B. FISCALITAT SOBRE LA MATRICULACIÓ DEL VEHICLE: IMPOST ESPECIAL SOBRE DETERMINATS MITJANS DE TRANSPORT

B1. Règim jurídic, context europeu i elements de fiscalitat mediambiental

L'Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport (IEDMT, d'ara endavant) forma part dels anomenats impostos especials (IIEE, en endavant) regulats a la Llei 38/1992, de 28 de desembre (arts. 65 a 74) i com a tal té naturalesa indirecta en recaure sobre el consum de determinats béns, en aquest cas els mitjans de transport subjectes.

És tracta d'un impost de caràcter instantani que es merita únicament a partir de la primera sol·licitud de matriculació a Espanya o en el moment en que legalment es considera que es produeix la circulació o utilització del mitjà de transport pel territori nacional i, a diferència de l'IVA, la seva estructura és monofàsica. Així mateix, tot i la reducció en la base imposable prevista a l'apartat 4 de l'art. 66 de l'LIIEE per a famílies nombroses, es configura en general com un impost objectiu.

Tot i que el seu establiment va ser autoritzat per Consell Europeu¹², resta exclòs de l'harmonització europea dels impostos especials sobre fabricació. Això implica que cadascun dels Estats Membres ha pogut optar per establir o no l'impost, els seus tipus impositius i decidir de manera lliure la introducció d'elements ambientals en la seva configuració.

Si observem les dades corresponents als països de l'UE podem observar (veure **TAULA 2**) com bona part d'aquests regulen els impostos sobre la matriculació dels vehicles a partir de les emissions de CO₂ de manera exclusiva o juntament amb d'altres indicadors com la potència, el pes o l'antiguitat del vehicle. Resulta també destacable l'alta pressió fiscal sobre la matriculació de Dinamarca on es pot arribar a pagar fins un tipus marginal del 150% sobre l'excés del preu del vehicle que es situa a l'última escala de la seva taula de gravamen.

L'IEDMT recau sobre els vehicles a motor, però també sobre les embarcacions, els vaixells d'esbarjo i les aeronaus, prenent com a fet imposable la seva matriculació i que, en referència als vehicles, defineix l'art. 65 de l'LIIEE com a una subjecció general per a la primera matriculació a Espanya de tot vehicle a motor, nou o usat, i a partir d'aquí completa la definició del fet imposable mitjançant una relació sistemàtica i extensa d'aquells casos de no subjecció.

¹² Directiva 92/12/CEE del Consell, de 25 de febrer de 1992.

TAULA 2

IMPOST DE MATRICULACIÓ (VEHICLE REGISTRATION TAX)		
	FACTORS DE TRIBUTACIÓ	CÀLCUL QUOTA
ALEMANYA	Sense impost sobre la matriculació del vehicle però es cobra una taxa a nivell local per l'atorgament d'un número de placa (fins a 170€) que identifica el lloc de residència i per tant es merita sempre que aquest es modifiqui .	
CROÀCIA	En funció del tipus de carburant i de les emissions de CO ₂ de cada vehicle.	En dièsel, del 1'5% al 31% i en gasolina del 1% fins al 29% del preu de venda.
DINAMARCA	En funció fonamentalment del preu i fins a cert punt també de l'equipament.	Els vehicles nous amb preu fins a 26.000€ tributen al 85% del seu valor; als vehicles de preu superior cal afegir un 150% sobre el preu restant superior als 26.000€. Hi ha reduccions per la instal·lació de certs equipaments i també pels vehicles elèctrics tot i que aquestes últimes es van suprimint progressivament..
FINLÀNDIA	En funció de les emissions de CO ₂	Entre un 2,7% i el 50% del valor de taxació.
FRANÇA	En funció tant de la cilindrada del vehicle com de de la potència del vehicle.	S'imposen quanties fixes o proporcionals, aquestes últimes fixades per cada regió i en funció dels cavalls.
HUNGRIA	En funció de la cilindrada, la classificació del motor i de les emissions de CO ₂ , en vehicles nous. Per a vehicles de segona ma s'aplica un coeficient reductor en funció dels anys transcorreguts des de la primera matriculació.	Per a vehicles nous s'estableix una tarifa que pot anar dels 126€ fins als 13.500€ en funció dels elements esmentats.
ITÀLIA	En funció de la potència del vehicle. S'aplica en l'àmbit territorial provincial.	Import fixe de 150€ (<53kW) i 3,51€ por cada kW de més. Pot ser incrementada en un 30% per cada autoritat provincial.
LUXEMBURG	Sense impost sobre la matriculació del vehicle però amb taxa sobre emissions.	
POLONIA	Existeix un impost sobre vehicles venuts abans del primer registre al país, que es configura en funció de la capacitat cúbica del motor de cada vehicle. D'altra banda, es cobra una quota d'inscripció a nivell local assimilable més a una taxa per l'emissió de la targeta de registre, l'emissió de les plaques d'entrada i l'emissió de la targeta del vehicle.	En quant a l'impost per vehicles venuts abans de la primera matriculació un percentatge de 0% per a motors elèctrics o híbrids; 3,1% per a motors < 2.000cc; 18,6% per a la resta Per les diferents quotes locals, imports fixes, en junt, d'uns 50€.
SUECIA	Sense impost sobre la matriculació del vehicle, només impost de circulació.	

Font. Elaboració pròpia a partir de dades de "2019 Global Automotive Tax Guide" PwC i normativa.

El punt 7 de l'exposició de motius de l'LIIEE justifica l'establiment de l'impost per la supressió dels tipus impositius especials d'IVA derivada de l'harmonització que va suposar l'aprovació de l'actual Llei 37/1992 de l'IVA (LIVA) per tal d'implementar la lliure circulació de mercaderies dins la CEE. Cal recordar que la derogada Llei 30/1985, de 30 d'octubre, de l'IVA, a la fi d'introduir un cert grau de

progressivitat en l'impost va establir originalment un tipus de gravamen incrementat d'un 33% (reduït al 28% abans de la seva harmonització) a una sèrie de béns principalment aquells que eren gravats per l'Impost sobre la Despesa i el Luxe implantat al 1957¹³ entre els quals, avions, avionetes, velers i altres aeronaus, joies i pedres precioses, però també "*los vehículos accionados a motor para circular por carretera*" (art. 58.1.a), atès que també es trobaven gravats per aquell impost aplicant-se ara, això sí, tota una sèrie d'exempcions (vehicles destinats a transport de mercaderies, autotaxis, vehicles de transport col·lectiu o afectes a activitats industrials, comercials o agràries, entre d'altres).

Tot i seguir les directrius de l'UE al respecte, no queda reflectit pel legislador a l'exposició de motius de la norma la motivació que l'impulsa a incloure els vehicles privats dintre del tipus incrementat d'IVA, per la qual cosa no podem deduir cap intencionalitat de caràcter mediambiental en aquesta decisió més enllà de gravar més intensament aquells béns que eren gravats amb anterioritat com a béns de luxe. No obstant, cal preguntar-se per la vigència d'aquesta condició per als vehicles privats a l'any 1985 si atenem a la definició de béns de luxe que incorporava la norma de l'any 1957 com aquells de caràcter "*superfluo o que representen mero adorno, ostentación o regalo*" (art. 79). A l'exposició de motius de l'LIIIE el legislador assegura no obstant que la subjecció dels vehicles a un tipus incrementat d'IVA no responia de manera exclusiva a la capacitat econòmica posada de manifest per la seva adquisició sinó que coexistia amb una intencionalitat de retorn del cost social, tant en l'àmbit sanitari, com en les infraestructures i el medi ambient.

En tot cas, amb l'aplicació en primera instància d'un tipus de gravamen del 13% per al IEDMT sembla evident la intenció compensatòria de la teòrica pèrdua d'ingressos derivada de l'harmonització de l'IVA que va representar la l'LIVA en un primer moment, atès que el percentatge aplicat va ser la diferència exacta entre el nou tipus general que es va introduir en aquell moment (15%), aplicable al lliurament de vehicles de tracció mecànica, i el gravamen especial incrementat que era d'aplicació amb anterioritat (28%).

A partir de la modificació de l'impost a l'any 1996¹⁴ es va vincular el tipus impositiu amb la cilindrada del vehicle, però no és fins la reforma de l'impost portada a terme amb efectes 2008¹⁵ que es va reestructurar la seva quantificació posant en relació de manera directa els tipus impositius i les emissions de CO₂ dels mitjans de transport subjectes matriculats, classificant-los en 9 diferents epígrafs (Veure **TAULA 3**) i on s'observen gravàmens reduïts per a Canàries i a tipus 0 per a Ceuta i Melilla.

¹³ Llei de 26 de desembre de 1957 per la que s'aproven els Pressupostos Generals de l'Estat per al termini bianual econòmic 1958-1959 i reformes tributàries (arts. 76 i ss.)

¹⁴ Reial Decret-Llei 12/1995, de 28 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera (art. 34.1).

¹⁵ Llei 34/2007, de 15 de novembre, de qualitat de l'aire i protecció de l'atmosfera i 51/2007, de 26 de desembre, de PGE per a 2008.

TAULA 3

EPÍGRAFS (art. 70.1 LIIEE)	PENÍNSULA E ILLES BALEARS	CANÀRIES	CEUTA I MELILLA
1.º y 6.º	0,00 por 100	0,00 por 100	0,00 por 100
2.º y 7.º	4,75 por 100	3,75 por 100	0,00 por 100
3.º y 8.º	9,75 por 100	8,75 por 100	0,00 por 100
4.º y 9.º	14,75 por 100	13,75 por 100	0,00 por 100
5.º	12,00 por 100	11,00 por 100	0,00 por 100

Font. Llei 38/1992, d'Impostos Especials.

B2. Cessió de l'impost i punt de connexió

Les modificacions en l'art. 11 de la LOFCA l'any 2001¹⁶ van permetre la cessió autonòmica del l'impost amb efectes 2002 en quant al 100% dels ingressos produïts al seu àmbit territorial i habilitant-se des del primer moment la regulació dels tipus impositius per part de les CC.AA., vinculats llavors a la motorització. Resten doncs els tipus de gravamen previstos a l'art. 2.b) de l'LIIEE com d'aplicació subsidiària en cas que l'autonomia no hagués aprovat tipus diferents. Actualment l'abast d'aquesta cessió es troba establerta a l'art. 43 de la Llei 22/2009 permetent-se únicament competències normatives orientades a la modificació dels tipus de gravamen amb la limitació d'un 15% en l'increment per a cadascun dels epígrafs previstos a l'art. 70.1 de l'LIIEE.

Cap de les CC.AA. però va exercir la seva potestat normativa fins l'any 2010, quan l'impost ja estructurava els seus tipus impositius en base a criteris ambientals, sent Astúries, Andalusia i Catalunya, les primeres que van elevar els tipus impositius al 16% dels vehicles corresponents als epígrafs 4rt i 9é i que no representa però el màxim tipus de gravamen possible atenent a la limitació establerta al sistema de finançament, que podria arribar fins gairebé el 17%¹⁷. Amb posterioritat, han estat diverses CC.AA. les que han incrementat els tipus impositius (Veure **TAULA 4**) en algun dels epígrafs previstos a la norma estatal.

En quant al punt de connexió de l'impost val a dir que la Llei 22/2009 va aclarir que el punt de connexió és el domicili fiscal de la persona física o jurídica a nom de la qual s'efectua la primera matriculació i, a aquest respecte, l'art. 29 d'aquesta disposició entén que el domicili fiscal de les persones jurídiques és aquell que resulta de l'LGT¹⁸.

¹⁶ Llei Orgànica 7/2001, de 27 de desembre, de modificació de la LOFCA

¹⁷ El percentatge subsidiari 14,75% es pot veure incrementat per les CC.AA. en un 15% (es a dir, un 2,2125% més) fins un 16,96% com a gravamen màxim aplicable als epígrafs 4 i 9. Andalusia per exemple aplica per aquests el 16,90% sent l'autonomia que més s'apropa al tipus impositiu màxim.

¹⁸ art. 48.2.b) LGT: "b) Per a les persones jurídiques, el seu domicili social, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la seva gestió administrativa i la direcció dels seus negocis. En un altre cas, s'atindrà el lloc en què es dugui a terme la gestió o direcció. Quan no es pugui determinar el lloc de el domicili fiscal d'acord amb els criteris anteriors prevaldrà aquell on radiqui el major valor de l'immobilitzat.

TAULA 4

ANDALUSIA	ASTÚRIES	BALEARS	CANTÀBRIA
Epígrafs 4 i 9 al 16,90% Epígraf 5 al 13,80%	Epígrafs 4 i 9 al 16%	Epígraf 4 al 16%	Epígraf 3 al 9,75% Epígrafs 4 i 9 al 15% Epígraf 5 al 12%
CATALUNYA	EXTREMADURA	MÚRCIA	VALÈNCIA
Epígrafs 4 i 9 al 16%	Epígrafs 2 i 7 al 5,20% Epígraf 3 i 8 al 11% Epígrafs 4 i 9 al 16% Epígraf 5 al 13%	Epígrafs 4 i 9 al 15,9%	Epígrafs 4 i 9 al 16%

Font. Web AEAT

B3. Tributació amb el domicili fiscal actual

Mediterranean Transport, SL ha de renovar una sèrie de vehicles matriculats l'any 1998 que, a banda d'haver quedat obsolets per oferir el servei Premium que es presta, no compliran a curt termini amb els requisits d'emissions previstos per l'accés a la zona de baixes emissions de Barcelona, fet que limita la seva capacitat per a prestar el servei de *transfer*, per la qual cosa s'adquiriran 9 vehicles nous i semi-nous.

En relació amb aquestes adquisicions cal assenyalar que Mediterranean Transport, SL és subjecte passiu de l'IEDMT conforme el previst a l'art. 67.a de l'LIIEE per ser l'entitat a nom de la qual s'efectua la primera matriculació del mitjà de transport i, mantenint la seva seu a Barcelona, s'haurà de regir per la normativa que, en el seu cas, s'hagués aprovat a Catalunya.

a) Autoliquidació per adquisició de vehicles nous per al servei de lloguer amb xofer.

Mediterranean Transport, SL adquireix 6 cotxes nous per a destinar-los exclusivament al servei de lloguer amb xofer.

- 2 Berlins Audi A8 TFSIe noves per al servei de lloguer amb xofer.
- 2 Berlins Mercedes Benz S 560 noves per al servei de lloguer amb xofer.
- 2 SUV Mercedes GLS 350 nous per al servei de lloguer amb xofer.

D'acord amb l'establert a l'art. 65 de l'LIIEE tots aquests vehicles es troben subjectes a l'impost per produir-se el supòsit de fet previst a l'apartat 1.a) en tractar-se de vehicles nous que es matriculen per

primera vegada a Espanya i no complir amb cap dels supòsits de no subjecció previstos a la pròpia disposició.

L' art. 66 de l'IIIEE estableix les exempcions, devolucions i reduccions aplicables, entre les quals la fixada a la lletra c) del seu apartat 1 en relació a:

“c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.”

