



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Título del Trabajo Fin de Grado:

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Presentado por:

Miriam Gómez Izquierdo

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, Julio de 2017

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN.....	7
3. NATURALEZA Y CARACTERES	10
3.1. Naturaleza.....	10
3.2. Caracteres.....	11
4. OBJETO DEL IMPUESTO	15
4.1. Definición	15
4.2. Presunción del art. 92.2 del TRLRHL.....	19
4.3. Supuestos conflictivos en relación con el objeto y posición jurisprudencial al respecto	20
4.3.1 Vehículos entregados a concesionarios para su venta	20
4.3.2. Vehículos abandonados y retirados para el desguace	21
4.3.3. Inaptitud derivada de un siniestro	23
4.3.4. Declaración de no aptos en una inspección de la ITV.....	23
4.3.5. Vehículos destinados a la realización de un servicio público que han cesado en esa actividad	24
4.3.6. Baja para la exportación y robo	25
5. HECHO IMPONIBLE	26
5.1. Aspecto material. Presunción del art. 94 del TRLRHL	26
5.2.Aspecto espacial.....	28
5.3. Aspecto temporal	29
6.SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN Y EXENCIONES	31
6.1. Supuestos de no sujeción	31
6.1.1. Vehículos que hayan sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo que pueden ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.	31

6.1.2. Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos	31
6.2. Exenciones.....	32
6.2.1. Los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.....	33
6.2.2. Los vehículos de representaciones diplomáticas oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España	34
6.2.3. Exenciones en tratados internacionales	35
6.2.4. Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos	36
6.2.5. Los vehículos para personas de movilidad reducida y los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo	37
6.2.6. Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano.....	42
6.2.7. Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.....	43
7. LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IVTM	44
8. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO.....	45
8.1.Base imponible, tipo de gravamen y cuota íntegra	45
8.2.Clasificación en las categorías de vehículos.....	48
8.3.Controversias derivadas de clasificación en las categorías de vehículos	50
9.BONIFICACIONES. EVOLUCIÓN HACIA UN IMPUESTO EXTRA FISCAL.....	54
10.GESTIÓN DEL IVTM	59
10.1.Aspecto objetivo y subjetivo	59
10.2.Domicilio del ayuntamiento que conste en el permiso de circulación	60
10.3.Presunción del artículo 97 del TRLRHL.....	61
10.4.Declaración y autoliquidación	62
11. CONCLUSIONES	64

12. BIBLIOGRAFÍA 67

1. INTRODUCCIÓN

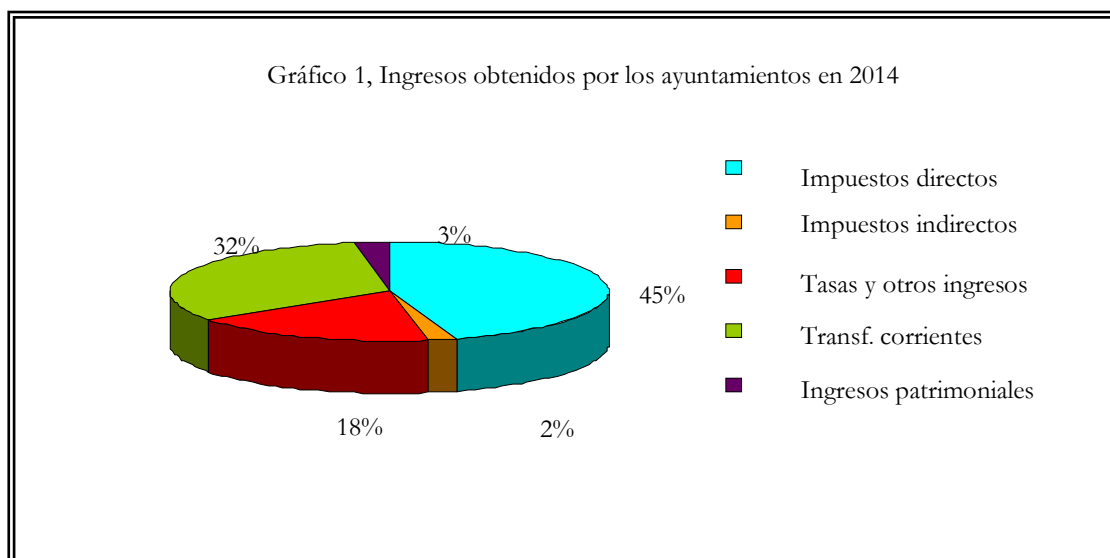
La actual organización territorial de nuestro país, regulada en el artículo 137 de la Constitución Española (CE), reconoce cierta autonomía a los municipios. No en vano, los entes locales pueden obtener financiación a través de sus propios recursos, aunque sí es cierto que se precisa la existencia de una ley con carácter estatal¹ tal y como se especifica en el artículo 133 de la CE. De hecho, la administración local carece de competencias legislativas en el sentido de que no dispone de poder para crear tributos *ex novo*.

A pesar de lo expuesto anteriormente, esta autonomía que señala la CE permite a las corporaciones locales gestionar y disponer libremente de sus ingresos. Así, en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (en adelante TRLRHL) se recogen los recursos del sistema financiero local:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.*
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.*
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.*
- d) Las subvenciones.*
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.*
- f) El producto de las operaciones de crédito.*
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.*
- h) Las demás prestaciones de derecho público”.*

¹ En la STC 233/1999 se resolvieron las dudas acerca de si la ley que se precisaba tendría que tener carácter autonómico o estatal. Esta sentencia se decantó por la consideración de una ley estatal como la única posible para la regulación de la obtención de recursos por parte de los entes locales: *“En lo que al orden tributario importa, aquella reserva de Ley resulta reiterada y especificada en los núms. 1 y 2 del art. 133 de la CE, precepto en el que (regulándose la relación entre ordenamientos en este ámbito) se enuncia tanto la potestad originaria del Estado para, mediante Ley, establecer los tributos como la posibilidad de que las comunidades autónomas y las corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la CE y las leyes”.*

De todos estos recursos, los más relevantes son los que hacen referencia a la imposición directa. Esto se refleja en el siguiente gráfico en el que se puede ver el porcentaje de ingresos obtenidos por cada categoría para el último año del que se dispone de datos, 2014. Los impuestos directos suponen el 45% del total de los ingresos obtenidos por los ayuntamientos, lo que representa casi la mitad de sus ingresos totales.



Fuente: Elaboración propia con datos de <http://www.minhafp.gob.es>.

Dentro de la imposición directa, el TRLRHL establece en el artículo 59.1 tres impuestos con este carácter que son de exacción obligatoria: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Este último será objeto de análisis en el siguiente Trabajo de Fin de Grado (en adelante TFG). Su importancia dentro de la financiación local ha quedado ampliamente demostrada, ya que supone el 10,82% del total de los ingresos obtenidos según los datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en octubre de 2016 en relación con el último ejercicio del que se dispone de información, 2014.

2. ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN

El antecedente inmediato del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante IVTM), se remonta al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos que se creó con la Ley 48/1966, de 23 de julio, sobre modificación parcial del Régimen Local. La justificación del mismo se debía al incremento de automóviles en la década, además de la necesidad de adecuar los ingresos de los entes locales a la configuración tributaria local en aquel período y su origen último se correspondía con tasas relacionadas con el estacionamiento o parada de las vías públicas de los automóviles previstas en las leyes especiales para los municipios de Madrid y Barcelona².

El nacimiento del IVTM como se configura en la actualidad tiene su origen en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que sufrió la reforma del año 2002 y derivó en una nueva regulación en 2004. Con esta figura se substituyó el tributo anteriormente mencionado.

La regulación de esta Ley se debió, en su origen, a la insuficiencia financiera de los entes locales, además de la promulgación de la CE de 1978, lo que supuso una nueva configuración de las corporaciones locales y una necesaria adaptación de la regulación fiscal a la misma.

Este impuesto se considera dentro del marco de la CE, aunque ha habido quien ha cuestionado su constitucionalidad, en concreto el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña junto con el Parlamento de esta región, que argumentaron que se producía una violación del principio de suficiencia financiera del artículo 140 de la CE, pues se establecía como un tributo de exacción obligatoria para los entes locales (artículo 59.1 LRHL).

Todo esto derivó en un pronunciamiento sobre esta cuestión por parte del Tribunal Constitucional a través de la STC 233/1999, de 16 de diciembre. En ella se desestimaba la inconstitucionalidad del citado artículo en base a los siguientes argumentos³:

- Se establece la necesidad del carácter obligatorio de este impuesto porque resulta una figura tributaria fácilmente eludible, ya que sólo con fijar en el permiso de

²PÉREZ ROYO I: “Los impuestos municipales”, en: PÉREZ ROYO F: *Curso de derecho tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2016, pág. 1072.

³ Véase STC 233/1999.

circulación un domicilio radicado en un ayuntamiento que no lo tenga establecido se evitaría el pago del mismo (*“razones supralocales”*).

- Se asegura un tratamiento uniforme en todo el territorio español sobre la materia imponible gravada con el impuesto.
- La cuantía queda fijada por una ley estatal, ya que una fijación unilateral por parte de una entidad local no sería considerada como constitucional.
- A pesar del argumento anterior, las corporaciones locales tienen cierta intervención en el establecimiento o en la exigencia de tributos como el que es objeto de análisis.
- En el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA) se regula la potestad de las comunidades autónomas para establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación del Régimen Local reserve a las corporaciones locales, pero es necesario una adecuada compensación en el caso de que se llegue a gestionar e implantar.

En la actualidad, este impuesto se encuentra regulado en los artículos 92 a 99 del TRLRHL.

Para analizar la justificación de este tributo es preciso tener en cuenta la capacidad económica que grava. En concreto, se trata de un impuesto que, como se analizará con más detalle en el siguiente apartado, grava el patrimonio de los sujetos pasivos, no todo el patrimonio como otras figuras tributarias (Impuesto sobre el Patrimonio), sino solamente una parte concreta y específica del mismo. Derivado de esto, esta figura tributaria no se justifica por el simple y mero hecho de tener patrimonio, pues para ello tendría más sentido el Impuesto del Patrimonio.

En un principio, la titularidad de vehículos se relacionaba con bienes de lujo⁴, y por tanto el gravamen de este tipo de objetos se justificaba porque tenían esa consideración. Posteriormente, la justificación venía de la mano de la tenencia y disfrute de los mismos.

En la actualidad, la tenencia de un vehículo no se considera como un lujo, sino como un elemento del patrimonio que resulta necesario.

Cuando un sujeto utiliza su vehículo no tiene que recurrir a otro medio de transporte, pues dispone de la libertad de uso de ese bien. Esto supondría la obtención de

⁴ GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 83,2008, págs 11-37.

un beneficio. Aunque este beneficio por sí solo no justificaría la existencia de este impuesto, ya que, el mero hecho de ser titular de un vehículo no garantiza que se tenga la tenencia y disfrute efectivos del mismo.

Por tanto, se puede concluir que no está clara la justificación de este tributo.

