

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XII

La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea

Jesús Ramos Prieto

María José Trigueros Martín¹

1. El heterogéneo panorama de la imposición sobre los vehículos en los estados miembros de la Unión Europea

La adquisición, matriculación, tenencia y circulación de vehículos de motor es una de las manifestaciones de riqueza más gravada por los sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea. En todos ellos (con la sola salvedad de Estonia) existen uno o más tributos que toman como objeto imponible esta modalidad de medio de transporte, generando un volumen considerable de ingresos públicos. Como cabe suponer, nos referimos aquí únicamente a aquellas figuras impositivas que someten específicamente a tributación los vehículos de motor en general o algunas de sus clases en particular (señaladamente los turismos), sin tomar en consideración la incidencia que puedan tener sobre ellos los impuestos generales sobre la renta y el gasto.

Las diversas formas de gravamen establecidas por las legislaciones nacionales pueden reconducirse a dos grandes variantes: impuestos de carácter periódico sobre la tenencia, titularidad o circulación de los vehículos de motor, de una parte; y, de otra, impuestos indirectos sobre la matriculación de los mismos.

¹ Jesús Ramos Prieto, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide.

María José Trigueros Martín, Profesora Colaboradora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide.

Como se desprende de las tablas que recogemos en el anexo, elaboradas a partir de la información obtenida de la Comisión Europea, este sector de la fiscalidad presenta una enorme disparidad interestatal. A modo de resumen, cabe concluir que las principales diferencias se constatan en los aspectos siguientes:

- Mientras que la imposición sobre la titularidad o circulación de vehículos de tracción mecánica, o sobre algunas de sus clases, se halla generalizada en el territorio comunitario, hasta nueve Estados miembros no exigen un impuesto de matriculación; entre otros, Alemania, Francia y Reino Unido, países donde la fabricación de este tipo de bienes ha tenido tradicionalmente un peso importante en la economía.
- En el caso de los impuestos periódicos sobre la tenencia o circulación, se observa una enorme disparidad en la definición de su objeto, base imponible, tipos de gravamen, deducciones y demás elementos que lleva a cabo cada Estado miembro. Desde una perspectiva cuantitativa, el nivel de recaudación resulta también muy dispar, oscilando entre apenas un 0,11% del total de ingresos fiscales en Austria hasta un 1,83% en los Países Bajos.
- Y en cuanto a su adscripción a los diferentes niveles de gobierno (central, regional o estatal), estos impuestos se presentan como un recurso privativo de las Haciendas locales en seis Estados (Bulgaria, España, Hungría, Polonia, República Checa y Rumania), mientras que en dos es un recurso compartido con la Hacienda central (Grecia e Irlanda). Por el contrario, en once países constituye una fuente de ingresos vinculada a la financiación de la Hacienda central (Chipre, Dinamarca, Eslovenia, Finlandia, Francia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Reino Unido y Suecia), mientras que en siete Estados las Haciendas regionales reciben el rendimiento de este tipo de impuestos, que les corresponde en exclusiva (Alemania, Eslovaquia) o bien lo comparten con la Hacienda central (Holanda, Italia), las Haciendas locales (Bélgica) o con ambas (Austria y Portugal).

- Análogas consideraciones pueden formularse respecto de los impuestos de matriculación. Sin duda, lo que más llama la atención de ellos es su elevada cuantía, pues hasta en siete Estados miembros aportan más de 1,50% del total de ingresos tributarios, figurando a la cabeza Dinamarca (2,95%), Malta (2,77%), Irlanda (2,36%) y Portugal (2,03%).

2. La Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo

Hace ahora cuatro años la Comisión intentó reaccionar ante la situación que acabamos de describir presentando una *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final], a la que acompañaba como anexo un documento de trabajo de los servicios de la Comisión en el que se analizaba el impacto económico, medioambiental y social de la iniciativa [SEC (2005) 809]. Esta propuesta, que fue fruto de una serie de trabajos preparatorios entre los que sobresale la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre *La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria*, de 6 de septiembre de 2002 [COM (2002) 431 final], contiene algunas novedades significativas.

2.1. Objetivos generales

La propuesta parte del convencimiento de que el proceso de armonización de las legislaciones fiscales nacionales ha avanzado muy poco en el terreno de la tributación de los vehículos particulares. De hecho, las únicas normas comunitarias en vigor afectan esencialmente a la dimensión transfronteriza de la fiscalidad de los automóviles de turismo (Directivas 82 y 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, sobre las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares provenientes de un Estado miembro y en materia de importación temporal de ciertos medios transporte).