Aquesta exempció serà d'aplicació als vehicles afectes exclusivament a l'exercici d'activitats de lloguer¹⁹, es a dir als Audi A8 TFSIe, als Mercedes Benz S 560 i als Mercedes Benz GLS 350 destinats al servei de lloguer amb xofer, requerint però el seu reconeixement previ per part de l'administració tributària.

b) Autoliquidació per adquisició a un proveïdor alemany de vehicles semi-nous destinats a contractes d'arrendament financer amb tercers.

- 2 Berlines Mercedes Benz E 500 semi-noves a un proveïdor alemany que es destinaran a contractes d'arrendament financer per a empreses que es trobin interessades.

Sol·licitada la seva matriculació definitiva a Espanya a nom de Mediterranean Transport, SL dintre del termini legalment previst, aquests vehicles es troben subjectes d'acord amb la definició del fet imposable per tractar-se de la primera matriculació d'un vehicle usat. S'ha de tenir en compte que d'acord amb resolució del TEAC 2912/2012 d'11 d'octubre , l'atorgament de contractes d'arrendament financer no confereixen als arrendataris la condició de subjectes passius de l'IEDMT tenint en aquest cas Mediterranean Transport SL aquesta consideració, doncs s'efectua al seu nom la primera matriculació.

En aquest cas però, no és aplicable l'exempció prevista a l'art. 66.1.c) ja que el seu últim paràgraf exclou de l'àmbit d'aplicació de l'exempció el lloguer del vehicle mitjançant un contracte d'arrendament financer tal com també dictamina el TEAC en resolució 7746/2008 de 17 de novembre de 2009. Ens

¹⁹ Cal assenyalar, d'acord amb la resposta de la DGT a la Consulta Vinculant V2204-12, que les exempcions vinculades amb l'exercici d'activitats són aplicables inclús quan aquestes no es porten a terme de manera efectiva però, en relació a l'últim paràgraf de l'art. 5.Dos de l'LIVA, es consideri iniciada l'activitat a efectes d'IVA per haver-se adquirit béns o serveis amb intenció de destinar-los al desenvolupament de l'activitat.

trobem amb una matriculació subjecta i no exempta que haurà de ser objecte d'autoliquidació un cop s'hagi sol·licitat, amb el model aprovat a l'efecte pel Ministeri d'Hisenda²⁰.

A aquest fi s'haurà d'observar en primer lloc que la base imposable en el cas de mitjans de transport usats és el seu valor de mercat a la data de meritació de l'impost²¹ per a l'establiment del qual la norma permet la utilització dels preus mitjans de venda aprovats a l'efecte per Ordre del Ministeri d'Hisenda²². A partir d'aquesta s'observa que el valor dels 2 vehicles adquirits és de 70.000€ per unitat (Veure **TAULA 5**), valors que s'han de minorar amb el percentatge que a l'efecte s'aprova a la pròpia Ordre en funció dels anys d'utilització del vehicle (Veure **TAULA 6**).

TAULA 5

Marca	Modelo-Tipo	Periodo comercial	Datos Ficha Técnica					CV	2020 Valor euros
			C.C.	Nº de cilind.	G/D	P KW	cvf		
MERCEDES	E 450 4MATIC Coupé	2018-	2996	6	G	270	19,97	367	64500
MERCEDES	E 450 4MATIC Estate	2018-	2996	6	G	270	19,97	367	63500
MERCEDES	E 50 (W210)	1995-2002	4973	8	G	255	30,36	347	62600
MERCEDES	E 500 BE Avantgarde 7G Plus / Elegance 7G Plus(W212)	2009-2013	4663	8	G	300	29,21	408	63600
MERCEDES	E 500 BE 4M Avantgarde 7G Plus / 4M Elegance 7G Plus(W212)	2009-2013	4663	8	G	300	29,21	408	66300
MERCEDES	E Estate 500 Avantgarde 7G Plus / Elegance 7G Plus(S212)	2009-2013	4663	8	G	300	29,21	408	65800
MERCEDES	E Estate 500 4M Avantgarde 7G Plus / 4M Elegance 7G Plus(S212)	2009-2013	4663	8	G	300	29,21	408	68200
MERCEDES	E 500 Avantgarde / Elegance 7G Plus(W212)	2013-2016	4663	8	G	300	29,21	408	67100
MERCEDES	E 500 4M Avantgarde / Elegance 7G Plus(W212)	2013-2016	4663	8	G	300	29,21	408	70000
MERCEDES	E Estate 500 Avantgarde / Elegance 7G Plus(S212)	2013-2016	4663	8	G	300	29,21	408	69100
MERCEDES	E Estate 500 4M Avantgarde / Elegance 7G Plus(S212)	2013-2016	4663	8	G	300	29,21	408	71600
MERCEDES	E 500 (W211)	2002-2006	4966	8	G	225	30,33	306	50900
MERCEDES	E 500 4M (W211)	2002-2006	4966	8	G	225	30,33	306	52200

Font. Extracte Ordre HAC/1273/2019, de 16 de desembre, pel que s'aproven els preus mitjans de venda a efectes IEDMT i altres.

TAULA 6

Años de uso	Porcentajes
Hasta 1 año	100
Más de 1 año, hasta 2	84
Más de 2 años, hasta 3	67
Más de 3 años, hasta 4	56
Más de 4 años, hasta 5	47
Más de 5 años, hasta 6	39
Más de 6 años, hasta 7	34
Más de 7 años, hasta 8	28
Más de 8 años, hasta 9	24
Más de 9 años, hasta 10	19
Más de 10 años, hasta 11	17
Más de 11 años, hasta 12	13
Más de 12 años	10

Font. Extracte Ordre HAC/1273/2019, de 16 de desembre

²⁰ Model 576 aprovat per Ordre EHA/3851/2007, de 26 de desembre.

²¹ En el cas de primeres matriculacions a Espanya de mitjans de transport ja matriculats a l'estranger, l'art. 69.b de l'LIIEE permet la minoració d'aquest valor de mercat en la quantia corresponent als impostos indirectes que haurien estat exigibles en cas que el mitjà de transport hagués estat objecte de matriculació en el seu estat de nou, sempre i quan aquelles quotes no haguessin estat deduïbles i l'import estigués efectivament inclòs en el valor declarat. En el present cas, assumim que el valor que es declara no l'inclou.

²² Ordre HAC/1273/2019, de 16 de desembre, pel que s'aproven els preus mitjans de venda aplicables en la gestió de l'ITPAJD, IS i IEDMT.

Els anys d'ús dels Mercedes Benz E 500 han estat més de 3 i fins a 4 anys, per la qual cosa el valor de mercat d'acord amb les taules és de 39.200€ (56% de 70.000€) per a cadascun dels 2 vehicles. Per contra, tenim que Mediterranean Transport SL va adquirir els vehicles per 36.000€ cadascun, valor pel qual presentarà l'autoliquidació sense incorporar els impostos indirectes suportats atès que aquests són deduïbles per l'empresa²³. La utilització de les taules és però opcional pel contribuent²⁴ i no obstant, en cas de declarar un valor inferior, l'entitat ha de tenir en compte que l'administració podria acudir posteriorment a la comprovació del valor declarat, tal com reitera la DGT entre d'altres en la Consulta Vinculant V2712-19 de 3 d'octubre i donat el cas, atès que la seva declaració difereix de les taules de valoració aprovades, recau sobre ell la prova de l'acreditació de la veracitat del valor declarat com a valor de mercat del vehicle²⁵.

Obtinguda la base imposable de l'IEDMT hem d'incloure els vehicles dins d'algun dels epígrafs previstos a l'art. 70.1 de l'LIIEE. Amb unes emissions de CO₂ de 210g/km el Mercedes Benz E forma part de la definició de vehicles de l'epígraf 4rt.a) (emissions CO₂ superiors a 200g/km) i per tant serà d'aplicació el tipus impositiu incrementat del 16% aprovat a Catalunya²⁶ resultant una quota de 5.760€ per a cadascun dels dos vehicles.

c) Autoliquidació per modificacions en les condicions de no subjecció/exempció dels vehicles de la flota actual.

L'art 65.3 de l'LIIEE preveu també les condicions perquè les modificacions de les circumstàncies que en el seu moment van determinar l'aplicació dels supòsits de no subjecció o d'exempció derivin en l'obligació per part del subjecte passiu d'efectuar la corresponent autoliquidació i ingress de la quota.

D'acord amb el supòsit plantejat, els 2 propietaris de l'empresa pretenen desafectar dos vehicles Mercedes Benz S 400 4Matic L, de l'actual flota, de l'activitat i destinar-los al seu ús com a vehicles

²³ D'acord amb el criteri del TEAC, en resolució 718/2006 de 27 de setembre, en el cas de cotxes adquirits a l'estranger on es discrepi del valor recollit en taules, caldrà practicar una valoració pericial o qualsevol altre mitjà de prova que acrediti l'estat del vehicle en el moment de sol·licitar la matriculació per a poder-ne determinar el valor al moment de la meritació.

²⁴ També seria una opció interessant acollir-se al valor de taules ja que, d'acord amb la doctrina del TEAC en concret la resolució 1075/2013 de 18 de febrer "*la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado*" per la qual cosa, la utilització del valor en taules s'ha d'acceptar per l'administració amb independència de que en factura figure un altre valor.

²⁵ El TSJ de Madrid a la seva Sentència 1611/2004 de 27 de desembre de 2004 posa de manifest que l'Administració Tributària pot comprovar el valor dels béns d'acord amb els preus de mercat en cas que el subjecte passiu desvinculi el valor declarat dels establerts en les taules de valoració ja que considera que aquest fet situa a l'obligat tributari "*en la posición de asumir la carga de la prueba que el valor de mercado real de ese vehículo, fue otro inferior al marcado por las tablas. Prueba que ni siquiera ha sido propuesta por el demandante.*"

²⁶ Aprovat a l'art. 6 del Decret Llei 3/2010, de 29 de maig, de mesures urgents de contenció de la despesa i en matèria fiscal per a la reducció del dèficit públic.

d'empresa. D'acord amb l'art. 65.3 de l'LIIEE el termini màxim en que la modificació de les circumstàncies determinants d'un supòsit de subjecció o exempció pot implicar l'obligació d'autoliquidar és en general de 4 anys. No obstant, el segon paràgraf d'aquest mateix article estableix que aquest període es veurà reduït a dos anys quan es tracti de mitjans de transport la primera matriculació dels quals hagués estat exempta en virtut de les lletres b) i c) de l'art. 66.1 de la pròpia LIIEE, entre els quals es troben aquells destinats a l'exercici d'activitats de lloguer.

Aquesta disposició no especifica però si dintre d'aquesta activitat s'inclou també el lloguer de vehicles amb conductor²⁷ per la qual cosa es planteja el dubte respecte l'assimilació de l'activitat que porta a aquests supòsits d'exempció i si no seria més correcte la seva inclusió dintre de la lletra a) de l'art. 66.1 de l'LIIEE relatiu a l'exempció dels taxis, autotaxis i auto-turismes, fet que comportaria presentar l'autoliquidació corresponent atès que en aquest cas regiria el termini general de 4 anys, havent transcorregut únicament 3 anys des de la matriculació dels vehicles.

Aquesta qüestió queda resolta pel criteri manifestat per la DGT en resposta a la Consulta General 0915/04 de 5 de abril, on sense aclarir la naturalesa de l'activitat, posa de relleu la irrellevància d'aquesta als efectes de la qüestió plantejada atès que la condició establerta per la norma únicament és que la primera matriculació definitiva hagués estat exempta en virtut del previst a l'apartat 1 de l'art. 66 de l'LIIEE, fet que concorre independentment de que la seva concessió fos correcta. Sent aquest el cas d'acord amb el supòsit plantejat, i superat el termini establert legalment, no s'haurà de presentar l'autoliquidació.

d) Autoliquidació per modificació en les condicions de no subjecció/exempció en l'adquisició de vehicle semi-nou ja matriculat.

- 1 Furgó Mercedes Benz Sprinter de 20 places semi-nou, matriculat pel venedor per a ús industrial però que serà objecte d'adaptació i homologació com a vehicle M2 per a lloguer amb xofer per a transport de grups grans.

L'obligat que va efectuar la 1^a matriculació l'any 2019 es va acollir a la no subjecció prevista a l'art. 65. per tractar-se d'un vehicle N1 d'acord amb la classificació del text vigent de l'annex II de la Directiva 70/156/CEE, del Consell, de 6 de febrer de 1970. L'adaptació com a vehicle de transport de passatgers suposa una modificació en la seva classificació, d'acord amb l'assenyalada directiva 70/156/CEE, a vehicle de categoria M2 i implica una alteració del supòsit de no subjecció de l'IEDMT amb anterioritat al termini general de 4 anys des de la realització del fet imposable.

²⁷ L'exempció prevista a l'art. 66.1.c) LIIEE assenyalada literalment: "c) Els vehicles automòbils que s'afecten efectiva y exclusivament a l'exercici d'activitats de lloguer."

No obstant, no es generarà l'obligació d'autoliquidar l'impost, ja que la norma n'exceptua els casos en que la modificació resulti en l'aplicació d'altre cas de no subjecció o exempció dels previstos a la llei, en el present cas el supòsit de no subjecció previst a l'ordinal 2n de l'apartat 1 de l'art. 65 de l'LIIEE per als vehicles de la classe M2 i M3 sense perjudici de la corresponent presentació de la sol·licitud de no subjecció²⁸ per haver-se produït una modificació en les condicions de no subjecció/exempció, sense que en aquest cas sigui necessari el reconeixement previ per part de l'administració tributària.

B4. Tributació amb modificació del domicili

En aquest cas no es produeixen diferències entre la fiscalitat aplicable a les dues comunitats autònomes, atès que totes dues han aprovat els mateixos increments de tipus de gravamen pels mateixos epígrafs.

B5. Quadre resum comparatiu

TAULA 7

QUADRE COMPARATIU QUOTA IEDMT SEGONS DOMICILI							
	ANY MATRIC.	CARBURANT / DISTINTIU ANNEX I.I.E RGV	EMISSIONS	NO SUBJECCIO / EXEMPCIO	UNITATS	QUOTA CATALUNYA	QUOTA C. VALENCIANA
Audi A8 TFSIe	2020	H (0)	40g/km	Exempció (Art. 66.1.c)	2	0€	0€
Mercedes Benz S 560 Largo	2020	H (ECO)	59g/km	Exempció (Art. 66.1.c)	2	0€	0€
Mercedes Benz E 500 4M	2016	D (C)	210g/km	NO	2	11.520€	11.520€
Mercedes GLS 350 4Matic	2020	D (C)	215g/km	Exempció (Art. 66.1.c)	2	0€	0€
Mercedes Benz Sprinter Compacto Aut.	2019	D (C)	252g/km	No subjecció (art. 65.1.a.1ª)	1	0€	0€
TOTAL QUOTES PER IEDMT						11.520€	11.520€
ESTALVI AMB MODIFICACIO DE DOMICILI						0€	0€

Font. Elaboració pròpia

²⁸ Model 06 aprovat per OM/3851/2007.