3. NATURALEZA Y CARACTERES

3.1. Naturaleza

En relación con la naturaleza del IVTM, hay autores como Fernández Marín⁵ que señalan que la de este tributo es controvertida, por lo menos *a priori*. El autor mencionado indica dos aspectos clave que la determinan y permiten que sea compatible con otras figuras impositivas:

- *El gravamen de la titularidad de los vehículos de tracción mecánica.* Del análisis del gravamen del impuesto se puede observar que:

1. No supone ninguna contraprestación para la Administración, y tampoco una utilización del dominio público propio de otros tributos como las tasas.

2. El sujeto pasivo no experimenta ningún incremento especial en el valor de sus bienes que se pueda individualizar, por lo que queda descartada la hipótesis de que se trate de una contribución especial.

3. No se considera tampoco un precio público porque no es una prestación que solicite un contribuyente de forma voluntaria a la Administración y no hay una concurrencia con el sector privado para la prestación del mismo servicio.

- *Vehículos aptos para circular por las vías públicas.* Para considerar si un vehículo es apto para circular por la vía pública es preciso la intervención de la Administración, ya que es necesaria la inscripción en un Registro Público, pero el devengo del tributo no se produce como contraprestación de esa inscripción. Tampoco por la circulación o estacionamiento en el dominio público, lo que daría lugar al devengo de una tasa.

En definitiva, el devengo del IVTM se produce como consecuencia de la titularidad de un vehículo de tracción mecánica, lo que supone que tenga naturaleza de un tributo, concretamente de un impuesto.

⁵FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 43-52.

3.2. Caracteres

El IVTM es un impuesto que presenta los siguientes caracteres:

1. En atención a su objeto se trata de un impuesto que grava el patrimonio, en concreto, la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas. Por tanto, se trata de un elemento del patrimonio, es decir, del conjunto de bienes y derechos con carácter económico de los que una persona es titular en un momento de tiempo determinado.
2. Desde el punto de vista de la situación descrita en su hecho imponible, es un impuesto real dado que no se tiene en cuenta la persona titular del vehículo en la determinación del hecho imponible. Lo relevante para los tributos reales son los bienes, y en este caso, el vehículo. En este impuesto, la capacidad económica de las personas queda más difuminada en el sentido que sólo se grava una única manifestación de capacidad económica y no la capacidad económica total del sujeto en relación a su patrimonio.
3. Según la configuración temporal, se trata de un impuesto periódico porque tiene dos aspectos clave que son necesarios para catalogarlo dentro de esta categoría: el período impositivo y la fecha de devengo.
 - *Período impositivo.* El período impositivo coincide con el año natural, es decir, comprende desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre. Esto tiene una excepción, en concreto, los casos de primera adquisición de los vehículos en el Registro de Vehículos, de tal manera que el período impositivo puede ser inferior al año.
 - *Fecha de devengo.* La fecha de devengo es, con carácter general, el 1 de enero, salvo en los supuestos de primera adquisición.
4. En atención a los criterios que se utilizan para cuantificar la deuda, es parcialmente subjetivo. No es totalmente subjetivo porque, con carácter general, la cuantificación del impuesto no se realiza teniendo en cuenta las circunstancias personales o familiares de los sujetos, pero en algunos casos dichas circunstancias pueden dar lugar a una exención. Por ejemplo, en el artículo 93.1.e) del TRLRHL se establece que quedarán exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo.
5. Según la clasificación presupuestaria, se trata de un impuesto directo. Esto es así porque grava la titularidad de patrimonio, es decir, la titularidad de vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas.

6. En cuanto a la obligatoriedad de su exacción, es un tributo obligatorio para todos los ayuntamientos, ya que así lo establece el artículo 59.1.c del TRLRHL. Al tener este carácter, su regulación, que se realiza a través de una ordenanza municipal, es potestativa y no es necesario un acuerdo del pleno del consistorio para su imposición.

Es preciso recordar la discusión acerca de si este impuesto era acorde al artículo 140 de la CE, lo que llevó a la Generalidad y al Parlamento de Cataluña a que se cuestionaran su constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Ante este escenario, este órgano resolvió a favor de la constitucionalidad del impuesto, así como su obligatoriedad según los argumentos expuestos en el epígrafe anterior.

Además, hay que señalar que las Comunidades Autónomas, en base al artículo 6.3 de la LOFCA, *“podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas corporaciones, de modo que los ingresos de tales corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*.

Las formas de compensación a los municipios afectados vienen recogidas en la Disposición Adicional Primera del TRLRHL, que se pueden concretar en los siguientes aspectos:

- Cuando una comunidad autónoma ejerce esta potestad, supone la creación de un tributo nuevo para la región, con la consecuencia de la desaparición del IVTM en los municipios que se comprendan dentro de la misma.
- Las compensaciones económicas que la comunidad autónoma tiene que realizar a los entes locales por el ejercicio de la potestad tendrán forma de subvenciones incondicionadas o participación en los tributos creados por el gobierno regional al ejercer esta prerrogativa.
- La compensación no podrá ser inferior a la posible recaudación que los municipios hubieran obtenido por el IVTM.
- En el caso de que la comunidad autónoma dejara de ejercer esta potestad, los municipios afectados por la misma podrán volver a exigir este tributo.

7. Compatible con otros impuestos y precios públicos. Para analizar este carácter se va a tener en cuenta un doble ámbito:

- *En el ámbito local.* Este impuesto resulta compatible con el resto de tributos locales en relación con elementos que suponen el objeto del IVTM. Por ejemplo, es posible una tasa relativa al estacionamiento de vehículos en las vías públicas.

En la tramitación parlamentaria de la LRHL del año 1988 se intentó introducir un apartado al artículo 93 en el que se fijaba que “sobre los vehículos aptos para la circulación y rodaje, los Ayuntamientos no podrán establecer más gravámenes que los precios públicos por el estacionamiento de vehículos”. Esta regulación hubiera tenido un aspecto positivo y uno negativo. El positivo hacía referencia a una menor presión fiscal en relación con los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas; por el contrario, el negativo se refería a que el fin y sentido de este tributo se diluiría⁶, en el sentido de que el IVTM quedaría vacío de contenido.

Con la regulación actual, en el propio TRLRHL se recogen en el artículo 20 varios hechos imposables que serían compatibles con la exacción del IVTM:

1. Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse (art. 20.3. u).
2. Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler (art. 20.4. c.).
3. Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales (art. 20.4.j.).

- *En el ámbito estatal.* En cuanto a la compatibilidad con figuras de carácter estatal, el impuesto con el que más dudas se suscitarían sería el Impuesto sobre el Patrimonio. Hay que señalar que este tributo resulta totalmente compatible. El problema en este aspecto tendría relación con las personas físicas y no con las jurídicas o los entes sin personalidad jurídica mencionados en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁶ MERINO JARA, I.: “De nuevo sobre el IVTM”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 7,1989, págs. 113-146.

El Tribunal Constitucional ha fallado en numerosas ocasiones en relación a este aspecto, como se puede observar en STC 37/1987, de 26 de marzo, STC 289/2000, de 30 de noviembre o STC 168/2004, de 6 de octubre.

Lo que se deduce de estas sentencias se concreta en⁷:

- Es preciso una identidad entre el hecho imponible en su aspecto subjetivo y en el objetivo: aspecto temporal, espacial, material y cuantitativo.
- No coincide el aspecto cuantitativo. En el Impuesto del Patrimonio se tiene en cuenta el valor de mercado del bien.
- El aspecto temporal también es diferente ya que el Impuesto del Patrimonio es un tributo instantáneo en el que se tiene en cuenta la totalidad del patrimonio neto existente a 31 de diciembre; en cambio, el IVTM es un impuesto con un período impositivo cuya fecha de devengo es el 1 de enero de cada año (excepto en los supuestos de nueva adquisición).

En definitiva, cabría que en un mismo año un contribuyente tributara por el IVTM pero no por el Impuesto del Patrimonio (piénsese en supuestos de venta del vehículo antes del 31 de diciembre).

8. La gestión en este tributo es, exclusivamente, municipal. Lo cual marca la diferencia respecto a los otros dos impuestos de exacción obligatoria (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas).

⁷ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, op. cit., págs, 51-53.

4. OBJETO DEL IMPUESTO

4.1. Definición

El objeto del impuesto hace referencia a “*la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas cualquiera que sea su clase y categoría*” (art. 92 TRLHL).

Hay algunos autores⁸ que no distinguen el objeto del impuesto del hecho imponible. A mi modo de ver, son dos partes del mismo íntimamente relacionadas, ya que el objeto del impuesto puede considerarse dentro del hecho imponible como un aspecto objetivo del mismo. En mi opinión, una separación de los mismos puede clarificar la comprensión del tributo.

Del citado artículo 92 se extraen dos conclusiones: es necesario que se trate de vehículos de tracción mecánica y tienen que ser aptos para circular por las vías públicas.

- *Vehículos de tracción mecánica.* En el TRLRHL no se recoge una definición acerca de qué es un vehículo de tracción mecánica, si bien es cierto que en el art. 95 de la citada ley y en relación con la cuota aparecen categorías de vehículos (turismos, autobuses, camiones...), pero no clarifica qué tipos de vehículos entran dentro de cada modalidad.

Por ello, para averiguar qué vehículos se consideran de tracción mecánica hay que tener en cuenta el Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, en adelante RGV. Según esta norma, entrarían dentro del IVTM los previstos en la siguiente tabla:

Vehículos, objeto del ámbito de aplicación del tributo, más relevantes⁹:

<i>Vehículo de motor</i>	Vehículo provisto de motor para su propulsión. Se excluyen de esta definición los ciclomotores, los tranvías y los vehículos para personas de movilidad reducida.
--------------------------	---

⁸ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, op. cit.; GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, op. cit.

⁹Fuente: Anexo II del RGV aprobado por el Real Decreto 2822/ 1998, de 23 de diciembre.