Según se explica en la exposición de motivos de dicha propuesta, la aplicación de sistemas impositivos diferentes en relación con los

automóviles de turismo genera dificultades de orden fiscal (doble imposición y traslados transfronterizos por razones tributarias), así como distorsiones y falta de eficacia (número considerable de procedimientos administrativos e importantes costes extra), dificultando la libre circulación de vehículos por el territorio comunitario e impidiendo el adecuado funcionamiento del mercado interior.

Como actuación encaminada a remediar estos problemas se pretende impulsar una reestructuración de los sistemas nacionales de tributación de los automóviles de turismo con una doble finalidad: mejorar el funcionamiento del mercado interior y poner en práctica la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂. Para el logro de tales fines no se ordena introducir nuevos gravámenes sobre estos medios de transporte, ni se armonizan los niveles de carga tributaria. Tan sólo se reordenan los tributos existentes en aquellos Estados miembros que vienen exigiéndolos, adaptándolos a un marco uniforme.

2.2. La supresión de los impuestos de matriculación

La primera de las medidas que contempla la propuesta de directiva es la eliminación total de los impuestos vinculados a la matriculación de vehículos, concebidos como un trámite fiscal al que las autoridades nacionales supeditan la autorización para su uso en las vías públicas. Se estima que suponen un obstáculo para la libre circulación de automóviles en el mercado interior y afectan negativamente a la competitividad del sector europeo del automóvil. Por ello, se prohíbe su introducción por los Estados miembros y se proyecta su eliminación gradual durante un período transitorio de cinco a diez años, con la fecha límite del 1 de enero de 2016. Llegado ese momento se daría satisfacción a una vieja reivindicación de los fabricantes.

2.3. Redefinición de la base imponible de los impuestos anuales de circulación, vinculándola íntegra o parcialmente a las emisiones de CO₂

Según recuerda la exposición de motivos de la propuesta, las medidas fiscales constituyen uno de los tres pilares de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles. Se trata, además, de una alternativa que cuenta con un gran potencial incentivador con miras a influir en el comportamiento de los consumidores, orientando su elección hacia los vehículos más respetuosos con el medio ambiente.

Con esta premisa, la Comisión se inclina por el mantenimiento de los impuestos anuales de circulación en aquellos Estados miembros donde ya existen, si bien no exige que todos ellos cuenten con un tributo de esta naturaleza, como hemos visto que de hecho sucede en la actualidad. Se caracterizan como tales los tributos periódicos que puede aplicar el Estado miembro donde el automóvil de turismo esté matriculado por el uso del mismo dentro de su territorio, en función del tiempo de utilización durante un período de doce meses.

Paralelamente, se procede a reestructurar su base imponible, con la intención de que a la hora de determinar su importe la diferenciación impositiva se haga a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo. En concreto, a 31 de diciembre de 2010, el volumen de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos de circulación ligado a la emisión de dióxido de carbono debería representar, como mínimo, un 50% del total de ingresos proporcionados por estos tributos.

2.4. Reembolso de impuestos

La propuesta de 2005 se ocupa también de regular un sistema de reembolso de los impuestos anuales de circulación o de los impuestos de matriculación (en el segundo caso de forma transitoria en tanto subsistan), en aquellos supuestos en que se hayan abonado este tipo de tributos en el Estado miembro de matriculación con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, sea exportado fuera del territorio de la Comunidad, o trasladado para su uso permanente al territorio de otro Estado miembro. El importe del reembolso será igual al importe residual del respectivo impuesto.

2.5. Valoración general

No parece predecible de momento que esa propuesta de directiva vaya a salir adelante, pese a la buena acogida que tuvo inicialmente.

La Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo aprobó el 10 de julio de 2006 un informe respaldando la mayor parte de su contenido (fue ponente la eurodiputada danesa Karin Riis-Jørgensen). Este informe sirvió de base a la Eurocámara para adoptar en su sesión plenaria de 5 de septiembre del mismo año una resolución apoyando la propuesta de la Comisión, aunque introduciendo algunas modificaciones interesantes como la idea de tener en cuenta no sólo las emisiones de CO₂, sino también de otras sustancias contaminantes como las partículas de hollín y el óxido de nitrógeno.