C. FISCALITAT SOBRE LA TITULARITAT DEL VEHICLE: IMPOST SOBRE VEHICLES DE TRACCIÓ MECÀNICA

C1. Règim jurídic, context europeu i elements de fiscalitat mediambiental

L'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (IVTM) forma part dels impostos municipals de caràcter obligatori previstos al Text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004 de 5 de març (TRLRHL, d'ara endavant) i es configura com un impost real i directe en tant que recau sobre la capacitat econòmica que es posa de manifest per la titularitat d'un element patrimonial com és un vehicle. Entre la seva normativa bàsica s'inclou també el Reial Decret 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament General de Vehicles (en endavant, RGV).

Al contrari que l'IEDMT, on el fet imposable es defineix pràcticament de manera negativa per la sostracció dels nombrosos casos de no subjecció, l'IVTM incorpora una definició de caire extensiu, subjectant, amb independència de la seva classe o categoria, la titularitat de tot vehicle apte per a circular per les vies públiques entenent-se com a tal *“el que hagués estat matriculat en els registres públics corresponents i mentre no hagi estat donat de baixa en aquests”* (art. 92.2 TRLRHL). Tenen també aquesta consideració aquells vehicles proveïts de permisos temporals de circulació com els que disposin de matrícula turística tot i no figurar inscrits en cap registre. Així doncs, tots els vehicles que en sentit contrari no compleixin amb algun dels requisits establerts en la definició del fet imposable resultaran en supòsits de no subjecció.

La interpretació d'aquesta aptitud per a circular exigida pel supòsit de fet no ha estat però pacífica i d'una banda s'han donat sentències adherides a la literalitat del precepte que entenen la mera matriculació del vehicle davant la Prefectura Provincial de Trànsit com a únic element essencial per a determinar la meritació de l'impost, suposant una presumpció *“iuris et de iure”*²⁹. Mentre, d'altres pronunciaments judicials efectuen una interpretació més ajustada a cadascuna de les circumstàncies, permetent que a la presumpció d'aptitud per a circular dels vehicles es pogués admetre prova en contrari.

Es diferencia a més de l'IEDMT per tractar-se d'un impost de meritació periòdica, fixant-se el seu període impositiu en l'any natural. Neix per tant una nova obligació tributària en cada anualitat, excepte en el cas de primera adquisició del vehicle, dia en que s'inicia el període impositiu.

²⁹ El TSJ d'Andalusia arriba a indicar en Sentència 1449/2001 de 6 de febrer que la consideració d'un vehicle com a apte per a circular per les vies públiques l'estableix amb claredat el legislador a la definició del fet imposable, resultant que a efectes tributaris *“la chatarra más menesterosa es apta para circular si el vehículo que en su día lo fuera no ha causado baja en los registros públicos, al margen de las sanciones administrativas que de dicha circunstancia habrán de derivarse”*.

Si bé vam observar que a nivell europeu la fixació d'un impost sobre la matriculació o registre del vehicle era desigual, existint països on no es preveia, la imposició d'un tribut sobre la titularitat o circulació del vehicle de meritació anual s'estableix a la pràctica totalitat dels països europeus (Veure exemples a la **TAULA 8**). A més s'observa que un nombre important d'aquests països incorporen com a factor de la tributació l'emissió de CO₂ dels vehicles (com Alemanya, Finlàndia, França, Itàlia o Luxemburg), sobretot en aquells vehicles més nous i en combinació amb altres factors com la motorització i el combustible del vehicle.

TAULA 8

IMPOST DE VEHICLES A MOTOR (MOTOR VEHICLE TAX)		
	FACTORS DE TRIBUTACIÓ	CÀLCUL QUOTA
ALEMANYA	En funció de la capacitat del motor per vehicles matriculats abans del 2009 i atenent a més a les emissions de CO ₂ pels matriculats posteriorment.	Per la motorització: 2€/100cc per vehicles a gasolina i 9,5€/100cc per als vehicles dièsel. Per les emissions: 2€ per cada g/km de més de la base de 95g/km (base que s'incrementa fins a 120g/km en matriculacions anteriors a 2014). S'aplica una exempció d'entre 5 i 10 anys per als vehicles elèctrics.
CROÀCIA	En funció de la potència del motor en kW i l'antiguitat del vehicle.	Tarifes progressives des de 26€ fins 198€.
DINAMARCA	En funció dels kilòmetres que es poden recórrer per cada litre de combustible (km/l), s'estableixen taules de tarifes diferents per tipus de carburant (en turismes) i taules addicionals per furgons i camions.	Gasolina: Tarifa progressiva, des de 90€ (més de 20km/l) fins a 3.064€ (menys de 4,5km/l) anuals. Dièsel: A la tarifa anterior se li afegeix una addicional que va des de 34€ (més de 32 km/l) fins a 1.438€ (menys de 5.1 km/l) anuals.
FINLÀNDIA	En funció de les emissions de CO ₂ o subsidiàriament, si aquestes no es coneguessin, sobre el pes del vehicle.	Entre 53€ i 654€ anuals.
FRANÇA	No existeix impost de vehicles com a tal però s'estableix un impost addicional per a vehicles amb alta taxa d'emissions de CO ₂	Al 2018 el suplement per emissions el van pagar aquells vehicles amb emissions superiors a 119g/km i va des de 50€ (120g/km) fins a 10.500€ (+183g/km)
HUNGRIA	En funció dels quilowatts del motor i antiguitat del cotxe.	En turismes, s'estableix una tarifa que pot anar dels 0,40€/kW a 0,97€/kW estan exemptes els vehicles amb 0 emissions.
ITÀLIA	En funció de la potència i les emissions de CO ₂ .	En funció del tipus de motor, entre uns 2€ i 3€ per a motoritzacions de més de 100kW i entre 3,5€ i 5€ més per cada kW que l'excedeix.

LUXEMBURG	<p>En funció de les emissions de CO₂ per a vehicles matriculats a partir del 1 de gener de 2001.</p> <p>Els vehicles matriculats amb anterioritat a l'1 de gener de 2001, s'efectua el càlcul a partir de la seva motorització.</p>	<p>Es calcula aplicant la fórmula: <i>Quota</i> (€) = $a * b * c$, on:</p> <p>a = valor de CO₂ en g/km</p> <p>b = coeficient multiplicador 0,6 (dièsel) o 0,6 (gasolina) i,</p> <p>c = factor exponencial 0,5 que en cas que g/km CO₂ < 90, incrementant-se en 0,1 per cada 10g suplementaris de CO₂.</p>
POLONIA	<p>No existeix un impost general sobre vehicles a motor de meritació anual assimilable a l'IVTM. En canvi es fixa un impost sobre mitjans de transport que afecta camions, semiremolcs, remolcs i autobusos, en funció del seu pes i una taxa sobre l'ús de les carreteres, que afecta únicament els vehicles de més de 3,5 tones, per la qual cosa tampoc es troben subjectes els vehicles de turisme.</p>	
SUECIA	<p>En funció del combustible del vehicle i de l'emissió de CO₂.</p>	<p>S'estableix una base fixa d'uns 34€ + part variable de 2'07€ per cada gram de CO₂ que superi els 111g/km.</p> <p>A més, si el vehicle és dièsel, s'aplica al resultat el coeficient multiplicador 2,37 i es suma 48€ ó 24€ si la seva 1^a matriculació es va produir abans o després del 2008, respectivament.</p>

Font. Elaboració pròpia a partir de dades de "2019 Global Automotive Tax Guide" PwC i normativa.

La introducció d'elements ambientals en la regulació del principal impost periòdic sobre la circulació de vehicles al nostre país és però recent. L'IMVT té com més pròxim antecedent l'Impost Municipal sobre Circulació de Vehicles (IMCV, d'ara endavant) introduït per la Llei 41/1975, de 19 de novembre, de Bases del Estatut del Règim Local el qual ja era d'imposició obligatòria pels ajuntaments (Base 26.Dos) i s'ordenava mitjançant un quadre de tarifes similar a l'actual també en funció de la potència fiscal del vehicle en el cas dels turismes.

No es van establir directament en el text legal exempcions ni bonificacions en la quota però s'efectuava una remissió a que "*El texto articulado regulará las condiciones que sirvan para determinar las exenciones y bonificaciones del impuesto que por razón de interés público o social deban reconocerse*", en referència al reglament de desenvolupament³⁰, en el que si bé es preveien les acostumades exempcions als vehicles militars, policials, sanitaris, de transport públic col·lectiu o minusvàlids, així com aquelles de caràcter subjectiu, sobre vehicles propietat de l'estat, entitats locals o agents diplomàtics no es preveia però cap bonificació de caràcter ambiental, limitant-se al 25% sobre la quota per a autobusos i camions adscrits al servei públic en règim de concessió o autorització administrativa i als auto-taxis amb targeta de transport (exclusos els de lloguer amb o sense conductor).

³⁰ Text desenvolupat pel Reial Decret 3250/1976, de 30 de desembre, pel que es posen en vigor les disposicions de la Llei 41/1975, de Bases de l'Estatut del Règim Local relatives a ingressos de les Corporacions Locals, i es dicten normes provisionals per a la seva aplicació.

L'IMCV va estar vigent fins l'entrada en vigor de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, Reguladora de les Hisendes Locals, i va suposar la supressió de tributs que requeien sobre matèries imposables objecte de gravamen d'altres figures impositives així com la unificació de diversos impostos³¹ en les 3 grans figures impositives obligatòries locals actuals, com són l'IBI, l'IAE i el propi IVTM, amb la pretensió de racionalitzar les matèries imposables pròpies de l'àmbit territorial municipal.

Al primer redactat de la Llei 39/1988 únicament es va incorporar una bonificació del 50% de la quota aplicable als vehicles domiciliats a les ciutats de Ceuta i Melilla. La introducció de bonificacions de caràcter ambiental no es portarà a terme fins l'aprovació de la Llei 50/1998³², que a banda de posar de manifest un cert interès institucional respecte a la incidència dels carburants i la motorització en el medi ambient, va suposar a més un cert impuls a l'autonomia financera local en permetre un gran marge regulador als ajuntaments, això sí, en un primer moment en un percentatge màxim de bonificació de fins el 50% sobre la quota de l'impost. Percentatge que es veurà incrementat fins al 75% amb l'entrada en vigor de les modificacions introduïdes per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, poc abans que es portés a terme la refosa de la normativa tributària local en el TRLRHL.

La voluntat d'apel·lar a la responsabilitat ambiental del contribuent en l'IVTM no la trobem però en la definició dels seus elements essencials sinó en la possibilitat³³ per part dels ajuntaments d'establir aquestes bonificacions fet que, al nostre criteri, suposa que el caràcter ecològic d'aquest impost sigui menys efectiu que en l'IEDMT on la determinació d'un tipus de gravamen més o menys elevat passa irremeiablement pel seu nivell d'emissions de CO₂.

L'aplicació dels factors ambientals en la liquidació de l'IEDMT en forma d'epígrafs segons emissions i gravàmens segons l'epígraf, no es pot eludir de cap manera per les CC.AA. que exigeixen l'impost i aquestes tenen un marge reduït per modular els seus efectes (com hem vist, una variació del 15% del gravamen), mentre que aquells elements mediambientals previstos a l'TRLRHL per a l'IVTM poden ser del tot irrellevants en la seva liquidació si l'ajuntament competent així ho considera convenient. Hem de tenir en compte que l'art. 9 del TRLRHL prohibeix el reconeixement de beneficis fiscals quan aquests no es troben expressament previstos a les lleis o als tractats internacionals, si bé es poden reconèixer

³¹ La Contribució rústica i pecuària, la Contribució Urbana, l'Impost sobre Solars, l'Impost sobre Llicències Fiscals d'Activitats Comercials i Industrials i de Professionals i Artistes, l'Impost sobre Radicació i l'Impost sobre Circulació de Vehicles.

³² Art. 18 de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, de Mesures Fiscals, Administratives i de l'Ordre Social on es va redactar un nou apartat 6 de l'art. 96 de la derogada Llei 38/1998 Reguladora de les Hisendes Locals.

³³ Les bonificacions es troben incloses a l'apartat 6 de l'art. 95 del TRLRHL, article relatiu a la 'Quota' de l'impost i, tot i que no s'assenyala el seu caràcter potestatiu de manera explícita, aquest emana de la utilització de la fórmula "*les ordenances podran regular*" front la fórmula "*les ordenances regularan*" que determinaria la seva aplicació obligatòria.

aquells previstos a les seves ordenances fiscals però únicament en els supòsits expressament previstos a la llei.

Així doncs, la manca d'ordenança fiscal que reguli l'IVTM en un ajuntament impossibilita l'aplicació de les bonificacions mediambientals previstes a l'apartat 6 de l'art. 95 del TRLRHL per ser preceptiu que aquelles les recullin; els ajuntaments poden a més establir en aquestes un percentatge de bonificació de manera lliure fins a un 75% de la quota; per últim, en ser bonificacions potestatives, el legislador permet als ajuntaments regular amb certa sobirania la resta d'aspectes substantius i formals no expressament previstos a la norma fet que redunda en una aplicació del tot diversa, com veurem en la resolució del supòsit.

C2. Potestat reglamentària dels Ajuntaments

La constitució espanyola confereix a les entitats locals³⁴ autonomia financera i plena personalitat jurídica per a la gestió dels seus interessos fet que permet dotar-les dels mitjans econòmics necessaris per a l'exercici de les competències que tenen atribuïdes però també les ha de permetre gestionar i regular en certa mesura aquells assumptes que resultin d'interès pels seus habitants³⁵ en consonància amb els criteris de descentralització i de màxima proximitat al ciutadà receptor de la gestió administrativa.

L'autonomia constitucionalment garantida de les entitats locals té però caràcter restringit³⁶ doncs s'ha d'integrar amb el principi general de legalitat del que deriva la particular reserva de llei en l'àmbit tributari. D'aquí que, és en definitiva el legislador qui ostenta la facultat per a determinar l'amplitud dels seus límits i que, en l'àmbit tributari, resten fixats fonamentalment al TRLRHL com a norma bàsica de rang legal del sistema financer local.

Entre les potestats de les entitats locals que s'enumeren a l'art. 4 de la Llei 7/1985 de Bases del Règim Local (LBRL, d'ara endavant) es troben tant la reglamentària i d'autoorganització com la tributària i financera, disposant que aquelles tindran autonomia per a establir i exigir tributs d'acord amb el previst en la legislació de l'Estat reguladora de les Hisendes Locals i en les Lleis que dictin les Comunitats Autònomes en els supòsits expressament previstos en aquella.

³⁴ Arts. 137 i 140 de la Constitució Espanyola.

³⁵ Art. 3 de la Carta Europea de l'Autonomia Local, de 15 d'octubre de 1985 (BOE núm. 47, de 24 de febrer de 1989)

³⁶ L'STC 214/1989, de 21 de desembre, assenyala que conforme l'art. 149.1.18 CE correspon a l'Estat central regular la part del règim local amb caràcter bàsic per a regular el nivell d'autonomia de les entitats locals, indicant que aquell "*puede disminuir o acrecentar las competencias hoy existentes pero no eliminarlas por entero y, lo que es más, el debilitamiento de su contenido solo puede hacerse con razón suficiente y nunca en daño del principio de autonomía que es uno de los principios estructurales básicos de nuestra Constitución*".