<i>Ciclomotor</i>	Tienen la consideración de ciclomotores los vehículos que se definen a continuación:
<i>-Ciclomotor de 2 ruedas</i>	Vehículo de 2 ruedas provisto de un motor de cilindrada no superior a 50 cm ³ , si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h.
<i>-Ciclomotor de 3 ruedas</i>	Vehículo de 3 ruedas provisto de un motor de cilindrada no superior a 50 cm ³ , si es de combustión interna, y con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h.
<i>-Cuatriciclos ligeros</i>	Vehículos de 4 ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg., no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h. y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm ³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4 kw. para los demás tipos de motores.
<i>Tranvía</i>	Vehículo que marcha por raíles instalados en la vía.
<i>Vehículo para personas de movilidad reducida</i>	Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg. y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas, se les equipará a los ciclomotores de 3 ruedas.
<i>Automóvil</i>	Vehículo de motor que sirve, normalmente, para el transporte de personas o cosas, o de ambas a la vez, o para la tracción de otros vehículos con aquel fin. Se excluyen de esta definición los vehículos especiales.
<i>Motocicleta</i>	Tienen la consideración de motocicletas los automóviles que se definen en los dos epígrafes siguientes:
<i>-Motocicletas de 2 ruedas</i>	Vehículos de 2 ruedas sin sidecar provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm ³ , si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.
<i>-Motocicletas con sidecar</i>	Vehículos de 3 ruedas asimétricas respecto a su eje medio longitudinal provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm ³ , si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.
<i>Vehículo de 3 ruedas</i>	Automóvil de 3 ruedas simétricas provisto de un motor de cilindrada superior a 50 cm ³ , si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.
<i>Cuatriciclo</i>	Automóvil de 4 ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg. ó 550 kg si se trata de vehículos destinados al transporte de mercancías, no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, y cuya potencia máxima neta del motor sea inferior o igual a 15 kw. Los cuatriciclos tienen la consideración de vehículos de 3 ruedas.
<i>Turismo</i>	Automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos, 4 ruedas y que tenga, además del asiento del conductor, 8 plazas como máximo.
<i>Autobús o autocar</i>	Automóvil que tenga más de 9 plazas incluida la del conductor, destinado, por su construcción y acondicionamiento, al transporte de personas y sus equipajes. Se incluye en este término el trolebús, es decir, el vehículo conectado a una línea eléctrica y que no circula por raíles.
<i>Autobús o autocar articulado</i>	Autobús o autocar compuesto por 2 partes rígidas unidas entre sí por una sección articulada. En este tipo de vehículos, los compartimentos para viajeros de cada una de ambas partes rígidas se comunican entre sí. La sección articulada permite la libre circulación de los viajeros entre las partes rígidas. La conexión y disyunción entre las dos partes únicamente podrá realizarse en el taller.
<i>Autobús o autocar de 2 pisos</i>	Autobús o autocar en el que los espacios destinados a los pasajeros están dispuestos, al menos parcialmente, en dos niveles superpuestos, de los cuales el superior no dispone de plazas sin asiento.
<i>Camión</i>	Automóvil con 4 ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías, cuya cabina no está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor.
<i>Furgón/furgoneta</i>	Automóvil con 4 ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías, cuya

cabina está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor.

Tractocamión

Automóvil concebido y construido para realizar, principalmente, el arrastre de un semirremolque.

Dentro de las definiciones conviene destacar la de “*vehículo de motor*”. De ella se excluyen los ciclomotores, los tranvías y los vehículos de movilidad reducida. A pesar de esta exclusión, algunos autores como García Martínez y Vega Borrego¹⁰ entienden que los ciclomotores por sus características sí entran dentro del objeto del IVTM. Por ello, es preciso recordar que los ciclomotores según las definiciones del Anexo tienen una velocidad limitada y una cilindrada no superior a 53 cm³. Se incluyen dentro de la definición de ciclomotor las motocicletas de dos ruedas, las motocicletas con sidecar, los vehículos de tres ruedas y los cuadríciclos.

Por tanto, una vez definidos los vehículos de tracción mecánica es necesario delimitarlos dentro de las categorías del artículo 95 del TRLHL citado anteriormente.

Si se atiende a lo que estipula el art. 97 del TRLHL (“*La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponden al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo*”), son los ayuntamientos a través de las ordenanzas fiscales los que delimitan los tipos de vehículos dentro de las categorías que se establecen con respecto a la cuota. Aunque en la delimitación de los mismos para los vehículos que no se refieran específicamente a lo que establece el artículo 95 del TRLHL es necesario tener en cuenta las definiciones dadas por el Anexo II del RGV, por ejemplo, en el sentido de que un vehículo mixto adaptable pueda encajar en la categoría de turismo o de camión.¹¹

- *Aptos para circular por las vías públicas.* Si se acude al art. 92.2 del TRLHL se puede encontrar una definición de vehículo apto para circular por las vías públicas: “*Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística*”.

¹⁰ GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: *El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Editorial Comares, Granada, 2004, págs. 13-14.

¹¹ Véase Sentencia 320/2013 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Salamanca núm. 2.

En atención al anterior precepto, también tienen la consideración de vehículos aptos para circular por las vías públicas los que cuenten con permisos temporales y matrícula turística según los artículos 40, 43 y 44 del RGV:

- Vehículos en régimen de matrícula turística. El artículo 40.1. del RGV establece que podrán obtener de cualquier jefatura de tráfico una matrícula especial denominada turística para amparar la circulación de los automóviles de turismo, caravanas y remolques, motocicletas y otros que puedan declararse equiparables:

“a) Las personas físicas con residencia en el extranjero.

b) Las personas físicas establecidas en el territorio aduanero de la Unión Europea (en adelante UE) que vayan a trasladar su residencia habitual fuera del mismo.

c) Con sometimiento al principio de reciprocidad, los corresponsales de prensa de Estados no miembros de la UE acreditados en España y los profesores de liceos o institutos establecidos por Gobiernos de Estados no miembros de la UE, siempre que no sean nacionales de los Estados miembros ni tengan residencia habitual en la UE.

d) Con sometimiento al principio de reciprocidad, los corresponsales de prensa extranjera de Estados miembros de la UE acreditados en España y los profesores de liceos o institutos establecidos en España por Gobiernos de otros Estados miembros de la UE, siempre que no sean españoles ni tengan residencia habitual en España”.

- Vehículos con permisos temporales. En los artículos 43 y 44 del RGV aparecen los casos en los que se puede obtener un permiso temporal. El art. 43 hace referencia a la obtención por particulares y el 44, por empresas o entidades relacionadas con el vehículo.

- En cuanto a los particulares: el permiso de circulación que pueden obtener puede ser de 10 días si lo adquieren en una provincia distinta de donde quieren matricularlo. También puede ser de 60 días en algunos casos como, por ejemplo, cuando se adquiera sin matricular en el extranjero.
- En relación con las empresas, el artículo 44 del RGV establece que *“estos permisos se concederán por un plazo improrrogable de un año, contado desde el día primero del mes siguiente a la fecha de su expedición”.*

Además de lo anterior, hay que destacar tres circunstancias a tener en cuenta para delimitar correctamente la consideración de aptos para circular por las vías públicas:

1. Necesidad de matriculación en los Registros correspondientes. En el art. 2 del RGV se estipula que será la Jefatura General de Tráfico la que lleve un Registro General de todos los vehículos matriculados. En ese Registro deben aparecer los datos que sean obligatorios en el permiso o licencia de conducción.

También será necesario que aparezcan el titular del vehículo y las características del mismo.

El Registro de Vehículos tendrá el carácter de público para los interesados y terceros que tengan interés legítimo en el mismo.

2. Vehículos que precisan matriculación en el Registro General. En el artículo 25 del RGV también se precisa que *“para poner en circulación vehículos de motor, así como remolques y semirremolques de masa máxima autorizada superior a 750 kilogramos, será preciso matricularlos y que lleven las placas de matrícula con los caracteres que se les asigne”*. De acuerdo con Fernández Marín¹², de este artículo se puede llegar a la conclusión que no todos los vehículos que necesitan ser matriculados se encuentran recogidos dentro del hecho imponible del IVTM.

3. El hecho de que sea una condición necesaria para que puedan circular por las vías públicas no quiere decir que tenga que existir una circulación efectiva de los mismos, sino que basta con la posibilidad hipotética de que puedan hacerlo¹³.

4.2. Presunción del art. 92.2 del TRLRHL

En el artículo 92.2 del TRLRHL aparece una presunción cuando se hace referencia al objeto de imposición del impuesto, de tal manera que *“se considera vehículo apto para la circulación el que hubiere sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos”*. Se trata de una presunción porque la ley reconoce que si un vehículo está inscrito en el Registro es apto para circular, aunque no sea así (piénsese en el ejemplo claro en el que el vehículo objeto de gravamen ha sido incendiado).

Hay algunos autores que defienden el carácter *iuris tantum* (y con ello la admisión de prueba en contrario) de dicha presunción¹⁴, basando su fundamento en que es necesario

¹² FERNÁNDEZ MARÍN, F.: Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, *op. cit.*, pág. 36

¹³ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, pág. 33.

¹⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A.; VEGA BORREGO, F.A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en obra colectiva, Los tributos locales, Thomson Reuters, Civitas, Navarra, 2010, pág. 394.

tener en cuenta lo que fija el artículo 108.1 de la LGT (*“las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”*).

A pesar de esto, la jurisprudencia se ha pronunciado en numerosas ocasiones a favor de su carácter *iuris et de iure* (no admite prueba en contrario). En este sentido, algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre el objeto del tributo serán analizados en el siguiente apartado dedicado a *Supuestos conflictivos en relación con el objeto y posición jurisprudencial al respecto*.

En definitiva, si el vehículo no se ha dado de baja en los Registros Públicos correspondientes se establece que cumple el hecho imponible, al menos desde el punto de vista jurisprudencial.

4.3. Supuestos conflictivos en relación con el objeto y posición jurisprudencial al respecto

4.3.1 Vehículos entregados a concesionarios para su venta

En los casos en los que un sujeto entrega un vehículo a un concesionario para que proceda a su venta, mientras la venta no se produzca, se plantea qué ocurre con el gravamen del IVTM.

La entrega se considera un acuerdo privado entre dos partes, el concesionario y el titular del vehículo que lo cede para venderlo.

El artículo 33 del RGV regula las transmisiones en las que intervienen personas que se dedican a la venta de vehículos, de tal forma que: *“Toda persona natural o jurídica que sea titular de un vehículo matriculado en España y lo entregue, para su posterior transmisión, a un vendedor de vehículos con establecimiento abierto en España para esta actividad deberá solicitar, en el plazo de 10 días desde la entrega, la baja temporal del mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 36, apartado 2, a), de este Reglamento[...] Si el transmitente incumpliera la obligación señalada anteriormente, sin perjuicio de que se instruya el correspondiente procedimiento sancionador, seguirá siendo considerado titular del vehículo transmitido a los efectos de la legislación sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, en tanto no se inscriba el mismo a nombre de otra persona a solicitud de ésta, acompañando documento probatorio de la adquisición”*.

Por tanto, se puede deducir que si no se solicita la baja temporal, en el plazo señalado, el transmitente mantendrá la condición de titular del vehículo. Además, si se tiene en cuenta el art. 17.4 de la LGT, se estipula que: “*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*”.

A pesar de lo anterior, es necesario aclarar que en el ejercicio en el que tiene lugar la entrega del vehículo, el transmitente se sigue considerando el sujeto pasivo del tributo durante ese período, por lo que el problema se plantea en los ejercicios sucesivos, ya que, aunque sea un supuesto de baja temporal, ésta no da lugar a los supuestos en los que cabe prorrateo de la cuota del artículo 96.3 del TRLRHL (sustracción o robo del vehículo). Esto se analizará con más detalle en el apartado *Hecho imponible, aspecto temporal* de este TFG.

En definitiva, si se tienen en cuenta estos dos preceptos, en el caso en el que se ceda un vehículo a un concesionario para su venta, el titular sigue siendo el transferente aunque entre el concesionario y el titular se llegue a un pacto, éste no tendrá ninguna consecuencia para la exacción del tributo. Así se deriva de la STSJ de Madrid de 1194/2000, de 4 de diciembre, en la que el Tribunal falló desestimando un recurso, interpuesto por un sujeto que se hallaba en esta situación. El sujeto en 1992 entregó un vehículo a un concesionario para que procediera a su venta. Durante los años 1994 y 1995 no se registró ninguna baja del mismo en el Registro, por lo que el transmitente seguía siendo el titular como consecuencia de lo que marca el citado artículo 33 del RGV.