Transcurridos unos meses, la Comisión elevó el 7 de febrero de 2007 una nueva Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo sobre *Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y los vehículos industriales ligeros* [COM (2007) 19 final]. En ella expresó un cierto tono de queja ante la paralización de su iniciativa:

“Los impuestos, tercer pilar de la estrategia, pueden contribuir en gran medida a reducir los costes del cumplimiento de objetivos de eficiencia, pero el grado de su aplicación ha sido, hasta ahora, decepcionante. Por lo que a la UE se refiere, la propuesta de la Comisión de julio de 2005 de una directiva del Consejo¹⁹ dirigida, entre otras cosas, a considerar las emisiones de CO₂ en los impuestos aplicables a los automóviles, aún no ha sido adoptada por el Consejo. A nivel nacional, varios Estados miembros han adoptado medidas fiscales para promover la compra de vehículos que emitan menos CO₂, pero no se ha demostrado que esas medidas tengan un efecto notable sobre las emisiones medias de CO₂ de los vehículos nuevos en la UE.”

La principal causa de esta situación de bloqueo ha sido la oposición de algunos Estados miembros, sin duda recelosos de perder una fuente de

financiación tan productiva (y a la vez tan denostada) como los impuestos de matriculación. En cualquier caso, apunta con claridad en dos direcciones que deben ser tomadas en consideración en cualquier reflexión sobre el futuro de la fiscalidad del automóvil.

En líneas generales, y a pesar de algunas observaciones críticas doctrinales, creemos que esta propuesta es positiva y que debe seguir adelante el esfuerzo de aprobación de una directiva, pues somos partidarios de la armonización de este sector de la fiscalidad.

3. Incidencia de las medidas anteriores en el sistema tributario español

Si fructificara la propuesta de directiva de 2005 o cualquier otra iniciativa análoga, habría que abordar una profunda revisión del planteamiento general de la fiscalidad de los automóviles en nuestro país, al que nos referiremos a título de ejemplo pues algo similar sucederá también en los distintos Estados miembros. A nuestro modo de ver, las consecuencias más relevantes serían dos.

3.1. La supresión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y su incidencia en las Comunidades Autónomas

En el caso español el gravamen a eliminar sería el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en los artículos 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Como indica el artículo 65.1.a) de dicho texto legal al delimitar su hecho imponible, se grava la *primera matriculación en España* de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión (con algunas exclusiones) o, en su defecto, la circulación o utilización en territorio español de tales medios de transporte cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva dentro de un determinado plazo (30 días siguientes al inicio de su utilización o 60 días cuando se trate de un traslado de residencia habitual del titular a España).

La pérdida recaudatoria afectaría de lleno a las Comunidades Autónomas, que se verían privadas de un tributo cuyo rendimiento les ha sido cedido totalmente por el Estado desde el año 2002. Ante la desaparición de este

recurso se haría más intenso el aliciente para desposeer a los Ayuntamientos del gravamen sobre la circulación de vehículos. Esta posibilidad está prevista en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). En ella se dispone que, de conformidad con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), éstas se hallan facultadas para establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto municipal, siempre y cuando articulen las medidas de compensación oportunas a favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial.

De no adoptarse esta solución, el Estado se vería obligado a compensar a las Comunidades Autónomas, bien por la vía de la cesión de tributos (cediendo algún impuesto nuevo o aumentando el porcentaje de cesión de algunos de los impuestos parcialmente cedidos), bien incrementando las transferencias realizadas en concepto de participación en los ingresos de la Hacienda estatal.

3.2. El reforzamiento del fin de protección medioambiental en el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica

La exigencia de cuantificar los impuestos anuales de circulación en función del volumen de emisiones de CO₂ obligaría a una honda revisión del régimen jurídico del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), regulado actualmente en los artículos 92 a 99 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Lejos de ser un tema novedoso, en los últimos años se han sucedido múltiples propuestas tendentes a la conversión del IVTM en un *tributo verde*, dotándolo de una impronta extrafiscal de la que hoy en día carece.