Potestat que exerceixen a través d'Ordenances reguladores dels procediments d'aplicació dels tributs i d'Ordenances fiscals corresponents a cadascuna de les figures tributàries pròpies (art. 106.1 LBRL), formant aquestes últimes part de les fonts de l'ordenament tributari d'acord amb l'art. 7.1 de l'LGT, gaudint de rang reglamentari tal i com s'assenyala a l'art. 15.3 del TRLRHL.

En el cas concret de l'IVTM però, ens trobem amb un tribut d'exacció obligatòria³⁷ fet que exonera al municipi tant de l'acord d'imposició com del d'ordenació, sent exigible tot i que no s'hagués aprovat la corresponent ordenança fiscal a partir de la regulació estatal.

C3. Determinació del subjecte actiu. Controvèrsia en el punt de connexió.

Pel que fa a la determinació del subjecte actiu cal referir-nos en primer terme als criteris generals de subjecció que preveu l'LGT al seu article 11, on s'ordena que els tributs s'apliquin, segons prevegi la llei, conforme els criteris de residència o territorialitat més adients a cada cas, aplicant-se de manera subsidiària el criteri de residència per aquells tributs de naturalesa personal i el de territorialitat a la resta.

En l'àmbit reglamentari local, l'art. 107.2 de l'LBRL restringeix l'efecte imperatiu de les Ordenances fiscals al territori atenent als criteris de residència efectiva i de territorialitat, que acompanyen els principis de lliure circulació de persones, mercaderies i capitals previstos a l'art. 6 del TRLRHL, com a pilars del sistema tributari local.

En quant a l'IVTM, l'art. 97 de l'TRLRHL determina literalment que *“la gestió, liquidació, inspecció i recaptació, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària correspon a l'ajuntament del domicili que consti en el permís de circulació del vehicle”*. Una fixació objectiva del punt de connexió destinat a facilitar la gestió de l'impost i que teòricament havia de resoldre els conflictes de competències que acostumaven a generar-se amb una elecció del domicili menys formalitzada com la que es preveia a l'IMCV, segons el domicili habitual en el cas de les persones físiques i al domicili fiscal en el cas de les persones jurídiques³⁸, amb major marge d'imprecisió. De fet, el reglament de desenvolupament de l'impost arribava a atorgar la possibilitat al contribuent de, en cas d'existir un conflicte d'atribucions entre dos o més municipis, efectuar el pagament al municipi que estimés que era

³⁷ Junt amb l'Impost sobre Béns Immobles i l'Impost sobre Activitats Econòmiques (art. 59.1 TRLRHL)

³⁸ Apartats 2 i 3 de l'art. 79 del Reial Decret 3250/1976, de 30 de desembre, pel que es posen en vigor les disposicions de la Llei 41/1975, de Bases de l'Estatut del Règim Local relatives a ingressos de les Corporacions Locals, i es dicten normes provisionals per a la seva aplicació.

el del seu domicili, deixant en mans dels òrgans del Ministeri d'Hisenda la resolució del possible conflicte que l'altre consistori pogués arribar a plantejar³⁹.

La regulació actual de l'IVTM deixava doncs poc marge per a que es generessin dubtes respecte l'ens competent per a l'exacció de l'impost o que es produïssin conflictes de competències. I va ser així fins que l'any 2009 es va introduir una modificació legislativa⁴⁰ que va permetre a la Prefectura Provincial de Trànsit començar a expedir a partir del 22 de setembre de 2010 els permisos de circulació sense fer constar el domicili del vehicle a efectes de l'estalvi de despeses, de la simplificació administrativa i de l'impuls a l'accés electrònic dels ciutadans al serveis públics.

L'eliminació d'aquesta dada en el permís de circulació suposà però una dificultat afegida per a la determinació de l'ajuntament competent per l'exacció del tribut, tot i que amb posterioritat la Instrucció 11/ V-94 de la Subdirecció General d'Ordenació Normativa de la Direcció General de Trànsit va aclarir que la referència de l'art. 97 del TRLRHL al "*domicili que consti en el permís de circulació*" per la determinació de l'ajuntament competent per l'exacció de l'IVTM s'ha d'entendre ara referida al "*domicili fiscal del vehicle' que hi consti en el Registre de Vehicles*" i que la DGT va fer accessible als ens gestors del tribut.

Tot i la manifesta simplicitat en la gestió que significa escollir com a punt de connexió el domicili que consta en un document oficial com el Permís de circulació (o encara que s'hagués modificat l'art. 97 TRLRHL per fixar el domicili que hi constés al Registre de Vehicles) i en conseqüència aquell ens local competent tant per a regular com per a ingressar el rendiment del tribut, el fet és que aquesta formalitat pot generar problemes de deslocalització. Siguin aquests trasllats de domicili reals o ficticis, però en tot cas planificats, derivats de les modificacions del domicili inscrit en aquests registres de caràcter administratiu cap a municipis que no han incrementat les tarifes mínimes o que, en cas d'haver-ho fet, l'ordenança ha previst uns coeficients certament reduïts, han fomentat una acumulació tal de vehicles al seu padró, principalment propietat de persones jurídiques, que en molts casos superen de llarg els 10 vehicles per habitant⁴¹ amb el conseqüent perjudici pels municipis que, en l'exercici de la seva autonomia financera, opten per establir una pressió fiscal més elevada en l'IVTM.

³⁹ Art. 80 del Reial Decret 3250/1976, de 30 de desembre.

⁴⁰ La Llei 18/2009, de 23 de novembre, introdueix l'art. 59.bis en el ja derogat Reial Decret Legislatiu 339/1990, de 2 de març, pel qual s'aprovà el text articulat de la Llei sobre Tràfic, Circulació de Vehicles a Motor i Seguretat Vial.

⁴¹ És el cas de municipis com La Cerollera (Terol - 36,2 vehicles/hab.), Rajadell (Barcelona - 30,1 vehicles/hab.) ó Sarratella (Castelló - 27,4 vehicles/hab.)

Consideren Ballarín i Macho (2012) que aquestes modificacions de domicili s'han efectuat en ocasions de manera artificiosa fonamentalment per part de les societats que acumulen un gran nombre de vehicles, aprofitant-se de la presumpció de certesa del sistema de registre actual i de les laxes mesures de comprovació per part de les prefectures de trànsit. Insisteixen però en que l'actual sistema resulta especialment útil per la senzillesa que aporta a les entitats locals en la gestió de l'impost i que, en tot cas, una interpretació correcta de la norma no té perquè portar a confusió en la determinació del subjecte actiu: el RGV preveu que consti el 'domicili legal' de la persona en el permís de circulació i que en el cas de les societats de capital, d'acord amb les normes de dret mercantil, es tracta del domicili social, sense que aquest pugui ser d'elecció voluntària per part de l'empresa sinó aquell lloc on es trobi la seva efectiva administració i direcció o on s'ubiqui el seu principal establiment⁴², extrem que a la seva consideració ha de ser comprovat de manera exhaustiva per l'autoritat de trànsit competent. Entenen que aquestes mesures de control no s'han implantat i que tant a nivell administratiu com judicial existeix una certa cobertura de la flexibilitat en l'elecció del domicili per part de les empreses.

En aquest sentit, opina Barquero, JM (1998) que el problema recau en gran mesura en el paper que té la Direcció General de Trànsit en el tractament de les dades relatives al domicili, no tant per la manca de notificació de la modificació del domicili als ajuntaments corresponents⁴³, sinó la posició de subordinació de l'ens creditor respecte a les actuacions i criteris de la prefectura de trànsit, tractant-se a més d'un organisme amb funcions i interessos aliens a la gestió tributària de l'impost però decisiu per a la seva correcta exacció.

En aquest sentit, considerem que un correcta actualització del domicili que consta al Registre de Vehicles passa per una major intervenció de les EE.LL. competents en el seu manteniment, com a administracions coneixedores de la gestió tributària de l'IVTM i amb una major proximitat als ciutadans als que han de donar suport, a partir dels acords de col·laboració que siguin necessaris amb la Direcció General de Trànsit.

Entenem però que la qüestió no resulta únicament controvertida quan la modificació del domicili es porta a terme de manera fictícia. Es a dir, que tot i que es desplaça de manera efectiva el centre de direcció i gestió de l'entitat (i encara que fos amb una intenció purament fiscal però legítima, com al supòsit plantejat) la unitat del domicili determina en ocasions que els vehicles no tributin al municipi on es faci ús dels mateixos i on generen conseqüentment una major petjada ecològica, resultant al nostre criteri un problema d'efectivitat de l'impost si el que realment es recerca amb la seva imposició és el retorn econòmic de les externalitats reals generades.

⁴² Art. 9 del Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Societats de Capital.

⁴³ Comunicació que ha d'efectuar la DGT en qualsevol transmissió del vehicle que impliqui un canvi en el domicili legal del titular, d'acord amb els art. 32 i 33 del RGV, estant a més els titulars obligats a comunicar qualsevol modificació de les dades que figuren al permís o el domicili del titular d'acord amb l'art. 60 del RDL 6/2015, de 30 d'octubre, de la Llei sobre trànsit, circulació de vehicles a motor i seguretat vial.

En aquest sentit cal assenyalar que s'han efectuat diverses propostes per a modificar la determinació del subjecte actiu de l'impost en aquest sentit, entre les quals la de la Federació de Municipis (FEMP) que considera que la llei hauria de fixar que el subjecte actiu de l'IVTM fos aquell on s'ubiqui el domicili real de l'empresa entès com aquell on efectivament es porti a terme l'activitat però també l'aplicació de coeficients vinculats a la intensitat en l'ús del vehicle en el territori de cada municipi, possibilitat que ens sembla la més adient si el que es vol és establir un impost de naturalesa ambiental, però que també podria generar dubtes en quant a la seva viabilitat tecnològica o per la vulneració de determinats drets personals si es pretén geolocalitzar els trajectes del vehicle.

C4. Tributació amb el domicili actual

Mediterranean Transport, SL es troba domiciliada actualment al Carrer Aragó de Barcelona. Si l'empresa manté aquest domicili fiscal a 1 de gener de 2021 serà l'Ajuntament de Barcelona el titular de la potestat administrativa per a portar a terme la gestió i recaptació de l'IVTM d'acord amb els criteris que hem indicat a l'anterior apartat.⁴⁴

Per determinar de manera exacta la tributació per IVTM dels vehicles de la flota corresponent a l'exercici 2021 seria necessari observar les particularitats que, en l'ús de les facultats legalment previstes, hagués aprovat l'Ajuntament de Barcelona a la corresponent Ordenança Fiscal per aquell any. El problema recau en que, en cas de preveure's noves ordenances per a l'exercici 2021, aquestes no han estat aprovades en la data d'elaboració del present treball⁴⁵ motiu pel qual assumirem per a la resolució del supòsit la reglamentació actualment vigent⁴⁶ per fer una previsió més o menys aproximada tenint en compte que els consistoris no acostumen a efectuar modificacions dràstiques de les seves tarifes en un únic exercici.

Així, pel càlcul de la quota de l'IVTM observem que a efectes de la potestat que atorga l'apartat 4 de l'art. 95 del TRLRHL per a l'increment de les quotes establertes al quadre de tarifes de l'apartat 1 del mateix article, l'art. 5 de l'Ordenança fiscal que l'Ajuntament de Barcelona fixa (veure en **TAULA 9** les

⁴⁴ En relació al cobrament dels rebuts corresponents al 2020 cal assenyalar que no podran ser objecte de prorrateig i seran recaptats per l'Ajuntament de Barcelona que era on constaven domiciliats els vehicles a 1 de gener, criteri recolzat pel TSJ de la Comunitat Valenciana en sentència 1099/1996 de 16 de desembre, al considerar que l'art. 97 de la Llei vigent LRHL únicament permetia el prorrateig en cas d'adquisició o baixa però no en el cas de canvi de domicili.

⁴⁵ El procediment d'aprovació de les ordenances fiscals previst als arts. 17 a 19 del TRLRHL s'acostuma a allargar més enllà de l'octubre del any anterior a la seva entrada en vigor.

⁴⁶ Ordenança fiscal reguladora de l'Impost sobre vehicles de tracció mecànica aprovada pel Ple del Consell Municipal el dia 20 de desembre de 2019 (B.O.P de 30 de desembre de 2019).

tarifes relatives a la classe Turismes) el coeficient 2 per a totes les classes i trams del quadre, sent aquest el coeficient màxim aplicable.

En el nostre supòsit tots els vehicles de la flota actual es trobarien subjectes a l'impost per comptar amb l'aptitud per a circular prevista a la definició del fet imposable de l'art. 92 del TRLRHL i no complir amb cap dels supòsits de no subjecció especificats. Així mateix, els vehicles no compleixen amb cap dels requisits per estar exempts.

TAULA 9

Potencia y clase de vehículo		Tarifa Básica	Coeficiente	Cuota (€)
a) Turismos:	De menos de 8 caballos fiscales	12,62	2	25,24
	De 8 a 11,99 caballos fiscales	34,08	2	68,16
	De 12 a 15,99 caballos fiscales	71,94	2	143,88
	De 16 a 19,99 caballos fiscales	89,61	2	179,22
	De 20 o más caballos fiscales	112,00	2	224

Font. Ordenança Fiscal IVTM 2020 Ajuntament de Barcelona

Caldrà atendre però a les bonificacions (veure apartat **C1**) que, en el seu cas, l'ajuntament hagués pogut incorporar d'entre les previstes a l'art. 95.6 del TRLRHL en les seves ordenances. En aquest cas observem que en la reglamentació, a efectes de l'aplicació d'aquestes bonificacions, s'ha tingut en compte la recent classificació dels vehicles en funció de les seves emissions i els corresponents distintius ambientals⁴⁷.

D'acord amb aquestes dades, la quantificació de la quota que correspondria a cada tipus de vehicle al padró 2021 seria la següent:

- a) *Mercedes Benz E 500 dièsel adquirides a Alemanya i destinades a contractes d'arrendament financer a partir del 4rt trimestre de l'any.*

En aquest cas la cessió d'ús dels vehicles a tercers mitjançant contractes d'arrendament financer comporta la transmissió de la seva titularitat a l'entitat financera intermediària, motiu pel qual Mediterranean Transport, SL no serà subjecte passiu de l'IVTM en el moment de la seva meritació l'1 de gener de 2021.

⁴⁷ La classificació dels vehicles en funció de les seves emissions (actualment distintius 'zero emissions', 'ECO', 'B' i 'C') d'acord amb les Resolucions de la DGTR de 8 de gener i 13 d'abril de 2016 va partir de la proposta del Pla Nacional de Qualitat de l'Aire i Protecció de l'Atmosfera 2013-2016 (Plan AIRE), per a classificar els vehicles d'acord amb el seu potencial contaminador.