4.3.2. Vehículos abandonados y retirados para el desguace

En esta cuestión se plantean dos aspectos problemáticos, íntimamente unidos y relacionados con la solicitud a la Jefatura de Tráfico para dar de baja el vehículo. Hay que distinguir:

- *Vehículos abandonados*. Hace referencia a la situación en la que un vehículo ha sido abandonado en la vía pública sin haber dado de baja al mismo ante la Jefatura de Tráfico. Esto se planteó frente al TSJ de Madrid en el año 1997. Un sujeto titular de un vehículo solicitaba la devolución del importe satisfecho al Ayuntamiento de Alcalá de Henares (Madrid) por el IVTM durante los ejercicios correspondientes a 1994 y 1995. La devolución la fundamentaba en que el vehículo había sido abandonado en la vía pública y después retirado de la misma por los servicios municipales (como consecuencia de una orden de la

Policía Local). Además, el demandante alegaba que la Policía Local tenía que ser la encargada de dar de baja al vehículo (así se establecía en el art. 37 de la Ordenanza municipal de Alcalá de Henares que regulaba el IVTM).

El Tribunal falló en STSJ de Madrid, 596/2000, de 8 de junio, desestimando el recurso interpuesto por el demandante contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición que el recurrente interpuso contra la liquidación por el IVTM correspondiente a los ejercicios de 1994 y 1995.

De la anterior sentencia se puede extraer la conclusión de que se precisa que el vehículo objeto de gravamen se dé de baja ante la Jefatura de Tráfico para que no tenga lugar la exacción del IVTM. Asimismo, es necesario que sea el titular del vehículo el que lo dé de baja, ya que así se estipula en el art. 35 del RGV¹⁵.

- *Vehículos retirados para el desguace*. A diferencia del aspecto anterior, aquí se plantea la cuestión de qué ocurre cuando un vehículo se desguaza. Es necesario tener presente que el objeto del impuesto hace referencia a la aptitud de los vehículos para circular por las vías públicas y, por ello, en este caso no parece que se cumpla.

Respecto a esto, se pronunció el TSJ de Asturias, en la Sentencia 368/2001, de 30 de marzo. Un sujeto justificó el impago del IVTM en base a que el vehículo sobre el que recaía dicho impuesto había sido desguazado. El sujeto no lo había dado de baja ante la Jefatura de Tráfico, únicamente había procedido a su desguace. El tribunal falló en la mencionada sentencia desestimando el recurso interpuesto contra la providencia de apremio y diligencia de embargo por el impago del IVTM. El fallo se fundamentaba en que era preceptivo dar de baja el vehículo para que no se cumpliera el hecho imponible del IVTM. Esto significa que desguazar el vehículo, por sí solo, no hace que no se exija el IVTM.

En ambos casos, la exacción del IVTM está relacionada con las presunciones que establecen el TRLRHL. El primer caso se refiere a la del artículo 94 que se analizará en el

¹⁵ En la sentencia se menciona el artículo 248 del Código de Circulación de 1934. Este precepto hacía referencia la baja de los automóviles cuando sus titulares en solicitud formulada en impreso reglamentario declararan bajo su responsabilidad que el vehículo había sido retirado permanentemente de la circulación. Este artículo fue derogado por el RGV (Disposición Derogatoria primera).

apartado relativo al hecho imponible, la segunda al artículo 92.2. del TRLRHL, mencionada en el apartado 4.2. de este TFG.

4.3.3. Inaptitud derivada de un siniestro

Cuando el vehículo que es objeto de gravamen sufre un siniestro, en ocasiones, da lugar a que no pueda ser utilizado para circular por las vías públicas. El siniestro puede tener su origen en diversas circunstancias como un accidente de tráfico o un incendio. En estos supuestos se aprecia de forma clara la incidencia de la presunción que se establece en el art. 92 del TRLRHL, comentada anteriormente.

Respecto a esto, cabe destacar el caso de un vehículo incendiado objeto de litigio en la STSJ de Andalucía, del 10 de octubre de 1999, en el que una denuncia, ante la Guardia Civil, no bastó para desvirtuar la presunción de que el vehículo era apto para circular por la vía pública, aunque resultaba evidente que no lo era.

4.3.4. Declaración de no aptos en una inspección de la ITV

Todos los vehículos precisan de una inspección técnica obligatoria de acuerdo con el art. 6 del Real Decreto, 2042/1994, de 17 de noviembre, por el que se regula la inspección técnica de vehículos. La cuestión que se plantea aquí es en el supuesto de que un vehículo, al realizar la preceptiva inspección (denominada ITV) obtenga un resultado negativo o desfavorable. Si esto ocurre hay un plazo de dos meses, desde dicho resultado, para tratar de solventarlo. El inconveniente es si transcurrido ese período no se solucionan los problemas surgidos en la inspección. En estos casos, se produce la comunicación del suceso a la Jefatura de Tráfico, con lo que ésta está al corriente de la situación en la que se encuentra el vehículo.

Todo esto se deriva del artículo 11.2 del RD 2042/1994, que establece que: *“Si el resultado de una inspección técnica fuese desfavorable, la estación ITV concederá para subsanarlo a su titular un plazo inferior a dos meses, cuya extensión concreta se determinará teniendo en cuenta la naturaleza de los defectos observados. La estación retendrá la tarjeta ITV y el titular deberá proceder a la reparación del vehículo, que quedará inhabilitado para circular por las vías públicas, excepto para su traslado al taller y vuelta a la estación ITV para nueva inspección.*

Una vez subsanados los defectos, deberá presentar el vehículo a nueva inspección en la misma estación ITV o en la que designe el órgano competente de la comunidad autónoma, previa petición del titular y cuando existan razones que lo justifiquen.

Si transcurridos dos meses el vehículo no se ha presentado a inspección, la entidad que retuvo la tarjeta ITV la remitirá a la Jefatura Provincial o Local de Tráfico proponiendo la baja del vehículo”.

Frente a esto, la jurisprudencia española ha considerado que en los supuestos en que tras un resultado negativo de una inspección haya transcurrido el plazo de dos meses, que señala el artículo 11.2, sin que se hayan subsanado los defectos señalados en la inspección, el coche queda precintado por la Jefatura de Tráfico y con ello se deriva la no exacción del IVTM. Así falló el TSJ de Madrid, en la sentencia 411/2002, de 22 de abril. En el supuesto, un vehículo había sido precintado por la Jefatura de Tráfico tras el resultado negativo de la ITV y el transcurso de dos meses sin haber solventado el problema. El Ayuntamiento de Madrid exigía al titular del vehículo el importe correspondiente al IVTM, pero éste alegó que no se había cumplido lo que establecía el artículo 11 del Real Decreto 2042/1994. Se establece que al tener conocimiento la Jefatura de Tráfico cuando precinta el vehículo queda constancia de que ya no es apto para circular por las vías públicas. Por ello, el tribunal falla a favor del titular y en contra del Ayuntamiento de Madrid, estableciendo la no sujeción del impuesto.

4.3.5. Vehículos destinados a la realización de un servicio público que han cesado en esa actividad

En ocasiones, la utilización de un vehículo viene de la mano del desarrollo de una actividad empresarial. De esta forma, cabe plantearse qué ocurre cuando esta cesa. Este supuesto dio lugar a la STSJ de Murcia, 508/1999, de 28 de julio. Un sujeto alegaba que utilizaba su vehículo para el desarrollo de una actividad pública, que cesó en el desarrollo de dicha actividad, y que procedió a darse de baja en la misma (la baja era en la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales), con lo que se entendía que también se daba de baja el vehículo. El tribunal dictaminó que:

- Lo que grava el IVTM no es el ejercicio de ninguna actividad con el vehículo, sino la titularidad del mismo, como así se deriva del art. 92 del TRLRHL.

- Es preciso que el vehículo haya sido dado de baja en el correspondiente Registro de la Jefatura de Tráfico. Si bien, el demandante se dio de baja en la actividad, pero no en el citado Registro.

Por lo tanto, se puede afirmar que resulta irrelevante que el vehículo esté destinado al ejercicio de una actividad pública y que se haya producido un cese en la misma. Lo relevante es si se ha dado o no de baja en el Registro de la Jefatura de Tráfico.

4.3.6. Baja para la exportación y robo

Aquí el problema se plantea cuando un vehículo es dado de baja para su exportación. En este caso se trata de una baja temporal y con ello no definitiva. La cuestión es si esta baja produce que se cumpla el hecho imponible o no. La jurisprudencia se ha pronunciado al respecto en la STSJ de Cataluña, 1327/2000, de 11 de noviembre. En el caso planteado en dicha sentencia, un sujeto había dado de baja de forma temporal un vehículo para proceder a su exportación. El organismo local de gestión tributaria alegaba que se trataba de una baja temporal y, con ello, no se excluía la aptitud para la circulación, ya que, no se aseguraba la inmovilización del vehículo. El Tribunal falló en contra del organismo local de gestión tributaria, sobre la base del artículo 92.2 del TRLRHL, en el sentido en el que el citado artículo no distingue entre baja temporal o definitiva. Además, *“la baja del vehículo para la exportación hace perder su aptitud para la circulación, de modo que a partir de entonces deja de producirse el hecho imponible por desaparición de su elemento objetivo”*.

Por otra parte, cabe referirse al supuesto de robo del vehículo, que da lugar a la baja temporal por sustracción (art. 36.1.b del RGV)¹⁶. Las circunstancias son similares a la situación anterior. Por ello, a mi modo de ver, en este supuesto también se podría considerar que no se produce el hecho imponible por desaparición de su elemento objetivo.

En estos casos, la presunción del art. 92.2 es interpretada por la jurisprudencia de forma favorable para el sujeto pasivo del impuesto.

¹⁶ Véase Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, 185/2016, de 18 de abril.

5. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible se va a analizar en relación a tres aspectos en los siguientes apartados: material, espacial y temporal.

5.1. Aspecto material. Presunción del art. 94 del TRLRHL

Como ya se indicó en el apartado relativo al objeto del impuesto, en el art. 92 del TRLRHL, se establece que el IVTM somete a gravamen la titularidad de vehículos, cualquiera que sea su clase y su categoría. Al hablar del objeto, se analizó lo referente a la consideración de vehículo de tracción mecánica y la aptitud para circular por las vías públicas. En el apartado dedicado al hecho imponible se tendrá en cuenta lo relativo a la titularidad de vehículos, ya que los titulares son los que cumplen el hecho imponible.

Para estudiar este aspecto, hay que tener en cuenta lo que establece el art. 94 del TRLRHL, de tal manera que *“son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación”*, pues recoge la presunción de que el titular del vehículo es la persona a cuyo nombre conste en el permiso de circulación aunque no sea efectivamente su titular.