Ahora bien, en contra de lo que pudiera pensarse, la idea no resulta ajena por completo a la vigente regulación del impuesto. Algunos de los factores que se manejan en el cuadro de tarifas del artículo 95.1 del Texto Refundido de 2004 para cuantificar la cuota tributaria guardan una cierta relación con el efecto contaminante de los vehículos (potencia fiscal de turismos o

tractores, carga útil de los camiones o cilindrada de las motocicletas), aunque otros no tanto (número de plazas de los autobuses). Pero donde se hace más visible la motivación medioambiental es, sin duda, en el artículo 95.6, que faculta a los Municipios para establecer y regular en sus ordenanzas fiscales dos bonificaciones de la cuota destinadas justamente a aligerar la carga fiscal soportada por aquellos vehículos que producen una menor contaminación, en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente y en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente. Sin embargo, la aplicación práctica de tales bonificaciones ha merecido una valoración negativa, porque no ha producido los efectos deseados y han sido utilizadas por algunos Ayuntamientos para incurrir en prácticas de competencia fiscal.

Si se optase en un futuro por acentuar la vinculación del IVTM con la protección del medio ambiente, podría tomarse el modelo, a nuestro juicio más acertado, seguido desde 2008 (disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, y disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008) con relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En la redacción en vigor desde 1 de enero de 2009 (dada por el artículo 8 de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria), el artículo 70 de la Ley 38/1992 establece tipos de gravamen diferenciados para los vehículos en atención a su mayor o menor incidencia medioambiental, vinculando el nivel de contaminación generado por el vehículo al índice de consumo, la clase de carburante y la potencia fiscal del motor.

ANEXO

**IMPUESTOS SOBRE LA TENENCIA O CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS DE MOTOR
EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA (2009)**

GC: Gobierno central; GR: Gobierno regional; GL: Gobierno local

Estado miembro	Denominación del tributo en inglés Fecha de entrada en vigor	Peso de la recaudación sobre el total de los ingresos fiscales (2007)	Regulación del tributo									Administración y recaudación del tributo			Hacienda beneficiaria del rendimiento			
			Tipo de gravamen/cuota			Base imponible			Beneficios fiscales			GC	GR	GL	GC	GR	GL	
			GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL							
ALEMANIA	Motor vehicle tax 2002	0,93%	x			x			x				x				x	
AUSTRIA	Motor vehicles tax 1 01/01/1992	0,11%	x			x			x			x			x		x	x
BÉLGICA (1)	Tax on traffic	1,01%		x			x			x		x					x	x

	circulation 01/01/1973																
BULGARIA	Transport vehicle tax 01/01/1998	0,45%	x			x			x					x			x
CHIPRE	Circulation licenses for public use vehicles 01/01/1972	0,44%	x			x			x			x				x	
DINAMARCA	Weight tax on motor vehicles 28/03/1962	Sin información	x			x			x			x				x	
	Green tax on passenger cars 02/07/1997	1,16%	x			x			x			x				x	
ESLOVAQUIA	Motor vehicle tax	0,65%		x			x			x		(2)					x

	01/01/1993																
ESLOVENIA	Annual fee on the use of motor vehicles 25/06/2008	0,66%	x			x			x			x			x		
ESPAÑA	Tax on mechanically powered vehicles 01/01/1990	0,54%	x		x	x			x		x			x			x
ESTONIA																	
FINLANDIA	Vehicle tax 01/01/2004	0,79%	x			x			x			x			x		
FRANCIA	Annual tax on company cars 18/01/1980	0,14%	x			x			x			x			x		
GRECIA	Road tax on	1,18%	x			x			x			x			x		x

	motor vehicles 01/03/1953																
HUNGRIA	Motor vehicle tax 01/01/1992	0,63%	x			x			x					x			x
IRLANDA	Vehicle duties 01/01/1952	1,60%	x			x			x			Sin inf.			x		x
ITALIA	Tax on motor vehicles 05/02/1953	Sin información	x			x			x			x			x	x	
	Regional motor-vehicle taxes 30/12/1992	0,80%		x		x			x				(3)			x	
LETONIA	Annual vehicle duty 01/01/2002	0,55%	x			x			x			x			x		