Cal assenyalar que l'entitat financera intermediària tampoc serà subjecte passiu de l'impost atès que l'art. 36.2.b) del Reglament General de Vehicles exigeix que l'arrendatari amb opció de compra o a llarg termini sol·liciti el canvi de titularitat a la corresponent Prefectura de trànsit en el termini de 30 dies, figurant doncs el vehicle a nom d'aquest en el permís de circulació, fet que l'atorga la condició de subjecte passiu de l'IVTM d'acord amb l'art. 94 del TRLRHL.

b) *Limusina Hummer H2 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 33,83
- Tram: Més de 20 cavalls fiscals.
- Quota: 224€

c) *Limusina Chrysler 300C dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 34,18
- Tram: Més de 20 cavalls fiscals.
- Quota: 224€

d) *Mercedes Benz S 400 4Matic L dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,97
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 179,22€

e) *Audi A8 TFSIe híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

Per aquest vehicle híbrid hem d'atendre a la bonificació prevista a l'art. 7é.2 de l'OF relativa a les característiques dels motors i la seva incidència al medi ambient, i que determina que els vehicles de tot tipus classificats com a 'Zero emissions' gaudiran d'una bonificació del 75% de la quota de l'impost. L'Audi A8 TFSIe, tot i ser un vehicle híbrid ostenta la classificació 0 prevista a l'Annex II.E del RGV per no superar les seves emissions de CO₂ els 40g/km.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,96
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 179,22€
- Bonificació: 75%
- Quota bonificada: 44,81€

f) *Mercedes Benz S 560 Largo híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

A diferència de l'anterior, aquest vehicle híbrid té unes emissions de 59g/km. superant el límit previst pel RGV per gaudir de l'etiqueta 'Zero emissions', motiu pel qual es classifica dintre dels vehicles ECO previst per aquesta normativa. L'OF preveu també una bonificació del 50% pels vehicles que es trobin dins d'aquesta classificació. No obstant, l'Ajuntament de Barcelona, en l'exercici de les competències per a regular els aspectes substantius d'aquestes bonificacions, decideix que el benefici únicament serà aplicable a aquells vehicles classificats ECO que utilitzin com a combustible benzina (fins a 120g/km de CO₂), no sent possible l'aplicació de la bonificació als Mercedes Benz 560S atès que es tracta de vehicles híbrids-dièsel.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,97
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 179,22€

g) *Mercedes GLS 350 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

En principi aquest vehicle SUV entraria dintre de la classificació de Turismes prevista al quadre de tarifes de l'IVTM. Per si existeix algun dubte, l'OF de l'Ajuntament de Barcelona aclareix, a l'art. 5é.11 que els vehicles tot terreny s'han de considerar com a turismes.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,68
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 179,22€

h) *Mercedes Benz Sprinter de 20 places semi-nou per al transport amb xofer de grups grans.*

En aquest cas ens trobem amb un vehicle classificat a 1 de gener de 2020 com a industrial per part del venedor però que, després de l'adquisició del mateix per part de Mediterranean Transport, SL s'hi efectuaran reformes tècniques⁴⁸ per adaptar-lo al transport amb xofer de grans grups, estant previst que la reforma finalitzi amb anterioritat a la meritació de l'IVTM, l'1 de gener de 2021.

Amb aquesta reforma es produirà una modificació en l'ús del vehicle, d'industrial a ús de turisme d'acord amb l'Annex II del RGV⁴⁹ i per tant en el factor de tributació per al càlcul de la quota de l'IVTM, ja que en lloc de partir de la càrrega útil⁵⁰ caldrà atendre als seus cavalls fiscals. D'aquí l'exigència de la normativa reguladora d'obtenir i aportar a la Prefectura de Trànsit per la renovació del Permís de Circulació, entre d'altra documentació⁵¹, el Certificat final de obra on es faci constar la data de finalització de la mateixa a efectes d'establir els efectes del canvi de classificació. Així doncs, la classificació del vehicle per l'any 2021 serà la de turisme.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,68
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 179,22€

C5. Tributació amb modificació del domicili

En cas de portar-se a terme el trasllat del domicili de Mediterranean Transport SL a l'oficina de Manises, i un cop efectuada la preceptiva comunicació del canvi de domicili a la corresponent Prefectura Provincial de Trànsit amb anterioritat a la meritació de l'impost, es produirà la modificació del subjecte actiu competent per a gestionar l'IVTM i per tant l'exacció de l'impost es trobarà sotmesa a la regulació

⁴⁸ La reforma de vehicles es troba regulada a partir del Reial Decret 866/2010 de 2 de juliol, de tramitació de les reformes de vehicles, i es desenvolupa pel recent 5é Manual de Reforma de Vehicles en vigor des de l'1 d'octubre de 2019.

⁴⁹ Per al cas dels furgons o furgonetes, en relació a la possibilitat que atorga l'art. 95.4 del TRLRHL per a establir coeficients diferenciats per a cada classe de vehicles i, tot i constar definits de manera específica a l'RGV (de la mateixa manera que d'altres com els quadricicles o les caravanes) els ajuntaments no podran aprovar per a ells un tipus diferenciat ja que s'han d'incloure necessàriament dintre d'alguna de les 6 classes de vehicles previstes pel TRLRHL, compartint coeficient amb aquests en funció del factor de tributació que correspongui.

⁵⁰ D'acord amb la classificació per criteris de construcció que consta a l'Annex II.B del RGV, aquest vehicle amb una MMA de 5.500kg té la consideració de camió i es classificava amb anterioritat a la reforma dins la classe c) Camions a efectes de l'aplicació del quadre de tarifes de l'art. 95 del TRLRHL. En tot cas, l'Ordenança Fiscal de l'Aj. De Barcelona també estableix a l'apartat 6 de l'art. 5é. que les furgonetes tributen com a camió d'acord amb la seva càrrega útil sempre que no estiguin autoritzades per a més de 10 persones, cas en que han de tributar dins la classe 'Autobús'.

⁵¹ Projecte tècnic detallat, Informe de conformitat del Servei tècnic de reformes designat o pel fabricant i Certificat del taller on es va efectuar la reforma de la seva correcta realització (art. 7 del Reial Decret 866/2010 de 2 de juliol, de tramitació de les reformes de vehicles)

que l'Ajuntament de Manises hagués, en el seu cas, aprovat a la seva ordenança fiscal⁵², assumint igualment per a fer possible la previsió, la reglamentació actualment vigent.

En el cas de l'Ajuntament de Manises també aplica un increment de les quotes establertes al quadre de tarifes previst a l'art. 95.1 del TRLRHL. Així, l'art. 4 'Tarifes i Quotes' de l'OF preveu l'aplicació del coeficient 1,5 per a totes les classes de vehicles i trams excepte per a la classe 'Altres vehicles' on hi estableix un coeficient 1,8 (veure a la **TAULA 10** les tarifes relatives a la classe Turismes).

Tanmateix com passava per al cas anterior, els vehicles de la flota actual es troben subjectes a l'impost i no compleixen amb cap dels requisits per estar exemptes. No hi ha cap diferència en aquest sentit atès que els ajuntaments no tenen potestat per a regular aquests dos elements del tribut.

TAULA 10

Potencia y clase de vehículo		Tarifa Básica	Coeficiente	Cuota (€)
a) Turismos:	De menos de 8 caballos fiscales	12,62	1,5	18,93
	De 8 a 11,99 caballos fiscales	34,08	1,5	51,12
	De 12 a 15,99 caballos fiscales	71,94	1,5	107,91
	De 16 a 19,99 caballos fiscales	89,61	1,5	134,42
	De 20 o más caballos fiscales	112,00	1,5	168

Font. Pròpia a partir de les dades de l'Ordenança Fiscal IVTM de l'Ajuntament de Manises

Pel que fa a les bonificacions regulades a l'apartat 6 de l'art. 95 del TRLRHL previstes a l'OF de l'IVTM de l'Ajuntament de Manises i, en contrast amb la regulació que efectua l'Ajuntament de Barcelona que pren en consideració la recent classificació de vehicles pel seu nivell d'emissions prevista al RGV per ordenar de manera detallada l'aplicació de les bonificacions relatives a l'impacte ambiental del motor i combustible, observem que aquell les ha establert amb una fórmula força més simple al seu art. 2n.5: "Gaudiran d'una bonificació del 75% de la quota de l'impost, els vehicles totalment elèctrics i els híbrids". És un bon exemple de la diversitat amb que ens podem trobar en els municipis en l'aplicació d'aquestes bonificacions de caràcter ambiental, per estar vagament detallades a la normativa estatal i tenir ampli marge els ajuntaments per regular els aspectes substantius no previstos en aquella.

D'acord amb aquestes dades, la quantificació de la quota que correspondria per a cada tipus de vehicle al padró 2021 seria la següent:

⁵² La darrera modificació en l'Ordenança Fiscal de l'IVTM de Manises va ser aprovada al ple de l'Ajuntament en data 25 d'octubre de 2018 i publicada al BOP de 31 de desembre de 2018 (núm. 250).

- a) *Mercedes Benz E 500 dièsel adquirides a Alemanya i destinades a contractes d'arrendament financer a partir del 4rt trimestre de l'any.*

Com s'ha fet esment a l'anterior punt, Mediterranean Transport, SL no serà subjecte passiu de l'IVTM en el moment de la seva meritació l'1 de gener de 2021.

- b) *Limusina Hummer H2 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 33,83
- Tram: Més de 20 cavalls fiscals.
- Quota: 168€

- c) *Limusina Chrysler 300C dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 34,18
- Tram: Més de 20 cavalls fiscals.
- Quota: 168€

- d) *Mercedes Benz S 400 4Matic L dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,97
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 134,42€

- e) *Audi A8 TFSIe híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

La bonificació prevista a l'art. 2n.5 de l'OF relativa a les característiques dels motors i la seva incidència al medi ambient, determina que els vehicles elèctrics i híbrids, en general, gaudeixen d'una bonificació del 75% de la quota de l'impost.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,96
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 134,42€
- Bonificació: 75%
- Quota bonificada: 33,61€

f) *Mercedes Benz S 560 Largo híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

A diferència de la regulació prevista a l'Ajuntament de Barcelona, en aquesta OF en aquest tipus de vehicles sí que és susceptible l'aplicació de la bonificació pel tipus de motor atès que tots els vehicles híbrids en general s'hi poden acollir.

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,97
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 134,42€
- Bonificació: 75%
- Quota bonificada: 33,61€

g) *Mercedes GLS 350 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,68
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 134,42€

h) *Mercedes Benz Sprinter de 20 places semi-nou per al transport amb xofer de grups grans.*

- Classe: Turisme
- Cavalls fiscals: 19,68
- Tram: De 16 a 19,99 cavalls fiscals.
- Quota: 134,42€

C6. Quadre resum comparatiu**TAULA 11**

QUADRE COMPARATIU QUOTA IVTM SEGONS DOMICILI									
	ANY MATRIC.	CARBURANT / DISTINTIU ANNEX I.I.E RGV	CAVALLS FISCALS	EMISSIONS	BONIF.		UNITATS	QUOTA A.J. DE BARCELONA	QUOTA A.J. DE MANISES
					BCN	MAN			
Limusina Hummer H2	2008	D (B)	33,83	450g/km	NO	NO	2	448€	336€
Limusina Chrysler 300C	2008	D (B)	34,18	445g/km	NO	NO	2	448€	336€
Mercedes Benz S 400 4Matic L	2017	D (C)	19,97	240g/km	NO	NO	4	716,88€	537,68€
Audi A8 TFSIe	2020	H (0)	19,96	40g/km	SI	SI	2	89,62€	67,22€
Mercedes Benz S 560 Largo	2020	H (ECO)	19,97	59g/km	NO	SI	2	358,44€	67,22€
Mercedes GLS 350 4Matic	2020	D (C)	19,68	215g/km	NO	NO	2	358,44€	268,84€
Mercedes Benz Sprinter Compacto Aut.	2019	D (C)	19,93	252g/km	NO	NO	1	179,22€	134,42€
TOTAL QUOTES PER IVTM								2.598,60€	1.747,38€
ESTALVI AMB MODIFICACIO DE DOMICILI								851,22€	

Font. Elaboració pròpia

D. FISCALITAT SOBRE ELS FACTORS CONTAMINANTS DELS VEHICLES: L'IMPOST SOBRE LES EMISSIONS DE DIÒXID DE CARBONI DELS VEHICLES DE TRACCIÓ MECÀNICA

D1. Règim jurídic i elements de fiscalitat ambiental

Tot i que l'art. 133.1 de la CE confereix a l'Estat la potestat originària per a establir tributs mitjançant llei, les CC.AA. poden així mateix establir i exigir tributs conforme a la constitució i les lleis, d'acord amb l'apartat 2 del mateix article, facultat que redunda en l'autonomia financera que ostenten en virtut de l'art. 156.1 per a acomplir i exercir les seves competències, sempre amb coordinació amb la Hisenda estatal.

L'Impost sobre Emissions de Diòxid de Carboni dels Vehicles de Tracció Mecànica (IEDC) es regula als arts. 40 a 50.bis de la Llei 16/2017 d'1 d'agost, del canvi climàtic⁵³ (LCC d'ara endavant) i a diferència de l'IEDMT i l'IVTM, on hem pogut observar elements ambientals en la seva configuració, cal assenyalar que és l'únic que podria incloure's en la categoria d'impost verd d'acord amb la definició internacionalment acceptada⁵⁴ ja que la seva base imposable està constituïda directament per un element físic contaminant com són les emissions de diòxid de carboni per part dels vehicles de tracció mecànica.

De la definició del seu fet imposable ja es deriva la seva finalitat ambiental en no gravar-se els vehicles sinó els gasos que aquests emeten. No obstant, es grava únicament una part dels vehicles que emeten diòxid de carboni, en concret aquells vehicles aptes per a circular que es troben dintre de les categories M1 i N1 de la Directiva 2007/46/CE del Parlament Europeu i del Consell, del 5 de setembre així com les motocicletes de dos i tres rodes i quadricicles (categories L3e, L4e, L5e i L7e del Reglament (UE) 168/2013 del Parlament Europeu i del Consell, del 15 de gener, relatiu a l'homologació dels vehicles de dues o tres rodes i dels quadricicles).

⁵³ La qual deroga la Llei 5/2017 del 28 de març, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic i de creació i regulació dels impostos sobre grans establiments comercials, sobre estades en establiments turístics, sobre elements radiotòxics, sobre begudes ensucrades envasades i sobre emissions de diòxid de carboni, amb la qual es va crear l'impost. La seva redacció actual es fruit de diverses modificacions introduïdes per la Llei 9/2019, del 23 de desembre, que estableix precisions sobre el subjecte passiu persona jurídica, el càlcul de les emissions en cas de no venir fixades a la fitxa tècnica, la regulació del padró i el règim de pagament. Recentment, el Decret Llei 14/2020, de 28 d'abril, va preveure l'ajornament del període de publicació del padró en atenció a la situació excepcional derivada de la crisi del COVID19.

⁵⁴ D'acord amb el marc estadístic harmonitzat que van desenvolupar l'OCDE, l'Agència Internacional de l'Energia i l'Oficina Estadística Europea (EUROSTAT) es van definir els impostos ambientals com aquells la base imposable dels quals és una unitat física d'algun material que repercuteix de manera negativa, comprovada i específica, sobre el medi ambient. L'IEDC compleix amb aquest requisit atès que recau sobre la magnitud d'emissions del gas contaminant i no sobre altres dimensions com el preu, el temps d'utilització, o la motorització d'un vehicle.