Todo esto ha sido interpretado por la doctrina y jurisprudencia de diversas formas, lo que ha dado lugar a no pocos problemas:

- *Interpretación de la presunción como iuris et de iure*. En este supuesto se considera como titular del vehículo a aquel que conste en el permiso de circulación, es decir, se tiene en cuenta una consideración formal. Tiene este carácter porque el legislador se basa en una probabilidad, un hecho que es probable que ocurra en la realidad.

Según esta posición, si hay discrepancia entre el titular que conste en el permiso de circulación y el titular real, predomina la tesis de que es titular el que conste en el permiso.

Esta concepción ha sido avalada por parte de los autores, como Pedraza Bochón, Ramos Prieto y Rodrigo Ruiz¹⁷ y por la jurisprudencia en la STSJ de la Comunidad Valenciana, 653/1998, de 4 de julio, en el sentido que considera que: *“Los sujetos pasivos*

¹⁷Citados por: SÁNCHEZ PINO, A.J.: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la Jurisprudencia”, *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 7, Editorial CISS, 2001, pág. 2.

designados en el precepto, lo son en calidad de contribuyentes, de manera que el artículo 95¹⁸ atribuye la realización del hecho imponible, siempre y sin excepciones, a la persona o entidad que figure en el permiso de circulación. Puede afirmarse que el legislador a la hora de establecer la figura del contribuyente, hace hincapié, en lugar de un elemento principal del hecho imponible -la titularidad del vehículo-, en otro dato integrante del propio hecho imponible, aunque de menor relieve subjetivo: la aptitud de los vehículos para circular. Así lo pone de manifiesto el artículo 95 de la Ley a la que venimos refiriéndonos. De aquí que el sujeto que conste en el documento mediante el que se concede dicha aptitud es el obligado al pago, aunque cierto es, se le sitúe en esta posición por considerar que habitualmente le corresponda también la titularidad dominical del vehículo[...] En definitiva, nos hallamos ante una ficción legal sin posibilidad alguna de prueba en contrario que, a efectos de este impuesto, vincula la titularidad del vehículo a un dato puramente formal (lo que conste en permiso de circulación, y sólo en este documento)”.

Aunque en la citada sentencia no habla de una presunción *iuris et de iure* sino de una ficción legal, considero que ambos términos se pueden equiparar en este caso si se sigue la tesis de Sánchez Pino¹⁹, que establece la similitud entre ellas. Y es que ambas dos recaen sobre el derecho material, pero la presunción *iuris et de iure*, a diferencia de la ficción, se basa en la probabilidad de que el hecho sobre el que recae aparezca en la realidad.

- *Interpretación de la presunción como iuris tantum.* Esta concepción supone que se puede desvirtuar la presunción que establece que la persona que aparece en el permiso de circulación es el verdadero titular del vehículo.

También ha sido avalada por importante doctrina (Checa González, Falcón y Tella y Lozano Serrano, entre otros²⁰) y por la jurisprudencia, como en la STSJ de Cataluña, 1104/2000, de 4 de octubre, que hace referencia a la transmisión de un vehículo objeto de gravamen del IVTM. El sujeto transmitente había comunicado a la Administración el cambio de titularidad del vehículo, pero ésta, en base a la presunción que establecía el artículo 95 de la LRHL de 1988, consideraba que el transmitente seguía siendo el titular efectivo del vehículo, lo que significaba que para la Administración cumplía el hecho

¹⁸ Hay que señalar que hace referencia a la anterior LRHL y que en el TRLRHL sería el artículo 94, como ya se ha indicado.

¹⁹ Citados por: SÁNCHEZ PINO, A.J.: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la Jurisprudencia”, *op.cit.*, pág 2.

²⁰SÁNCHEZ PINO, A.J.: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la Jurisprudencia”, *op.cit.* pág. 5.

imponible. En la sentencia se reconoce el carácter *iuris tantum* de la presunción del art. 95 de la LRHL y con ello la posibilidad de desvirtualizarla: “*el artículo 95 de la Ley reguladora de Haciendas locales entendemos que tal precepto contiene una presunción iuris tantum, desvirtuable mediante prueba en contrario por cuanto el hecho imponible de este tributo está constituido por la titularidad de los vehículos*”.

En definitiva, en esta sentencia se pone de manifiesto que cuando se transmite un vehículo a un tercero, y esto no aparezca así reflejado en el permiso de circulación, al transmitente no se le puede exigir el pago del IVTM, en los períodos posteriores al de su transmisión, porque ya no es el verdadero titular del vehículo, pero eso sí, es preciso desvirtuar la presunción.

A mi modo de ver, como bien establece el art. 108.1 de la LGT, las presunciones se pueden destruir mediante prueba en contrario, salvo que expresamente una ley lo prohíba. En el caso a analizar, el art. 94 del TRLRHL no estipula de forma expresa que nos encontremos ante una presunción *iuris es de iure*, pues simplemente señala qué sujeto cumple el hecho imponible. Tampoco existe una disposición con rango de ley de la que se derive que no cabe prueba en contrario. Por todo ello, considero que la corriente más acertada es la que interpreta la presunción como *iuris tantum*, aunque, coincido en que el único modo posible de destruirla es con la modificación registral del sujeto que aparece como titular del vehículo.

5.2. Aspecto espacial

Para averiguar el ámbito de aplicación del tributo es necesario analizar primero el ámbito de aplicación de la ley en el que se regula, el TRLRHL, de tal manera que ésta establece que su ámbito de aplicación será el que contempla el art. 1.2.: “*Esta ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra*”.

Este tributo, como se vio al hablar de sus caracteres, es un impuesto municipal, por lo que los encargados de su exacción son los ayuntamientos. Respecto a esto, parte de la doctrina exige una mayor colaboración entre los entes locales y la administración para que la recaudación del impuesto se realice de la forma más fiel posible a la realidad, y con ello, evitar la disparidad entre la titularidad real y efectiva de los vehículos de tracción mecánica,

o la aptitud o inaptitud de los mismos para circular por las vías públicas. Un ejemplo sería una mayor colaboración con la Dirección General de Tributos²¹.

Además, en el artículo 1.3. el TRLRHL expone que esta ley *“se aplicará sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales”*. Respecto a esto, cabe plantearse si este tributo presenta alguna repercusión en el ámbito de la UE. Destaca la Directiva del Consejo 93/89/CEE, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras. Esta directiva se fundamenta en la eliminación de distorsiones entre las empresas de transporte de los Estados miembros y en la necesidad de fijar mínimos para los impuestos sobre vehículos que se aplican en estos países. El Tribunal de Justicia de la UE se pronunció con relación a ella, en la Sentencia de 2 de Julio de 2002, C-115/00. Las autoridades alemanas reclamaban el IVTM a una sociedad luxemburguesa que ejercía una actividad de cabotaje en Alemania. El tribunal falló alegando que la Directiva *“determina importes mínimos que han de aplicarse en los impuestos sobre los vehículos de que se trata y establece que tales impuestos sólo puede percibirlos el Estado miembro de matriculación”*. Por lo que, aunque sea en Alemania donde efectivamente circule el vehículo, en este caso es el Estado de Luxemburgo el que puede exigirlo.

5.3. Aspecto temporal

Hay que recordar que el IVTM es un impuesto periódico. Tiene dos elementos que así permiten catalogarlo. El período impositivo y la fecha de devengo. Como ya se dijo, el período impositivo coincide con el año natural y la fecha de devengo es el 1 de enero de cada año, aunque cuando se trata de la primera adquisición, el devengo tiene lugar en esta última fecha.

Además, hay que señalar que si durante el período impositivo cambia el titular, esto no tendrá efecto en este ejercicio sino que se modificará en los sucesivos, es decir, como la fecha de devengo es el primer día de enero (salvo la excepción anterior), si el vehículo se

²¹ACÍN FERRER, A.: “La imprescindible colaboración de la DGT para la gestión eficiente del IVTM”, pág. 2; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”, Revista Quincena Fiscal núm. 9/2010, págs. 1-8.

transmite el 2 de enero, el sujeto que tributará por el impuesto será el que fuera titular el día 1.

A pesar de ello, el art. 96.3 del TRLRHL dispone que: “El importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. También procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente”. La aplicación de este artículo daría lugar al prorrateo según la siguiente tabla²²:

Causa	Trimestre	Reducción efectiva
<i>Alta</i>	<i>Primero</i>	<i>Ninguna</i>
<i>Alta</i>	<i>Segundo</i>	<i>25%</i>
<i>Alta</i>	<i>Tercero</i>	<i>50%</i>
<i>Alta</i>	<i>Cuarto</i>	<i>75%</i>
<i>Baja</i>	<i>Primero</i>	<i>75%</i>
<i>Baja</i>	<i>Segundo</i>	<i>50%</i>
<i>Baja</i>	<i>Tercero</i>	<i>25%</i>
<i>Baja</i>	<i>Cuarto</i>	<i>Ninguna</i>

De esta manera, si el vehículo se da de alta el primer trimestre, por ejemplo, el 2 de febrero, no daría lugar a ningún tipo de reducción efectiva.

²² GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 482.

6. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIONES

6.1. Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción de un tributo son aquellas situaciones en las que no se realiza el hecho imponible. En el art. 92.3 del TRLRHL se regulan los dos supuestos previstos para el IVTM:

6.1.1. Vehículos que hayan sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo que pueden ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.

En este caso no se cumple el hecho imponible porque, aunque estos vehículos puedan circular por las vías públicas, esta circulación queda limitada a los supuestos del artículo.

Además, los vehículos a los que hace referencia el artículo 92.3 han sido dados de baja en el Registro y es a éste al que se alude en el apartado segundo del citado precepto. Ésta era una condición necesaria para que se cumpliera el hecho imponible y sobre la inscripción en el mismo se establecía una presunción, de tal forma que los vehículos allí inscritos cumplían el hecho imponible aunque no pudieran circular en la realidad, por lo que una interpretación *a sensu contrario* del artículo determinaría la no sujeción²³.

6.1.2. Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kg.

La doctrina²⁴ justifica la no sujeción al impuesto sobre la base de lo que se establece en el artículo 25 del RGV, de tal manera que, como ya se vio, es necesario que los vehículos objeto del impuesto que cumplen el hecho imponible lleven las placas de matrícula correspondientes. Una interpretación como en el caso anterior *a sensu contrario* del citado

²³ Véase apartado 4 de este TFG relativo al “objeto del impuesto”.

²⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, pág. 70; GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, págs.53-54.

precepto indicaría que los remolques y semirremolques cuya carga útil sea inferior a 750 kg. no precisan la matrícula necesaria para inscribirlos en los Registros públicos correspondientes, con lo que de esto se deriva que, al no haber la inscripción de los mismos, no se cumple el hecho imponible.