LITUANIA	Taxes on vehicles 02/04/1991	0,47%	x			x			x			x			x		
LUXEMBURGO	Tax on motor vehicles 23/03/1935	0,49	x			x			x			x			x		
MALTA	Motor vehicle license 01/01/1950	1,46%	x			x			x			x			x		
PAÍSES BAJOS	Motor vehicles tax 16/12/1993	1,78%	x			x			x			Sin inf.			x	x	
	Tax on heavy motor vehicles 29/11/1995	0,05%	x			x			x			x			x		
POLONIA	Transport vehicles tax (tax on means	0,19%			x	x			x		x			x			x

	of transportation) 01/01/1991																
PORTUGAL	Circulation Tax 01/07/2007	0,06%	x			x			x			x			x	x	x
REINO UNIDO	Vehicle excise duty (VED) 01/01/1994	1,05%	x			x			x			(4)			x		
REPÚBLICA CHECA	Road tax (commercial) 01/01/1993	0,45%	x			x			x			x			(5)		
	Motor vehicle entry fees 01/01/1991	0%	x		x	x			x		x			x			x
RUMANIA	Tax on means of transport 01/01/2004	0,41%	x			x			x					x			x

SUECIA	Motor vehicle tax 01/05/2006	0,70%	x			x			Sin inf.			Sin inf.			x		
---------------	------------------------------------	-------	---	--	--	---	--	--	-------------	--	--	-------------	--	--	---	--	--

Fuente: elaboración propia a partir de la información contenida en la base de datos *on line* de la Comisión Europea "Taxes in Europe", edición de 2009.

(1) En 2008 fue suprimida la Taxe compensatoire des accises. . (2) Sólo se indica que la aplicación del impuesto es competencia de la Administración tributaria. (3) El pago se efectúa mediante giro postal a la Asociación Automovilística de Italia (ACI), que transfiere la recaudación a las regiones. (4) El tributo es recaudado por la Driver and Vehicle Licensing Agency (DVLA). (5) El producto del impuesto se destina a un Fondo Nacional de Infraestructuras de Transporte.

IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA (2009)

GC: Gobierno central; GR: Gobierno regional; GL: Gobierno local

Estado miembro	Denominación del tributo en inglés Fecha de entrada en vigor	Peso de la recaudación sobre el total de los ingresos fiscales (2007)	Regulación del tributo									Administración y recaudación del tributo			Hacienda beneficiaria del rendimiento		
			Tipo de gravamen/cuota			Base imponible			Beneficios fiscales								
			GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL	GC	GR	GL
ALEMANIA																	
AUSTRIA	Duty on vehicles based on fuel consumption 01/01/1992	0,40%	x			x			x			x			x	x	x
BÉLGICA	Tax on the entry into	0,22%		x			x			x		x				x	

	traffic service (TES) 01/06/1992																
BULGARIA	Excise 01/04/1994	0,04%	x			x			x			x			x		
CHIPRE	Excise duties 07/11/2006	1,96%	x			x			x			x			x		
DINAMARCA	Motor vehicle registration duty 26/05/1971	2,95%	x			x			x				Sin inf.		x		
ESLOVAQUIA																	
ESLOVENIA	Motor vehicles tax 01/07/1999	0,46%	x			x			x			x			x		
ESPAÑA	Special tax on certain means	0,55%	x	x		x			x				x			x	

	of transport 01/01/1993																
ESTONIA																	
FINLANDIA	Car tax 29/12/1994	1,57%	x			x			x			x			x		
FRANCIA																	
GRECIA	Car registration tax	1,39%	x			x			x			x			x		
HUNGRIA	Motor vehicle registration duty 01/02/2004	0,97%	x			x			x			x			x		
IRLANDA	Vehicle registration tax (VRT) 01/01/1993	2,36%	x			x			x			x			x		
ITALIA	Public motor	0,19%	x			x			x			Sin					x

	vehicle register tax 01/01/1999											inf.				
LETONIA	Car and motorcycle tax 01/05/2004	0,37%	x			x			x			x			x	
LITUANIA																
LUXEMBURGO																
MALTA	Motor vehicle registration tax 01/01/1994	2,77%	x			x			x			x			x	
PAÍSES BAJOS	Tax on passenger cars and motor bicycles (BPM) 01/01/1992	1,63%	x			x			x			x			x	
POLONIA	Excise duty	0,29%	x			x			x			x			x	

	05/07/1993																
PORTUGAL	Tax on motor vehicles 01/01/2007	2,03%	x			x			x			x			x	x	
REINO UNIDO																	
REPÚBLICA CHECA																	
RUMANIA	Pollution tax on vehicles 01/07/2008	0,71%	x			x			x			(1)			x		
SUECIA																	

Fuente: elaboración propia a partir de la información contenida en la base de datos *on line* de la Comisión Europea "Taxes in Europe", edición de 2009.

SI: Sin información. (1) La aplicación del impuesto corresponde al Fondo Medioambiental Nacional