Com veiem, no és necessari exceptuar o bonificar aquells vehicles que no produeixen emissions sinó que per la pròpia naturalesa del fet gravat aquests queden directament fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost i en cap cas es podria gravar aquests vehicles sense modificar la naturalesa ambiental de l'impost. Sensu contrario, existeixen vehicles emissors de CO₂ (com aquells inclosos en les categories M2, M3, o N2) que actualment no s'inclouen a l'actual definició del fet imposable però que, al nostre criteri, són susceptibles d'incorporar-se al gravamen mitjançant una modificació del fet imposable que no afecta a la seva naturalesa ambiental ja que el seu element objectiu principal, com són les emissions de diòxid de carboni, no resulta alterat sinó que es tractaria únicament de l'especificació d'un element accessori com són les categories a les que han de pertànyer els vehicles emissors. De fet, tot i que actualment es sotmet a gravamen la pràctica totalitat dels vehicles mixtes i del transport privat de persones, això és prop de 3,6 milions de vehicles i 500.000 motocicletes⁵⁵, la pretensió del Govern de la Generalitat és que s'incrementi progressivament aquest nombre, subjectant també el transport de mercaderies pesat.

Amb un concepte similar al que empra l'IVTM, observem que l'aptitud per a circular dels vehicles que emeten els gasos objecte de gravamen ve determinada⁵⁶ per la seva inscripció al Registre de Vehicles, mentre aquests no hagin estat donats de baixa definitiva o temporal per robatori, i aquells vehicles no inscrits però amb permisos temporals. De la mateixa manera, deixa fora de subjecció els vehicles antics que puguin ser autoritzats a circular amb motiu d'exhibicions.

Les semblances amb l'IVTM no s'acaben aquí. I és que la totalitat de les sis exempcions previstes per l'IEDC a l'art. 45 de l'LCC són pràcticament idèntiques amb les primeres exempcions que per l'IVTM preveu el TRLRHL⁵⁷, a grans trets i amb petites precisions: els vehicles oficials exempts en l'IVTM, els del cos diplomàtic o consular, aquells amb matrícula d'organitzacions internacionals i del seu personal, dels que així es prevegi en tractats o convenis internacionals, els vehicles sanitaris, funeraris i aquells vehicles incorporats al Registre de vehicles amb el codi que l'identifica com per a persones amb mobilitat reduïda (podent gaudir cada beneficiari únicament de l'exempció d'un vehicle de manera simultània).

És no obstant en els elements essencials de quantificació del tribut on es desplega amb més detall la naturalesa ambiental de l'impost. La base imposable definida a l'art. 43.bis de l'LCC es determina per les emissions oficials de CO₂ del vehicle mesurades en grams per quilòmetre. En cas de que no es disposi de les emissions oficials de CO₂ del vehicle s'han de determinar a partir de les fórmules previstes a l'apartat 3 de l'art. 43.bis de l'LCC, en les quals es posa en relació indicadors com la cilindrada, la

⁵⁵ Cerrillo, A (11 d'octubre de 2019) Catalunya gravará a 3,6 millones de vehículos por las emisiones de CO2. Recuperado de <http://www.lavanguardia.es/>

⁵⁶ Apartat 2 de l'art. 40 de la Llei 16/2017.

⁵⁷ Lletres a), b), c), d) i e) de l'art. 93.1 del TRLRHL.

potència fiscal, la potència neta màxima, el pes màxim, la massa en ordre en marxa, la tara i l'antiguitat del vehicle. La quota de l'impost serà el resultat d'aplicar la tarifa prevista a l'art. 44 de l'LCC que correspongui en funció de les emissions oficials o les calculades mitjançant les fórmules esmentades.

Per últim, la quota líquida resulta de l'aplicació de les bonificacions previstes a l'art. 45 de l'LCC. En aquest cas, a diferència de l'IVTM, les bonificacions previstes són totalment alienes a la finalitat ambiental de l'impost atès que aquests elements ja han estat considerats en la seva configuració central. Així, les dues úniques bonificacions es refereixen als vehicles històrics, en una quantia del 100% de la quota i a la domiciliació del pagament, que comporta un 2% de bonificació de la quota.

D'altra banda, trobem similituds amb l'IVTM en la fixació del seu període impositiu⁵⁸, tractant-se l'IEDC també d'un impost de meritació periòdica i on el període impositiu coincideix amb l'any natural excepte en dos casos: a) primera adquisició del vehicle, inclòs l'adquisició per un resident a Catalunya del vehicle d'una persona sense domicili fiscal a Catalunya així com el trasllat del domicili fiscal del titular del vehicle al territori d'aplicació de l'impost (TAI) i b) baixa definitiva del vehicle o baixa temporal per robatori o trasllat de domicili, incloent l'adquisició d'un no resident a Catalunya del vehicle d'un titular amb domicili fiscal a Catalunya així com el trasllat del domicili fiscal del titular del vehicle resident a Catalunya a fora del TAI.

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu, es a dir, l'últim dia de l'any si no es dona la baixa definitiva del vehicle o les situacions assimilades anteriorment esmentades, com el canvi de domicili, on l'últim dia del període impositiu serà l'anterior a que aquestes situacions es produeixin. La gestió i recaptació de l'impost es produirà necessàriament durant l'exercici següent al del període impositiu mitjançant padró elaborat per l'ATC on constin les dades rellevants⁵⁹ relatives a 31 de desembre i que serà publicat al DOGC de manera provisional de l'1 al 15 de maig i definitiva de l'1 al 15 de setembre⁶⁰, informant-se en aquest edicte també el termini, llocs i modalitats de pagament⁶¹, recursos escaients així com els òrgans competents.

⁵⁸ Art. 46 de l'LCC

⁵⁹ Per a cada subjecte passiu figurarà la identificació del titular i del vehicle, els dies del període impositiu, base imposable, quota íntegra, possibles bonificacions, quota tributària i c/c (art. 47.3 LCC)

⁶⁰ En el cas que es produeixi l'alta d'un vehicle, aquesta exposició pública servirà com a notificació de la seva inclusió en el padró.

⁶¹ Malgrat que l'art. 47.bis afegit per l'art. 9 de la Llei 9/2019, de 23 de desembre, de modificació de l'LCC assenyala que el període de pagament dels deutes notificat col·lectivament serà de l'1 al 20 de novembre mitjançant rebut.

D2. Controvèrsia constitucional

L'aplicació de l'IEDC ha romàs sense efecte des de que el Tribunal Constitucional ordenés la seva suspensió⁶² amb efectes de 3 de novembre de 2017, data en que es va presentar per part del President del Govern espanyol recurs d'inconstitucionalitat amb núm. 5334/2017 contra diversos preceptes de la l'LCC, entre les quals tots els referents a l'impost.

La presidència del govern, mitjançant l'advocacia de l'Estat, considerava en l'exposició de fets que l'IEDC era inconstitucional per vulnerar la prohibició de doble imposició que legalment recau sobre els impostos autonòmics. En primer lloc per traspassar els límits fixats a l'art. 6.2 de la LOFCA al recaure sobre un fet imposable ja gravat per l'Estat, en concret per l'IEMDT, amb el que coincideix en gravar la titularitat dels vehicles i fer-ho en funció de les emissions de CO₂. Entén a més que vulnera l'art. 6.3 de la LOFCA, que impedeix gravar fets impossibles gravats per tributs locals, ja que el considera coincident amb elements essencials de l'IVTM al gravar els mateixos béns, dels mateixos subjectes passius i amb unes exempcions molt similars, sense que a més s'hagin previst les mesures de compensació previstes en cas de que les corporacions locals veiessin minvats els seus ingressos per haver-se establert tributs autonòmics dins les matèries impossibles reservades legalment per les EE.LL.

La resolució del recurs d'inconstitucionalitat va ser estimada en part pel ple del tribunal mitjançant STC 87/2019, de 20 de juny, desestimant però les consideracions de l'advocacia de l'estat respecte a les disposicions referents a l'IEDC i assumint les al·legacions presentades pel Parlament de Catalunya i el Govern de la Generalitat emfatitzant, entre d'altres motius, les diferències existents entre un impost de naturalesa extrafiscal-mediambiental com l'IEDC i els impostos de caràcter fiscal que contenen elements amb finalitat ambiental, com l'IEMDT i l'IVTM.

Així, il·lustra el TC a la seva sentència (FJ.19) quina és la seva doctrina al respecte de la interpretació dels apartats 2 i 3 de l'art. 6 de la LOFCA, aclarint que la seva prohibició fa referència a la coincidència de fets impossibles entre els tributs autonòmics i els estatals o locals, no així la matèria gravable⁶³. I per determinar si es produeix aquesta coincidència assenyala el tribunal que és precís atendre, a més de la definició del fet sotmès a gravamen, la configuració dels elements essencials dels tributs a comparar

⁶² Mitjançant providència de 28 de novembre de 2017 on el TC dona per invocada la suspensió de la disposició recorreguda en els termes previstos a l'art. 161.2 de la CE, però que posteriorment no ratifica el tribunal i aixeca la suspensió de l'impost amb l'Auto 36/2018, de 21 de març.

⁶³ Entre d'altres sentències anteriors, es refereix a l'STC 4/2019, de 17 de gener, relativa a la constitucionalitat de l'Impost sobre els Habitatges Buits, on el tribunal fa referència (FJ.3) a les modificacions que va patir l'art. 6 de la LOFCA per la Llei Orgànica 3/2009 amb la que el legislador va pretendre reduir la conflictivitat en la potestat tributària de les CC.AA. respecte l'àmbit tributari local per la manca de concreció que patia el seu primer redactat, permetent ara sí gravar matèries reservades legalment a les corporacions locals, però amb les corresponents mesures de compensació.

y de quina forma el legislador sotmet a gravamen la manifestació de capacitat econòmica posada de manifest.⁶⁴

En quant a l'IEDMT analitza el tribunal (FJ.19.b) els seus elements essencials, conclouent que existeixen diferències substancials que no permeten considerar la concurrència de doble imposició amb l'IEDC: aquest últim és un impost periòdic que grava les emissions de CO₂ amb independència del seu preu i independentment del seu destí, quantificant-se a partir del volum d'emissions, mentre que l'IEDMT és un impost instantani que grava la primera matriculació dels vehicles, motivant-se la capacitat econòmica del titular per l'adquisició del mateix i quantificant-se pel seu preu d'adquisició. L'IEDMT conté a més multitud de supòsits de no subjecció i exempcions entre les quals algunes que prenen en consideració el destí dels vehicles (auto-taxis, lloguer, autoescoles), mentre que l'IEDC estableix un fet imposable de caràcter global que no conté referència al destí dels vehicles i amb limitades exempcions.

Però d'altra banda, dona també rellevància el TC a la diferent naturalesa fiscal i extra-fiscal d'aquests dos impostos i que, no obstant, d'acord amb la doctrina constitucional no pot determinar-se únicament per la mera declaració d'intencions que pugui constar en l'exposició de motius de la norma, sinó que ha de materialitzar-se en la configuració dels seus elements essencials⁶⁵. En aquest sentit, posa en relleu el caràcter compensatori amb el que va néixer l'IEDMT en relació amb la supressió del gravamen incrementat que va significar l'harmonització de l'IVA l'any 1992 per a alguns productes com els vehicles i considera que, tot i la reestructuració que va patir l'impost l'any 2007 incloent la introducció de tipus variables en funció de les emissions de CO₂, *“no puede afirmarse que este sea un impuesto ambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente”*. Aquest 'rastre fiscal' no ostenta el suficient pes per compensar els trets purament fiscals amb els que va ser concebut, com el seu caràcter instantani, que no afavoreix la modificació del comportament del subjecte passiu perquè un cop adquirit el vehicle, aquest no té cap incentiu per renovar-lo, fet que generaria de nou l'exacció de l'impost. Per contra considera el tribunal que l'IEDC, al gravar de manera periòdica l'element contaminant (i no només en la seva primera adquisició), sí aconsegueix incentivar una modificació dels comportaments dels subjectes passius, ja sigui incentivant la renovació del seu vehicle *“o al menos haciendo pagar por ellos”*. El tribut s'identifica

⁶⁴ En la recent STC 28/2019, de 28 de febrer, relativa a la constitucionalitat de l'Impost sobre habitatges buits de la Generalitat de Catalunya, aprovat per Llei 6/2017, de 9 de maig, el tribunal (FJ.3) és clar respecte al corollari que ha de regir el procediment d'anàlisi comparatiu d'aquests elements essencials: no es tracta tant de determinar la font de la capacitat econòmica o de la riquesa sotmesa a gravamen sinó fonamentalment de diferenciar la manera en que aquesta resulta gravada, fi pel qual *“es necesario partir de los elementos relevantes del tributo enjuiciado, al objeto de determinar la manera en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen, analizando no solo el hecho imponible en sentido estricto sino otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación, sin olvidar la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales”*. Per tant, la facultat d'una matèria gravable per a ser sotmesa a gravamen per diverses figures impositives s'ajustarà a llei mentre difereixi la manera en que aquesta resulta gravada atenent a la configuració dels diferents elements del tribut.

⁶⁵ En aquest sentit, l'STC 30/2015, de 19 de febrer, referent al recurs d'inconstitucionalitat 5832/2014 sobre l'Impost sobre els Dipòsits Bancaris aprovat per les Corts Valencianes reitera (FJ.3) *“[...] que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ.5)”*

doncs plenament amb el principi essencial dels tributs de caràcter ambiental “*qui contamina, paga*” sense que, en conseqüència, es pugui determinar la seva inconstitucionalitat al no vulnerar-se l'apartat 2 de l'art. 6 de la LOFCA.

I pel que fa a l'IVTM (FJ.19.c) el tribunal admet una major similitud amb l'impost impugnat amb el que coincideix en el seu caràcter periòdic, els subjectes passius i en gran mesura en el seu objecte material, tot i que observa un major abast en l'IVTM ja que no limita el seu gravamen a unes categories de vehicles concretes com sí ho fa l'IEDC. No obstant, considera que les mesures mediambientals introduïdes en l'IVTM en forma de bonificacions són un element accessori de la quantificació de l'impost⁶⁶ que no desvirtua la seva naturalesa eminentment fiscal i que és compatible amb la previsió de determinats mecanismes addicionals que recerquin altres objectius constitucionalment previstos modulant la seva càrrega tributària, motiu pel qual no es pot considerar que l'impost local tingui la mateixa finalitat que l'IEDC, que sí és fonamentalment extrafiscal i per tant no es produeix la vulneració de l'art. 6.3 de la LOFCA al no poder considerar-se els tributs com coincidents o equivalents, desestimant el tribunal el recurs d'inconstitucionalitat en tot el referit a l'IEDC.

D3. Domicili fiscal del subjecte passiu com a punt de connexió de l'impost i limitació territorial en l'establiment de tributs propis

Tractant-se d'un tribut propi de Catalunya gestionat per la Generalitat de Catalunya⁶⁷ no hi trobarem pas conflicte entre diferents subjectes actius per l'exacció de l'impost (al menys mentre no s'implantin impostos propis similars a la resta de CC.AA), però com que al nostre supòsit pràctic es pretén modificar el domicili de l'empresa titular dels vehicles cap a un domicili ubicat fora del territori d'aplicació de l'impost, és necessari establir amb precisió quina és la connexió territorial que determina que un vehicle apte per a la circulació pertanyent a les categories definides al fet imposable, quedi o no subjecte. Així mateix, considerem important examinar que la configuració d'aquests criteris de subjecció no vulneri les limitacions territorials legalment previstes en l'establiment dels tributs propis per part de les CC.AA.