A pesar de esto, hay que concretar que el artículo 92.3 del TRLRHL y el art. 25 del RGV no se refieren al mismo aspecto, de tal manera que el art. 92.3 hace mención a carga útil no superior a 750 kg., mientras que el art. 25 del RGV, a la masa máxima autorizada, de modo que *“puede ocurrir que determinados remolques y semirremolques vengan obligados a obtener una matrícula propia distinta de la del vehículo tractor, porque su Masa Máxima Autorizada sea superior a 750 kg y sin embargo no se sujetela IVTM porque aun así su carga útil no llegue a exceder de 750 kg.”*²⁵

6.2. Exenciones

Las exenciones, a diferencia de los supuestos de no sujeción, suponen la realización del hecho imponible, pero en atención a ciertas circunstancias (como un carácter especial de un vehículo), puede dar lugar a la inexistencia o minoración de la cantidad a pagar por el impuesto.

Los ayuntamientos no pueden establecer exenciones, ya que se precisa una ley. No obstante, los entes locales sí que pueden fijar bonificaciones a la cuota en sus ordenanzas fiscales dentro de los márgenes establecidos por el legislador.

En el TRLRHL aparecen en el art. 93.1 los distintos tipos de exenciones, de tal manera que: *“Estarán exentos del impuesto:*

a) Los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

b) Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. Asimismo, los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.

²⁵ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, pág. 70.

c) *Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.*

d) *Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.*

e) *Los vehículos para personas de movilidad reducida. [...] Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.*

f) *Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.*

g) *Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola”.*

Del segundo apartado de este precepto se deriva que hay dos tipos de exenciones: las que precisan de solicitud de las mismas para poder tener derecho a ellas y las que no, es decir, algunos tipos de exenciones son rogadas: *“para poder aplicar las exenciones a que se refieren los párrafos e) y g) del apartado 1 de este artículo, los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión”.*

A continuación, se van a desarrollar las exenciones que establece el art. 93 en su apartado primero, anteriormente mencionadas. Hay que aclarar que aunque en el TRLRHL sólo aparecen las del art. 93.1, cabe la posibilidad de que existan otras exenciones reguladas en normas con rango de ley, como por ejemplo en leyes sectoriales.

6.2.1. Los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana

Si se analiza el tenor literal de lo que establece el precepto, la exención en este caso está relacionada con la naturaleza del sujeto pasivo (en cuanto sujeto público) y la utilización de los vehículos objeto de gravamen para un fin concreto, la defensa o seguridad ciudadanas.

El problema viene de la mano del alcance de la exención, de tal forma que es preciso delimitar si se comprenden todos los vehículos en propiedad pública o no y qué entra dentro de la adscripción a la defensa nacional o la seguridad ciudadana.

La respuesta a todo esto se ha buscado en la jurisprudencia, en concreto en STSJ de Castilla y León, 20/2002, de 1 de febrero, y STSJ de Cataluña, 572/1999, de 16 de junio.

En primer lugar, en relación a la ampliación de la exención a los entes territoriales o a sus órganos, la jurisprudencia ha optado por no extenderla más allá de las personas jurídicas territoriales. Por tanto, no se incluyen los entes institucionales sometidos a la tutela de las personas jurídicas territoriales.

Además, se establece que: *“No se debe identificar el término Estado con la Administración General del Estado, [...] El Estado en derecho interno se compone de una pluralidad de administraciones públicas con personalidad jurídica propia”*.

En cuanto a la definición de defensa nacional, se considera que el alcance de la misma *“no se reduce a los vehículos que son utilizados exclusivamente por órganos y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado dependientes del Ministerio del Interior, pues de haber sido así, el legislador lo hubiese precisado”*. Por tanto, basta que el fin perseguido sea una seguridad ciudadana en general.

6.2.2. Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España y vehículos pertenecientes a organizaciones territoriales en su propiedad

Se regula en el 93.1. b). Dentro de esta exención, a su vez, se incluyen otras dos.

La primera reconoce que estarán exentos los vehículos de los agentes diplomáticos y consulares. Además se precisa que estos agentes consulares titulares de vehículos deben cumplir tres requisitos: han de ser súbitos de sus respectivos países, tienen que estar externamente identificados y se somete a condición de reciprocidad en el respectivo Estado.

A diferencia de la anterior, no se establece que los vehículos se vinculen a un fin determinado, ni siquiera se precisa que su uso sea público o privado.

En segundo lugar, se establece una exención, que como la anterior, tiene carácter subjetivo porque beneficia a los vehículos que las organizaciones internacionales tengan en

su propiedad. Para ello, es preciso que se establezca la sede o una oficina de una organización internacional en España.

En el artículo 39 del RGV se estipula qué tipos de vehículos tienen derecho a la obtención de una “matrícula diplomática”. Se incluyen: las misiones diplomáticas acreditadas en España, los agentes diplomáticos, las organizaciones internacionales o supranacionales que hayan suscrito un Acuerdo de Sede con el Estado español, las oficinas consulares y los funcionarios consulares de carrera de nacionalidad extranjera y el personal técnico-administrativo de las misiones diplomáticas y de las organizaciones internacionales.

6.2.3. Exenciones en tratados internacionales

En el artículo 96 de la CE se establece que: “*Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional*”. Este artículo reconoce que las disposiciones contenidas en los tratados internacionales se integran en el ordenamiento jurídico español, por lo que, una exención en materia impositiva en alguno de ellos tendrá la misma repercusión que si lo estipulara una ley nacional. Además, el artículo 93.1.c) del TRLRHL, reitera este reconocimiento como parte del ordenamiento jurídico interno.

El tratado internacional que destaca por sus controversias en esta materia es el celebrado con la Iglesia Católica, denominado Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 1979. Dentro del mismo, en el Acuerdo sobre asuntos económicos, artículo IV, se reconocen una serie de exenciones: “*Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio*”. Como se puede observar fácilmente, no se hace referencia de forma directa a una exención en el IVTM, por ello, no hay un acuerdo dentro de la doctrina sobre si a este tributo se le aplica el citado precepto²⁶. En este sentido, hay que señalar que este desacuerdo doctrinal se fundamenta en la consideración del IVTM como un impuesto que grava una parte del patrimonio o no, lo que significa que para los que no defienden su carácter patrimonial, no se aplicaría la exención.

²⁶ CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “La (des)igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXX, 2012, págs.8-10.

En mi opinión, como ya expliqué al caracterizar al tributo, éste es un impuesto patrimonial, por lo que quedaría englobado dentro del Acuerdo con la Santa Sede y con ello, daría lugar a la exención.

Por otro lado, otro foco de discusión se centra en lo que establecía la Ley de Haciendas Locales de 1988 respecto al IVTM, ya que no recogía para este tipo de figura tributaria una exención a instituciones como la Iglesia Católica, al menos de forma directa.

En cambio, para el Impuesto Sobre Circulación de Vehículos (antecedente del IVTM) se recogía en el art. 367.d), Texto Refundido de Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril (en adelante TRRL), de tal manera que se establecía una exención para vehículos de instituciones benéficas sin ánimo de lucro.

En la STSJ de Madrid, 773/1998, de 13 de julio, se consideró esta cuestión. Los preceptos legales, a los que hace referencia esta sentencia, son el Acuerdo con la Santa Sede y el TRRL anteriormente mencionados.

En la LRHL, disposición transitoria IV, se establecía que: *“quienes a la fecha de comienzo de aplicación del impuesto gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de los mismos hasta la fecha de su extinción”*. Por lo que la exención en ese caso quedaba reconocida con respecto a este tributo. El tribunal concluyó que en relación al IVTM *“el tratado internacional sigue teniendo eficacia al estar plenamente en vigor, el beneficio fiscal debe permanecer hasta que se denuncie o extinga dicho acuerdo entre la Santa Sede y Estado español. No se trata por tanto de una interpretación analógica prohibida por el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria, sino del reconocimiento de un beneficio fiscal derivado de la aplicación de los tratados internacionales, autorizado por el artículo 9.1 de la Ley 39/1988”*.

Es cierto que en la actualidad la LRHL de 1988 ha sido sustituida por el TRLRHL, pero el contenido de este último no ha variado sustancialmente en lo referido al ITVM, por lo que el argumento utilizado por el tribunal podría ser válido en el marco del TRLRHL. El art. 9.1 de la LRHL es en la actualidad el 9.1. del TRLRHL.

6.2.4. Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos

La exención del art. 93.1. d) del TRLRHL hace referencia a ambulancias y vehículos destinados a la asistencia sanitaria. Dentro de la misma, se pueden incluir un número muy variado de vehículos, además, no se hace referencia a la necesidad de la titularidad por un

sujeto determinado para tener derecho a ella. Esto no siempre ha sido así, pues en la redacción original de la LRHL de 1988, en el apartado 94.1.c) se estipulaba que daba lugar a exención: *“las ambulancias y demás vehículos destinados a la asistencia sanitaria, que pertenezcan a la Cruz Roja”*. Esto fue modificado por la ley Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, de tal manera que se eliminó la necesidad de que Cruz Roja fuera titular de estos vehículos para poder beneficiarse de este beneficio fiscal. Con el actual TRLRHL se ha mantenido la regulación de la citada Ley 51/2002.

6.2.5. Los vehículos para personas de movilidad reducida y los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo

Esta exención es una de las que más modificaciones ha sufrido desde la introducción del ITVM, con la LRHL de 1988. Al principio, sólo podían beneficiarse de la misma *“los coches de inválidos o los adaptados para su conducción y por disminuidos físicos, siempre que no superen los doce caballos fiscales y pertenezcan a personas inválidas o disminuidas físicamente”*.

Con la ley 51/2002, se modificó lo anterior y desde el año 2002 la regulación no ha cambiado, salvo en la inclusión en el TRLRHL del grado de minusvalía que es necesario para beneficiarse de la misma.

Tiene su fundamento constitucional en el artículo 46, en el que se establece el deber de los poderes públicos de realizar una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los discapacitados.

Además, hay que señalar que no se produce automáticamente, sino que tiene carácter rogado.

Dentro del art. 93.1.e) es posible encontrar, a su vez, dos exenciones excluyentes entre ellas:

- *Vehículos para personas con movilidad reducida*. En el Anexo II, apartado A del RGV se definen este tipo de vehículos de la siguiente manera: *“vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg. y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipará a los ciclomotores de tres ruedas”*.

Por tanto, los titulares de este tipo de vehículos tienen derecho a este beneficio fiscal.

- *Vehículos matriculados a nombre de discapacitados.* Para que tengan esta consideración es preciso que se den los siguientes requisitos:

1. *Matriculados a su nombre.* En este sentido, el vehículo tiene que estar matriculado a nombre de la persona discapacitada, es decir, el titular del vehículo es a cuyo nombre está el permiso de circulación. En relación a este carácter pueden aparecer algunos problemas, por ejemplo, en el caso de que el vehículo esté a nombre de dos personas y una de las dos cumpla los requisitos para poder beneficiarse de la exención y la otra no. El ejemplo más paradigmático es el de un vehículo propiedad de un matrimonio en régimen de gananciales en el que uno de los dos cónyuges es discapacitado. La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2130-07, de 8 de octubre, se pronunció al respecto en los siguientes términos: *“El hecho de que el minusválido comparta la titularidad del vehículo con otra persona, sea o no minusválida esta última, no obsta para el reconocimiento de la exención en la medida en que el vehículo esté matriculado a nombre de un minusválido para su uso exclusivo.*

La cotitularidad con un no minusválido no impide el reconocimiento de la exención en tanto en cuanto el otro cotitular, que figure en el permiso de circulación, sea minusválido y que el vehículo se destine para el uso exclusivo de éste en los términos antes mencionados²⁷.