Aquestes limitacions tenen fonamentació constitucional en l'art. 157.2 CE que prohibeix a les autonomies adoptar mesures tributaries sobre béns situats fora del seu territori. La LOFCA desenvolupa

⁶⁶ Justifica el TC aquesta consideració a la que el propi tribunal va atorgar, en STC 122/2012, de 5 de juny, (FJ.4) al recàrrec del 50% sobre la quota del IBI previst a l'apartat 4 de l'art. 72 del TRLRHL com a element quantificador i que al seu criteri seria d'aplicació *mutatis mutandis* (amb les corresponents modificacions) a les bonificacions ambientals de l'IVTM: “*Es tan solo un elemento más de cuantificación del IBI inserto en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra [...] insistiendo en que los tributos predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines, pues no hay tributos que respondan exclusivamente a una sola finalidad y un tributo predominantemente fiscal no cambia de naturaleza por introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son por ejemplo los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas*”.

⁶⁷ La gestió, recaptació i inspecció tributària en tot el territori de Catalunya així com la gestió del padró de l'impost correspon a l'Agència Tributària de Catalunya (arts. 47 i 48 LCC)

aquest criteri constitucional precisant al seu art. 9 diversos principis que les CC.AA. han d'observar en l'establiment dels seus impostos propis. Entre aquests, el previst a la lletra a) indica que *“no podran subjectar-se elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses realitzades fora del territori de la respectiva Comunitat Autònoma”*.

En el cas de l'IEDC la connexió territorial no s'estableix en la definició del fet imposable sinó que deriva del domicili fiscal del subjecte passiu (art. 42 LCC), resultant gravats els vehicles que compleixin amb els requisits previstos al fet imposable però únicament quan el subjecte passiu:

- Sent persona física, tingui el seu domicili fiscal a Catalunya.
- Sent persona jurídica o una entitat sense personalitat jurídica que, constituint una unitat econòmica o un patrimoni susceptible d'imposició, definides com a obligats tributaris per l'LGT, tingui el seu domicili fiscal a Catalunya.
- Sent persona jurídica o una entitat sense personalitat jurídica que, constituint una unitat econòmica o un patrimoni susceptible d'imposició, definides com a obligats tributaris per l'LGT, no tingui el seu domicili fiscal a Catalunya però hi tinguin un establiment, una sucursal o una oficina, per als vehicles que, d'acord amb les dades que consten en el Registre de vehicles, estiguin domiciliats a Catalunya.

En primer lloc, la connexió territorial es donarà, en tot cas, quan el titular del vehicle que consti al Registre de vehicles tingui el seu domicili fiscal al TAI. En aquest sentit es pot afirmar que en l'IEDC s'ha imposat un vincle de connexió territorial d'ordre personal com és el domicili fiscal del titular, que malgrat tenir tot el sentit per tractant-se de béns no immobles, també és cert que pot suscitar la qüestió de si amb aquesta configuració poden quedar gravats vehicles localitzats fora de Catalunya.

Es a dir, resulten vulnerats els principis de territorialitat i unitat de mercat previstos als arts. 157.2 CE i 9 de la LOFCA perquè l'impost pugui gravar vehicles localitzats fora del TAI pel mer fet que el seu titular estigui domiciliat al TAI? D'acord amb la doctrina constitucional, no existeix tal controvèrsia, ja que el TC respecte al principi de territorialitat i unitat de mercat considera que *“no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional”*⁶⁸.

A més, atesa la dificultat que entranya establir per a l'administració la ubicació física dels vehicles, el TC estableix una clara diferència entre la localització material del vehicle i la seva ubicació a efectes fiscals, advertint que *“según la normativa tributaria, los vehículos a motor se localizan en el domicilio de su propietario, al margen de dónde se hallen materialmente en cada momento”*. Entén així el tribunal

⁶⁸ SSTC 168/2004, de 6 d'octubre (respecte al gravamen de protecció civil de Catalunya sobre elements patrimonials afectes a activitats que puguin derivar en l'activació de plans de protecció civil) o 210/2012, de 14 de novembre (sobre l'impost extremeny sobre dipòsits de crèdit).

que amb independència de l'emplaçament puntual on es puguin ubicar els vehicles, a efectes fiscals s'han d'entendre situats en el territori de la comunitat on estigui domiciliat el seu titular⁶⁹.

Aquest punt de connexió és coherent amb la disposició que determina la finalització del període impositiu amb anterioritat a la fi de l'any natural. En efecte, el trasllat del subjecte passiu a un domicili fiscal situat fora del TAI s'assimila a la baixa definitiva del vehicle i per tant a la finalització del període impositiu, moment en que es produirà la meritació de l'impost amb la corresponent liquidació prorratejada pels dies en que el titular hagués estat domiciliat al TAI.

I en segon lloc, cal fer esment al cas en que els subjectes passius persones jurídiques no es trobin domiciliats a Catalunya, aspecte que comporta no menys dubtes. És important assenyalar que la redacció actual de l'art. 42 va ser alterada per la Llei 9/2019, de 23 de desembre, de modificació de l'LCC. En la redacció original, la definició del subjecte passiu únicament es distribuïa en dos apartats:

a) Les persones físiques titulars del vehicle residents a Catalunya.

b) Les persones jurídiques, i també les entitats mancades de personalitat jurídica que constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni susceptibles d'imposició definides com a obligats tributaris per la normativa tributària general, que siguin titulars del vehicle i que tinguin la residència a Catalunya, o hi tinguin un establiment, una sucursal o una oficina, en els termes que siguin establerts per reglament.

Observem que el terme 'residència a Catalunya' va ser substituït pel més específic 'domicili fiscal a Catalunya'. Així mateix la referència al desenvolupament reglamentari de la residència de les persones jurídiques generava una certa inconcreció respecte al punt de connexió i per tant a la subjecció dels vehicles de la seva titularitat, no quedant especificat quins vehicles propietat d'aquelles entitats amb establiment, sucursal o oficina a Catalunya podien quedar gravats per l'impost, per no definir-se cap vincle concret entre l'establiment/sucursal/oficina de l'entitat i el vehicle que es pretenia gravar.

Aquesta situació, al nostre entendre de dubtosa constitucionalitat respecte al principi de territorialitat, es va resoldre en certa mesura amb la nova redacció de la norma, especificant-se la necessitat que, a més que l'establiment, sucursal o oficina sigui pel vehicle gravat (caldrà aclarir aquest vincle), s'han de

⁶⁹ Amb certs matisos seria aquest el cas de l'Impost sobre Actius no Productius de les Persones Jurídiques, aprovat per la Llei 6/2017, de 9 de maig, si bé la determinació del punt de connexió en aquest impost es configura de manera diferent. Així, en la mateixa definició del fet imposable (art. 3) es fa esment a que els béns improductius gravats han d'estar "*situats a Catalunya*", definint posteriorment al mateix article que, a efectes de l'impost, els vehicles a motor s'entenen situats a Catalunya quan la seva tinença "*correspon als contribuents d'aquest impost*". Cabria esperar doncs que en la definició del subjecte passiu es fes alguna referència al seu domicili fiscal però no és així, generant-se dubtes sobre el respecte a la territorialitat de l'impost. Fins el punt que va ser objecte de recurs d'inconstitucionalitat 4063/17, entre d'altres motius, per vulneració del principi de territorialitat previst a l'art. 157.2 CE i 9 de LOFCA, resolt mitjançant STC 28/2019, de 28 de febrer. De fet, en les pròpies al·legacions de l'advocacia de la Generalitat aquesta admet que el legislador podria haver estat més precís en la determinació de la connexió territorial, però que una interpretació sistemàtica de la mateixa permet concretar que, en ser un impost de caràcter personal i ser el seu àmbit d'aplicació la CC.AA., s'ha d'entendre que únicament recaurà sobre subjectes passius domiciliats a Catalunya i no sobre béns que, ubicats temporalment o transitòriament a Catalunya, pertanyin a entitats domiciliades fora del TAI, argument que assumeix el TC a la sentència i pel qual valida la seva constitucionalitat.

trobar en tot cas, domiciliats a Catalunya en el Registre de Vehicles⁷⁰. A efectes pràctics, entenem que amb la redacció d'aquest precepte es pretén principalment aconseguir subjectar a l'impost les emissions d'aquells vehicles que, matriculats al TAI, són propietat d'empreses domiciliades a l'estranger que gestionen grans flotes de vehicles a Catalunya.

D4. Fiscalitat amb el domicili actual

Mediterranean Transport, SL es troba domiciliada actualment a Barcelona, que forma part del territori d'aplicació de l'IEDC, sent subjecte passiu de l'impost en tant que, com persona jurídica, el seu domicili fiscal es troba al carrer Aragó d'aquest municipi. El període impositiu corresponent a l'exercici 2021 es meritara l'últim dia de l'any natural, el 31 de desembre de 2021, pels vehicles dels que sigui titular en aquella data, si bé la baixa durant l'any d'algun d'ells significarà el prorrateig de l'impost pel nombre de dies en que l'empresa fos propietària durant l'any.

En el nostre cas, no es preveuen altes o baixes de vehicles entre l'1 de gener i el 31 de desembre del 2021 motiu pel qual els vehicles de la flota actual (excepte els Mercedes Benz E500 objecte d'arrendament financer durant el 2020 i la Mercedes Benz Sprinter per tenir categoria M2 d'acord amb la Directiva 2007/46/CE i per tant no inclosa a la definició del fet imposable) restaran gravats per l'IEDC per ser vehicles emissors de CO₂, comptar amb l'aptitud per a circular definida al fet imposable, formar part de la categoria N1 (subjecta d'acord amb l'art. 41.1 de l'LCC) i no complir amb cap dels supòsits de no subjecció o exempció previstos.

Cal ressenyar a més que, tot i existir dos models Audi A8 TFSIe amb la consideració de 'Zero emissions' prevista a l'Annex II.E del RGV per no superar les seves emissions de CO₂ els 40g/km, no es pot considerar la seva no-subjecció a l'impost, atès que l'IEDC no té en compte aquesta classificació en la seva configuració i en canvi el seu fet imposable grava directament les emissions de CO₂. Es a dir que, per molt reduïdes que siguin les emissions d'un vehicle, aquestes quedarien subjectes a l'impost (tot i que, com veurem, amb quota zero d'acord amb l'ordenació de la tarifa mínima, en ser < 95g/km).

La base imposable estarà formada per les emissions de diòxid de carboni oficials dels vehicle mesurades en g/km calculant-se la quota per aplicació dels tipus marginals (veure **TAULA 12**) previstos a l'art. 44.a) de l'LCC corresponent, entre d'altres, als de la categoria M1.

⁷⁰ Durant les consultes públiques efectuades en el curs del procediment d'aprovació del Projecte de Llei algunes associacions com la Federació Catalana de Venedors de Vehicles (FECAVEM) van advertir que els grans gestors de flotes possiblement optessin per censar els vehicles de la seva titularitat en altres territoris de l'Estat. La valoració de la Generalitat a aquest respecte és que en aquest cas el legislador ha optat per subjectar a tributació tots els vehicles que consten en el Registre de vehicles com a domiciliats a Catalunya i que es considera que realitzen el fet imposable al territori. Així mateix, moltes altres entitats van criticar la no subjecció dels vehicles de què són titulars els residents de tercers països de l'UE així com la manca de garanties que els vehicles que circulin pel territori català siguin realment els que es trobin subjectes a l'impost.

TAULA 12

Emissions oficials de diòxid de carboni	Tipus marginal (€/g CO2/Km)
Fins a 95 g/km	0
Més de 95 g/km i fins a 120 g/km	0,70
Més de 120 g/km i fins a 140 g/km	0,85
Més de 140 g/km i fins a 160 g/km	1,00
Més de 160 g/km i fins a 200 g/km	1,20
Més de 200 g/km	1,40

Font. Web ATC (Agència Tributària de Catalunya). Quadre de tarifes IEDCa partir de l'exercici 2020.

a) *Limusina Hummer H2 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Emissions: 450g/km
- Aplicació Tipus Marginal:
 - Fins a 95 g/km → 0,00€
 - Més de 95 g/km i fins a 120 g/km → 17,50€
 - Més de 120g/km i fins a 140 g/km → 17,00€
 - Més de 140 g/km i fins a 160 g/km → 20,00€
 - Més de 160 g/km i fins a 200 g/km → 48,00€
 - Més de 200 g/km → 300,00€
- Quota: 402,50€

b) *Limusina Chrysler 300C dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Emissions: 445g/km
- Aplicació Tipus Marginal:
 - Fins a 95 g/km → 0,00€
 - Més de 95 g/km i fins a 120 g/km → 17,50€
 - Més de 120g/km i fins a 140 g/km → 17,00€

Més de 140 g/km i fins a 160 g/km →	20,00€
Més de 160 g/km i fins a 200 g/km →	48,00€
Més de 200 g/km →	294,00€

- Quota: 396,50€

c) *Mercedes Benz S 400 4Matic L dièsel per al servei de lloguer amb xofer.*

- Emissions: 240g/km
- Aplicació Tipus Marginal:

Fins a 95 g/km →	0,00€
Més de 95 g/km i fins a 120 g/km →	17,50€
Més de 120g/km i fins a 140 g/km →	17,00€
Més de 140 g/km i fins a 160 g/km →	20,00€
Més de 160 g/km i fins a 200 g/km →	48,00€
Més de 200 g/km →	48,00€

- Quota: 150,50€

d) *Audi A8 TFSIe híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

- Emissions: 40g/km
- Aplicació Tipus Marginal:

Fins a 95 g/km →	0,00€
------------------	-------

- Quota: 0,00€

e) *Mercedes Benz S 560 Largo híbrids per al servei de lloguer amb xofer.*

- Emissions: 59g/km
- Aplicació Tipus Marginal:

Fins a 95 g/km →	0,00€
------------------	-------

- Quota: 0,00€

f) Mercedes GLS 350 dièsel per al servei de lloguer amb xofer.

- Emissions: 215g/km
- Aplicació Tipus Marginal:

Fins a 95 g/km →	0,00€
Més de 95 g/km i fins a 120 g/km →	17,50€
Més de 120g/km i fins a 140 g/km →	17,00€
Més de 140 g/km i fins a 160 g/km →	20,00€
Més de 160 g/km i fins a 200 g/km →	48,00€
Més de 200 g/km →	18,00€
- Quota: 120,50€

D5. Fiscalitat amb modificació del domicili

La subjecció de les emissions dels vehicles de tracció mecànica requereixen dues condicions indispensables: que el subjecte passiu tingui el seu domicili fiscal a Catalunya (o establiment, sucursal o oficina) i que el vehicle consti al Registre de vehicles com domiciliat a Catalunya.

En el supòsit plantejat en aquest treball, quan Mediterranean Transport, SL modifica el seu domicili social a l'oficina de València i efectua la modificació del domicili al Registre dels vehicles que ja formen part de la flota de l'empresa, o dels que ha adquirit de segona ma, aquests no quedaran subjectes a l'IEDC.

De la mateixa manera els vehicles nous que adquireix un cop ha efectuat el canvi de domicili i per tant matricula a la Prefectura de trànsit de València, no constaran domiciliats a Catalunya al Registre de vehicles i per tant no es subjectaran tampoc a l'impost.

D6. Quadre resum comparatiu**TAULA 13**

QUADRE COMPARATIU QUOTA IEDC SEGONS DOMICILI						
	ANY MATRIC.	CARBURANT / DISTINTIU ANNEX I.I.E RGV	EMISSIONS	UNITATS	QUOTA CATALUNYA	QUOTA C. VALENCIANA
Limusina Hummer H2	2008	D (B)	450g/km	2	805,00€	---
Limusina Chrysler 300C	2008	D (B)	445g/km	2	793,00€	---
Mercedes Benz S 400 4Matic L	2017	D (C)	240g/km	4	602,00€	---
Audi A8 TFSle	2020	H (0)	40g/km	2	0€	---
Mercedes Benz S 560 Largo	2020	H (ECO)	59g/km	2	0€	---
Mercedes GLS 350 4Matic	2020	D (C)	215g/km	2	241,00€	---
TOTAL QUOTES PER IEDC					2.441,00€	---
ESTALVI AMB MODIFICACIO DE DOMICILI					2.441,00€	

Font. Elaboració pròpia.

IV. CONCLUSIONS

La introducció de noves figures tributàries verdes sobre els vehicles de tracció mecànica així com la modificació dels tributs ja existents per a introduir elements mediambientals és una via oportuna si l'objectiu és accelerar la renovació del parc de vehicles i de passada, estimular el mercat i la indústria de l'automòbil. Però no podem deixar de tenir la sensació que, quan un dels objectius primordial de les polítiques públiques ha de ser la sostenibilitat ambiental, aquest nou interès per incrementar la pressió fiscal sobre el vehicle privat s'hauria d'haver produït fa varies dècades.

En primer lloc perquè arriba en un moment en que l'electrificació del parc de vehicles ve incrementant-se exponencialment, amb un ordre de creixement als últims anys de més del 150% anual i junt als vehicles híbrids suposen el 5% del total de vehicles lleugers, constituint en aquests moments una alternativa seria i competitiva als propers anys front el vehicles de combustió tradicional. Més encara quan, com hem assenyalat a la introducció, existeix una creixent preocupació pel desenvolupament sostenible de la societat a tots els nivells. Però en segon lloc, perquè l'UE ha anat establint cada cop criteris més estrictes sobre les emissions de CO₂ fet que ha repercutit en l'increment de la inversió en I+D de motors més eficients, fet que ha permès reduir molt significativament el grau de contaminació dels vehicles que s'han fabricat els últims anys.

En tot cas, no podem admetre la dèbil pressió fiscal mediambiental sobre els vehicles existent fins ara sota l'excusa del seu reduït potencial recaptador atès que aquest aspecte és poc rellevant si atenem a la seva finalitat fonamental, que és penalitzar les conductes perjudicials pel medi per sobre de la seva capacitat d'obtenció d'ingressos. L'IEMDT és un impost que, si bé no reporta tants ingressos com els principals impostos cedits, sí representa una recaptació significativa, molt superior a la de la major part dels tributs propis de caràcter extrafiscal (veure **TAULA 14**). En el supòsit plantejat, a més d'aprofitar-se Mediterranean Transport, SL de les nombroses exempcions previstes, en aquest cas per l'activitat de lloguer, no hem observat diferències en la imposició de les dos autonomies observades per haver aplicat els mateixos increments en els tipus de gravamen. No obstant aquestes diferències es poden donar, si bé la diferència de quantia que resulta d'aplicar els tipus màxims i mínims permesos no és excessiva en relació a la quota.

No obstant, tractant-se d'un impost instantani no té una incidència tan important en el comportament de la major part dels propietaris dels vehicles ja que únicament incideix en el moment de la matriculació i per tant principalment en aquells que volen adquirir-ne un de nou. No incentiva doncs a la renovació del propietari del vehicle ja adquirit, ja que adquirir-ne un de nou suposarà una nova exacció de l'impost. Si bé, s'ha de valorar l'intent per part del legislador d'incorporar aquest element ambiental que pot fer que un baix nivell d'emissions sigui un factor a tenir en compte pel comprador d'un vehicle.

Pel que fa als tributs periòdics, observem que la introducció d'elements de protecció ambiental no resulten plenament efectives si, com ocorre en l'IVTM, les bonificacions previstes al TRLRHL són d'aplicació voluntària i amb un ampli marge per a la regulació dels seus criteris d'aplicació, generant-se evidents diferències entre els municipis. En cas que aquest tribut no esdevingui un impost de caràcter plenament ecològic, com sembla que es pretén, incidint en els factors ambientals de manera directa en la seva quantificació, entenem que seria necessari transformar el caràcter potestatiu d'aquestes bonificacions en beneficis fiscals de caràcter obligatori amb un regulació més detallada per part de la normativa estatal que resultés en una reglamentació municipal molt més uniforme.

TAULA 14

Ingressos no financers sense finalistes	Pressupost	Liquidació	Pressupost
	2017	2017	2019
IRPF (bestreta tram autonòmic)	8.039	8.349	9.565
IVA (bestreta participació en l'impost estatal)	6.119	6.478	7.356
Impostos especials (tabac, alcohols, hidrocarburs i energia)	2.419	2.366	2.647
Fons de Suficiència Global (bestreta)	774	729	795
Fons de Garantia dels Serveis Públics Fonamentals (bestreta)	-868	-959	-1.344
Ingressos per bestretes	16.483	16.963	19.019
Liquidació t-2	1.616	1.879	1.264
Retorn liquidacions negatives 2008 i 2009	-125	-125	-125
Total ingressos per bestretes i liquidacions	17.974	18.718	20.158
Impost general sobre successions i donacions	547	459	529
Impost sobre el patrimoni de les persones físiques	517	511	554
Impost sobre transmissions patrimonials, actes jurídics doc. i op. societàries	1.756	1.948	2.133
Impost especial sobre determinats mitjans de transport	74	95	99
Impost especial sobre hidrocarburs (tipus autonòmic)	230	215	0
Impostos mediambientals	35	12	25
Tributs sobre el joc	229	232	249
Impost sobre grans establiments comercials	15	15	12
Impost sobre estades en establiments turístics	51	52	61
Impost estatal sobre dipòsits en entitats de crèdit	63	57	47
Impost sobre els habitatges buits	12	18	15
Impost sobre la provisió de continguts prest. serveis com. elect.	16	-27	
Impost sobre les begudes ensucrades envasades	31	23	40
Gravamen de protecció civil	4	3	4
Total impostos propis i cedits totalment	3.579	3.613	3.769
Altres ingressos no finalistes	516	543	514
Altres fons específics de finançament autonòmic	619	0	593
DA 3a EAC	0	0	200
Alienació d'inversions reals i concessions	0	9	0
Total altres ingressos no finalistes	1.135	552	1.307
Total ingressos no financers sense finalistes	22.688	22.882	25.234

Font. Extracte de l'Annex als Pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a 2019.

Veiem d'altra banda que en els últims anys els impostos de caràcter extrafiscal representen una de les principals formes en que les CC.AA. han pogut exercir la seva autonomia financera, tant amb l'establiment dels seus propis tributs com a partir de la modulació de les seves potestats normatives en aquells tributs cedits i a més representen una via efectiva per motivar actituds ecològiques i desincentivar actuacions ambientalment nocives dins els seus àmbits territorials. Personalment defensem sense fissures que la igualtat que ostenten tots els ciutadans amb independència del territori

de l'Estat en que resideixin, proclamada a l'art. 139 CE, no implica una pressió fiscal idèntica de la mateixa manera en que tampoc ho són els serveis públics que han de prestar cadascun dels ens territorials.

No obstant, des d'una postura de ferma defensa de la diversitat legislativa en matèria tributària entre les diferents autonomies, creiem igualment legítim haver-nos qüestionat la idoneïtat que la major part de les figures tributàries que tenen com a base matèries gravables de caire mediambiental representin la punta de llença dels tributs propis autonòmics ja que aquests impostos es troben mancats de marcs reguladors comuns, fet que provoca que un fet imposable gravat en una CC.AA. es trobi absolutament lliure de gravamen en una altre, com hem comprovat en el cas de l'IEDC.

A més, la manca d'una estratègia conjunta en un repte global com el canvi climàtic no pot ser substituït per l'activació de mesures fiscals unilaterals que, al nostre entendre, posicionen les empreses del TAI en diferent situació de competitivitat respecte les del seu entorn. Si bé en el nostre exemple la inversió en els nous vehicles de l'empresa no suposarà un cost adicional depenent d'on es trobi domiciliada l'empresa, sí que existirà una diferència significativa en els impostos de caràcter periòdic que recauen sobre els vehicles, resultant que el trasllat de l'empresa a Manises pot suposar un estalvi anual de gairebé 3.300€.

D'altra banda, val a dir que a l'inici del treball hem posat de manifest la necessitat que els impostos ambientals sobre el transport atorguessin protagonisme al factor 'ús del vehicle' a fi de revertir de manera efectiva els costos reals que aquell genera i en canvi la configuració de l'IEDC recau sobre una magnitud potencial del vehicle, deslligada pel moment de variables que el quantifiquin d'acord amb el volum de CO₂ realment emès, com podria ser els quilòmetres recorreguts anualment. Si bé d'entrada pot semblar un indicador de difícil obtenció, caldria valorar fer l'esforç per obtenir un gravamen proporcional al volum d'emissions, tenint en compte a més que una solució podria anar lligada a les revisions tècniques periòdiques que ja efectuen de manera obligatòria els vehicles (ITV, que a més són competència transferida a les CC.AA.) i per tant, tot i que les revisions dels vehicles més nous tenen actualment una periodicitat superior a l'any, es podrien efectuar les modificacions legals pertinents per exigir una periodicitat superior, al menys per la comprovació del quilometratge.

Entenem que aquesta solució és la més factible i la que millor podria assolir els objectius primordials de la fiscalitat ambiental en cas d'una regulació harmonitzada d'un impost ambiental d'aquestes característiques a tot l'estat o en la transformació dels impostos existents en figures impositives de caràcter extrafiscal.

V. BIBLIOGRAFIA I ALTRES RECURSOS

LLIBRES I ESTUDIS

Ballarin, M i Macho, A. (2012) "La deslocalización masiva de vehículos: Límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del IVTM" *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*, p. 147-166

Barquero, JM (1998) "La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales" Civitas

Bastida, M., i Montoya, D. (2014) "Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental" *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, p. 134-139.

Deloitte Asesores Tributarios i EY Abogados (2018) "Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma". Fundación impuestos y competitividad.

Deloitte Asesores Tributarios (2007), "La fiscalidad en el sector del transporte por carretera y su repercusión en la productividad empresarial nacional" Ministerio de Fomento.

Embid A. (2010), "Potestad Reglamentaria de las entidades locales". S.A Iustel Portal Derecho,

Ferreiro, E. (2016) "El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del TJUE en materia de ayudas de estado", *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 52, p 105-114.

Gago A., Labandeira X. i Lopez, X. (2018) "Crisis y reforma de la fiscalidad del transporte", *Economics for energy*.

Gago A., Labandeira X. i Lopez, X. (2019) "Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas", *Sostenibilidad*. Fundación Alternativas y Fundación Iberdrola.

GREENPEACE (2019) "Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible".

López i Casanovas, G. (2018) "Solvència del Sistema Fiscal i Sostenibilitat de l'Estat del Benestar" *Health Policy Papers*, UPF.

Madrigal, M (2001) "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica". Manual práctico. Bayer Hnos, S.A.

Montes, A. (2019) "Imposición al carbono. Derecho comparado y propuestas para España". *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, IEF.

Palmer, T., Riera, A. (2005) "Fiscalidad sobre el transporte rodado: una revisión crítica de su efectividad internalizadora". *Revista de Economía Pública.*, núm. 173, p. 165-191.

Pere de Ayala Becerril, M. (2019) "La doble imposición en los impuestos medioambientales" VLEX.

Proost, S. i Van Dender K. (1999), *TRENEN II STRAN Final report for publication, Models for Transport, Environment and Energy* Katholieke Universiteit, Bélgica.

REAF (2019) "La Fiscalidad Ambiental en España. Situación actual y tendencias", *Estudios*, Consejo General de Economistas.

REAF (2019) "Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral", *Estudios*, Consejo General de Economistas,

Rosembuj, T. (2010) "Introducción a la imposición medioambiental", *El Fisco*, núm. 160 Barcelona,

Sánchez, V. M. (2007). "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.

Vázquez del Rey, Villanueva (2018) "Impuestos medioambientales y límites del poder tributario autonómico (Comentario a la STC núm. 125/2018, de 30 de enero de 2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1 p.243-252,

INFORMES

Informe para la Reforma del Sistema Tributario Español. Comisión de Expertos (2014)

Global Automotive Tax Guide" PwC. (2019)

RECURSOS ELECTRÒNICS

Mòduls didàctics de l'assignatura "Fiscalitat autonòmica i local."

Mementos VLEX Y ARANZADI

Web AEAT

www.aeat.es

Web Agència Tributària de Catalunya

www.atc.cat

Web del Parlament de Catalunya – Projecte de Llei 9/2019

www.parlament.cat

https://www.parlament.cat/web/activitat-parlamentaria/iniciatives-legislatives/antecedents-llei/index.html?p_id=270364614&format_contingut=D&hr_contingut=PC_EXP_PROJECTES_LLEI

ARTICLES PERIODÍSTICS

<https://www.lavanguardia.com/natural/cambio-climatico/20190925/47625039807/ciudadanos-acceptarian-impuestos-ecologicos-lucha-cambio-climatico.html>

<https://elpais.com/ciencia/2020-03-27/la-pandemia-provoca-la-mayor-caida-de-contaminacion-observada-en-europa.html>

https://ec.europa.eu/spain/sites/spain/files/st90_report_repes_vf110219_limpia.pdf

<https://www.idae.es/informacion-y-publicaciones/plan-nacional-integrado-de-energia-y-clima-pniec-2021-2030>

<http://www.prtr-es.es/NOx-oxidos-de-nitrogeno,15595,11,2007.html>

<https://anfac.com/actualidad/anfac-faconauto-fecavem-foment-y-el-col-legi-de-gestors-administratius-de-catalunya-el-nuevo-impuesto-sobre-las-emisiones-de-co2-en-cataluna-podria-producir-una-sensible-reduccion-de-las/>

<https://www.motorpasion.com/industria/paraisos-fiscales-para-coches-como-pueblo-246-habitantes-tiene-199-vehiculos-habitante>

<https://www.lavanguardia.com/natural/cambio-climatico/20191011/47898773508/impuesto-vehiculos-contaminacion-cataluna-emisiones-ley-cambio-climatico.html>