La persona minusválida tiene que ser titular del vehículo (que conste a su nombre en el permiso de circulación), bien sola o compartiendo la titularidad con otras personas que no tienen por qué ser minusválidas. El vehículo debe destinarse al uso exclusivo, aunque no excluyente, de la persona minusválida.

El sujeto pasivo del impuesto es la persona o personas a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. Por tanto, si en este caso el vehículo consta a nombre de ambos cónyuges en el permiso de circulación, los sujetos pasivos del impuesto serán los dos cónyuges, sin que ello sea obstáculo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 93.1.e) del TRLRHL, siempre que se cumplan los requisitos indicados anteriormente.”

2. *Para su uso exclusivo.* En la regulación se establece (como una condición necesaria para la obtención de la exención) el uso exclusivo del beneficiario. La doctrina está de

²⁷ Los términos a los que hace mención esta consulta son los requisitos, que se han señalado en este mismo apartado que son necesarios para poder beneficiarse de la exención.

acuerdo en que no se precisa que se utilice exclusivamente por el discapacitado, pero su fin tiene que estar vinculado a él, es decir, es posible que el vehículo no lo conduzca el propio minusválido (piénsese en minusvalías que en las que es imposible que el sujeto pasivo pueda conducir el vehículo), pero el fin del vehículo tiene que estar en relación con el sujeto discapacitado. El problema es si el sujeto pasivo tiene que estar dentro del vehículo cuando este se utilice o si bien pueden usarlo otros sujetos aunque no esté él presente.

Para dar solución a esta situación se pronunció la Subdirección General de Tributos en la consulta vinculante V2130-07, de 8 de octubre, mencionada anteriormente, de tal manera que: *“el empleo exclusivo del vehículo para la persona con minusvalía no es incompatible ni excluyente con que las demás plazas del vehículo sean ocupadas por familiares u otras personas con el consentimiento de aquélla.*

Por lo tanto, la justificación o prueba precisada en la concesión de esta exención, y su posterior comprobación, no es del uso exclusivo y excluyente por la persona con minusvalía, sino tan sólo del uso exclusivo.

Cuando el vehículo precise de alguna adaptación permanente para la conducción, el acceso, la seguridad y otros aspectos que precise la persona con minusvalía, la justificación del destino del vehículo se verá facilitada por la constancia de aquella adaptación.

Pero cuando no se precise para el uso exclusivo del minusválido adaptación alguna en el vehículo, la justificación de dicho uso tiene que partir de la declaración que haga el sujeto pasivo o su representante legal, sin perjuicio de las facultades de comprobación de la Administración tributaria”.

De esto se deriva que para que dé lugar a la exención, el vehículo puede usarse por otros sujetos diferentes al titular minusválido, pero la persona discapacitada tiene que estar presente en el vehículo.

Desde mi punto de vista, este requisito resulta exagerado. Cabe plantear casos en los que es necesaria la utilización de un vehículo para atender necesidades relacionadas con el propio discapacitado, como sería comprar medicinas o concretar una cita médica. En estas situaciones, el beneficiado es el minusválido, sin embargo, no se cumple el requisito para obtener el derecho al beneficio fiscal.

Por otro lado, hay que señalar la dificultad para los entes locales que supone controlar en todo momento que el sujeto minusválido se halle presente siempre en el vehículo.

3. *Es necesario que no haya un beneficio por un sujeto pasivo de la exención por más de un vehículo.* El objetivo de esta medida es que se reduzcan los fraudes. En este sentido, cabe destacar los casos de vehículos a nombre de un sujeto pasivo con la condición de minusválidos sin que haya un uso efectivo por él de los mismos, sino que sea titular con el fin de que otros sujetos, los verdaderos titulares del vehículo, no paguen el importe correspondiente por este tributo²⁸.

4. *El grado de minusvalía tiene que ser superior al 33%.* La competencia para establecer el grado de discapacidad de un sujeto se regula en el artículo 6, del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. El citado precepto establece que son los órganos de las comunidades autónomas a los que se les hubiesen transferido las funciones en materia de calificación de grado de discapacidad y minusvalía o el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales. Este último es un organismo adscrito al Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad.

De la interpretación de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad (que fue derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social) se plantea si basta únicamente la resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales para una pensión de incapacidad permanente para el ejercicio de una profesión habitual o la resolución del Ministerio de Defensa reconociendo una retribución de retiro.²⁹

Lo anterior se discute debido al conflicto que aflora con el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, ya que en su artículo 2.2. establece que:

“A los efectos de lo dispuesto en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, el grado de minusvalía igual al 33% se acreditará mediante los siguientes documentos:

²⁸MORENO SERRANO, B.: “Exención en el IVTM para discapacitados”, *La Administración Práctica*, núm. 4/2016, pág. 8.

²⁹MORENO SERRANO, B.: “Exención en el IVTM para discapacitados”, *op. cit.*, págs. 5-6.

a) Resolución o certificado expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente.

b) Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) reconociendo la condición de pensionista por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

c) Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa reconociendo una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

A estos efectos, en ningún caso será exigible resolución o certificado del IMSERSO u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente para acreditar el grado de minusvalía igual al 33% de los pensionistas a que se hace referencia en los párrafos a) y b) del artículo 1.2 de este Real Decreto.

A los efectos de lo dispuesto en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, el grado de minusvalía superior al 33% se acreditará mediante los siguientes documentos:

a) El grado de minusvalía superior al 33% se acreditará mediante resolución o certificado expedidos por el IMSERSO u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente.

b) Los pensionistas a que se hace referencia en los párrafos a) y b) del artículo 1.2 del presente Real Decreto podrán solicitar del IMSERSO u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente el reconocimiento de un grado de minusvalía superior al 33%. En estos supuestos, será de aplicación el baremo recogido en el anexo 1 del Real Decreto 1971/1999”.

Respecto a esta cuestión se pronunció la STSJ de Cantabria, 535/2010, de 7 de junio. Un sujeto solicitaba el derecho a la exención como consecuencia de la incapacidad permanente para el ejercicio de la actividad empresarial conforme al artículo anteriormente citado. El tribunal falló desestimando la pretensión, ya que estipulaba que en el ámbito tributario no se podía establecer una equiparación entre la incapacidad para ejercer una actividad profesional de forma habitual y directa, pues “no admite a la inversa, la situación de que reconocida la minusvalía del 33% cuestionada ahora tal presuponga dicha declaración una incapacidad permanente para el trabajo del grado que sea”.

La Subdirección General de Tributos en la consulta 0009-2013, de 23 de abril, establecía que: “si la ordenanza fiscal no exige expresamente la aportación del certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de la comunidad autónoma, este centro directivo entiende suficientemente probado el requisito de la acreditación del grado de minusvalía mediante la aportación de alguno de los documentos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 2 del Real Decreto 1414/200, en este caso, la resolución del INSS en la que se reconoce al consultante una pensión de incapacidad permanente en grado de total para la profesión habitual.

Sin embargo, en el caso de que la ordenanza fiscal reguladora del impuesto exija expresamente la aportación del certificado expedido por el IMSERSO o el órgano competente de la comunidad autónoma a los efectos de acreditar la condición legal de minusválido, el sujeto pasivo deberá aportar el mismo para que le sea concedida la exención en el IVTM”.

Además, hay que señalar que en el apartado segundo del art. 93 del TRLRHL, se establece que *“en relación con la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 anterior, el interesado deberá aportar el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal”*. De este precepto se deduce que los entes locales son los que delimitan los requisitos necesarios para acreditar la minusvalía. Siguiendo a Padilla Ruiz³⁰, se pueden distinguir tres tipos de ordenanzas fiscales en relación con la regulación que contengan respecto a este aspecto:

1. Ordenanzas que remiten a la legislación estatal. En este tipo de ordenanzas no se incluye ninguna regulación específica en relación a estos aspectos. Su principal problema es la inseguridad jurídica que pueden conllevar.

2. Ordenanzas que no hacen remisión, pero que su contenido se establece en los mismos términos que la regulación estatal. Entre este caso y el anterior apenas se encuentran diferencias, por lo que, también se deriva inseguridad jurídica.

3. Ordenanzas en las que se regula con detalle los aspectos más conflictivos de la exención. Destacan la regulación sobre los documentos que son necesarios para poder beneficiarse de la misma.

6.2.6. Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano

Esta exención se regula en el artículo 93.1.f) del TRLRHL en el que aparecen dos requisitos necesarios para el cumplimiento de la misma:

- Que los autobuses estén adscritos a un servicio de transporte público urbano.
- Que el número de plazas sea superior a nueve.

³⁰ PADILLA RUIZ, P.: “Requisitos de la exención por minusvalía en el IVTM: la imaginación al poder”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 8, 2009, pág. 10 y ss.

Relativo a la gestión del servicio público, si se trata de una gestión directa o indirecta, hay que hacer mención a la Consulta de la Subdirección General de Tributos Locales, 0088-03, de 23 de enero de 2003, donde se reconocía que para obtener la exención resultaba indiferente que hubiera una gestión directa o indirecta. La Subdirección General de Tributos Locales se pronunció de la siguiente manera: *“La exención [...] no se condiciona ni a la gestión directa o indirecta del servicio ni, en este último caso (régimen de concesión administrativa del servicio), al otorgamiento de la concesión por el municipio de la imposición (esto es, el ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo)”*.

6.2.7. Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola

En la exención regulada en el art. 93.1. g) del TRLRHL se establece que para que un sujeto pueda ser beneficiario de la misma ha de ser titular de los vehículos que se mencionan en el precepto y, además, tienen que estar provistos de la Cartilla de Inspección Agrícola.

La Cartilla de Inspección Agrícola era un certificado en el que constaba la inscripción de los vehículos en los Registros oficiales que aparecían en la Orden del Ministerio de Agricultura, de 28 de mayo de 1987. Esta Orden se derogó con el Real Decreto 1013/2009, de 19 de junio, sobre caracterización y registro de la maquinaria agrícola y en el que se sustituye la Cartilla por la necesidad de inscribir estos vehículos en los Registros Oficiales de Maquinaria Agrícola.

Esta exención tiene carácter rogado, son los sujetos que quieran beneficiarse de la misma los que tienen que solicitarla.

Una cuestión conflictiva surge cuando se solicita este beneficio fiscal para el ejercicio siguiente y la posibilidad de que se conceda en el actual. La Dirección General de Tributos en consulta V1662-11, de 27 junio 2011, se pronunció al respecto. Rechazó la posibilidad de que la exención se aplicara con carácter retroactivo a un período anterior al de su solicitud, aunque un sujeto disponga de la Cartilla de Inspección Agrícola (o certificado de la inscripción comentada anteriormente) antes de solicitar la exención. Se reconoce que el beneficio fiscal comenzará a tener efectos desde el período siguiente a la fecha de solicitud.

7. LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IVTM

En el artículo 94 del TRLRHL aparece una regulación acerca de los sujetos pasivos del tributo. En el citado precepto se establece que son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la LGT (*“las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*) siempre que a su nombre esté el vehículo en el permiso de circulación.

El problema es quién se considera titular del vehículo objeto de gravamen, lo cual ha sido analizado en el apartado *Hecho imponible, aspecto material*. En este punto se va a analizar el alcance y significado del art. 94.

Siguiendo a Fernández Marín³¹, se pueden extraer algunas conclusiones del art. 94 del TRLRHL:

- No se regula de forma expresa la posibilidad de que exista un sustituto del contribuyente. Respecto a esto, este autor señala la posibilidad de que tenga cabida la figura del sustituto, al menos implícitamente. Sí es cierto que en este caso, y a diferencia de otros tributos locales, no se reglamenta expresamente, por lo que cabe dudar de su existencia. Sin embargo, este autor justifica este hecho debido a la necesidad de establecer de forma expresa la figura del sustituto en los demás tributos. En cambio, para el IVTM, si se analiza de forma comparada los artículos 92 y 94 del TRLRHL se llega a la conclusión de que es posible la existencia del sustituto del contribuyente junto con el propio contribuyente, ya que, en ambos preceptos se considera como sujeto pasivo el titular registral en vez del titular real, lo que se asemeja a la figura de sustituto. Por tanto, este autor ha creado una concepción doctrinal relativa a la existencia de un sustituto.

- Se puede ser el titular registral y no ser el titular real. Esta doble diferenciación ya se ha analizado en el apartado *Hecho imponible, aspecto material*, como ya se ha dicho.

³¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F: “La imposición local de los vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, págs. 159 y ss.

8. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO

8.1. Base imponible, tipo de gravamen y cuota íntegra

A la hora de cuantificar un tributo variable, como es el IVTM, es preciso tener en cuenta, al menos tres aspectos clave del mismo íntimamente relacionados: la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota íntegra.

En atención al artículo 50.1 de la LGT, se define la base imponible como “*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”.

El tipo de gravamen es “*la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”, como así se estipula en el art. 55.1 de la LGT.

La cuota íntegra sería el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen.

Siguiendo a Menéndez Moreno³², tanto la base imponible como el tipo de gravamen se pueden clasificar atendiendo a las características del tributo al que se refieren, de tal forma que:

- *Base imponible*. Los diferentes tipos de clasificaciones que existen son:

1. Según la magnitud en la que se expresen. Pueden consistir en bases monetarias o no monetarias, dependiendo de si se expresan en una cantidad de dinero o no. El IVTM es un tributo con una base imponible no monetaria aunque hay algunos autores que han negado la existencia de la misma (Merino Jara y Poveda Blanco, entre otros)³³.

Este impuesto expresa la base imponible en distintas magnitudes: caballos fiscales, número de plazas, kilogramos de carga útil y centímetros cúbicos.

³²MENÉNDEZ MORENO, A.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Lex Nova, Thomson Reuters, Navarra, págs., 2016, 189 y 195-197.

³³Citados por: GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: *El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, op.cit.*, Pág. 99.

La potencia fiscal, es decir, los caballos de vapor fiscales (CVF), se calcula de acuerdo con el Anexo V del RGV, de tal forma que se diferencia entre los distintos tipos de motores que tengan los vehículos:

“a) Para los motores de explosión o de combustión interna de 4 tiempos:

$$CVF = 0,08 \cdot (0,785 \cdot D^2 \cdot R)^{0,6} \cdot N \quad (1)$$

b) Para los motores de explosión o de combustión interna de 2 tiempos:

$$CVF = 0,11 \cdot (0,785 D^2 \cdot R)^{0,6} \cdot N \quad (2)$$

En las fórmulas (1) y (2) se representa por:

D = el diámetro del cilindro en centímetros.

R = el recorrido del pistón en centímetros.

N = el número de cilindros de que consta el motor.

c) Para los motores de explosión rotativos:

$$CVF = Pe / 5,152 \quad (3)$$

d) Para los motores eléctricos:

$$CVF = Pe / 5,152 \quad (4)$$

La potencia efectiva Pe que se utiliza en las fórmulas (3) y (4), expresada en kilovatios (kW), será la que determine el laboratorio oficial que el Ministerio de Industria y Energía designe aplicando los métodos de ensayo que dicho Ministerio establezca.

En cualquier caso, la potencia fiscal del motor a consignar en la tarjeta de inspección técnica o en el certificado de características del vehículo será la que resulte de aplicar la fórmula correspondiente, según el tipo del motor, expresada con 2 cifras decimales aproximada por defecto”.

En el caso en el que haya diferencias entre los caballos fiscales descritos en la ficha técnica de un vehículo y los que se determinen por la aplicación del precepto anterior, los entes locales podrán aplicar la anterior fórmula para concretar la cantidad que han de percibir por este tributo. Así se derivó de la STSJ de Castilla la Mancha, 10/1993, de 25 de enero, en la que un sujeto pasivo del tributo cuestionaba la liquidación practicada por la Administración local, ya que establecía que los caballos fiscales de su vehículo eran mayores que los que aparecían en la ficha técnica del vehículo. La liquidación se había realizado en

aplicación del art. 260 del Código de la Circulación³⁴. El tribunal falló de la siguiente manera: *“la utilización de la fórmula contenida en el art. 260 del Código de la Circulación que, aplicada al vehículo del recurrente arroja una potencia fiscal superior a la que consta en su ficha técnica, produciéndose por tanto, una modificación, a los efectos concretos de aplicación del tributo, de los CVF que corresponden al vehículo y que resulta ajustada a Derecho, por cuanto que, conforme a lo dispuesto en el art. 1.º, 3.ª RD 1576/1989, la potencia fiscal, expresada en caballos fiscales ha de establecerse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 260 del Código de la Circulación. Esto es que la potencia fiscal será la que resulte de aplicar la fórmula que en el propio texto legal se recoge, expresada con dos cifras decimales aproximadas por defecto. Ciertamente es, como señala esta norma, que la potencia fiscal habrá de consignarse por el Ministerio de Industria o por las Direcciones Generales de Economía y Hacienda de las respectivas comunidades autónomas, al emitir el certificado de características técnicas del vehículo, pero su errónea determinación en ningún modo vincula a los ayuntamientos, a los que conforme al art. 98 L 39/1988³⁵ les corresponde la gestión del impuesto, por lo que si la potencia fiscal del vehículo es realmente la de 12'36 CVF, sobre esta base imponible ha de calcularse la cuota tributaria[...], máxime cuando la potencia fiscal que consta en la tarjeta técnica no vincula tampoco al Estado que, a los efectos de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales recoge en la Orden de 28-12-1989 la potencia fiscal con dos decimales”*.

Por tanto, como los ayuntamientos gestionan este tributo, en virtud de lo que establece el art. 97 del TRLRHL, pueden corregir la errónea base imponible que aparezca en el permiso de circulación.

En cuanto a la determinación de la carga útil, hay que acudir al Anexo IX del RGV, que explica que ésta es la diferencia entre Masa Máxima Autorizada y tara³⁶.

Masa Máxima Autorizada se define como *“la masa máxima para la utilización de un vehículo con carga en circulación por las vías públicas”*.

³⁴ El Anexo V del RGV sería el precepto equivalente en la actualidad al art. 260 del Código de la Circulación, ya que este último está derogado.

³⁵ Este precepto ha sido derogado por el art. 97 del TRLRHL. El contenido de ambos preceptos no ha variado sustancialmente.

³⁶ GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op.cit*, pág. 470.

Tara es *“la masa del vehículo, con su equipo fijo autorizado, sin personal de servicio, pasajeros ni carga y con su dotación completa de agua, combustible, lubricante, repuestos, herramientas y accesorios necesarios”*.

2. Distinción entre base imponible y base liquidable. La base liquidable es *“la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”* (art. 54 LGT). En el caso del IVTM no aparece en el TRLRHL ninguna reducción a la base imponible, lo cual significa que para este tributo no hay una base liquidable.

- *Tipo de gravamen*. Para clasificar el tipo de gravamen hay que tener en cuenta los siguientes aspectos:

1. La magnitud en que venga expresada la base. En el caso analizado, sería un tipo de gravamen en sentido estricto porque la base no está expresada en dinero, además no tiene carácter porcentual. Dentro del tipo de gravamen en sentido estricto se puede clasificar, a su vez, en un tipo de gravamen gradual, ya que *“se contemplan unas cuotas que varían en función de la potencia y clase de vehículo”*³⁷.

2. En cuanto al grado de concreción en las leyes. En el artículo 95.1. del TRLRHL se regula la base imponible y el tipo de gravamen para el IVTM en todo el territorio español, pero, los municipios pueden modificar alguno de estos dos aspectos. Por tanto, se trata de un tipo de gravamen discrecional, como así queda probado en el 95.4. del TRLRHL donde se establece que: *“los ayuntamientos podrán incrementar las cuotas fijadas en el apartado 1 de este artículo mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a dos”*.

8.2. Clasificación en las categorías de vehículos

En el artículo 95 del TRLRHL se contemplan seis categorías de vehículos, de tal forma que distingue entre: turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y vehículos, entre los que a su vez se incluyen ciclomotores y motocicletas. Por tanto, el artículo 95 hace una clasificación de la siguiente manera:

³⁷MENÉNDEZ MORENO, A.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, *op. cit.*, pág. 195.

	Cuota
Potencia y clase de vehículo	-
	Euros
<u>A) Turismos:</u>	
De menos de 8 caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00
<u>B) Autobuses:</u>	
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30
<u>C) Camiones:</u>	
De menos de 1.000 kg. de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kg. de carga útil	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kg. de carga útil	118,64
De más de 9.999 kg. de carga útil	148,30
<u>D) Tractores:</u>	
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30
E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:	
De menos de 1.000 y más de 750 kg. de carga útil	17,67
De 1.000 a 2.999 kg. de carga útil	27,77
De más de 2.999 kg. de carga útil	83,30
<u>F) Vehículos:</u>	
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58

En el apartado 3 del citado precepto se estipula que reglamentariamente se establecerán el concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas de aplicación de las tarifas. El reglamento que contenía este concepto era el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, pero esta disposición hace referencia, a su vez, a la Orden de 16 de julio de 1984, derogada en la actualidad. Por ello, en su lugar se tiene en consideración lo que establece el RGV, según se deriva de la consulta de la Dirección General de Tributos, 1693/01, de 18 de Septiembre, de tal forma que: *“tomando en consideración que la referencia que el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, efectúa a la Orden de 16 de julio de 1984, en relación con*

el concepto de las diversas clases de vehículos, debe entenderse efectuada al Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, el cual deroga la citada Orden de 16 de julio de 1984”.

8.3. Controversias derivadas de clasificación en las categorías de vehículos

Como se señaló en el apartado *Objeto del impuesto* de este TFG, del artículo 97 del TRLRHL se deriva que los ayuntamientos son los encargados de catalogar cada tipo de vehículos. En ocasiones, esto no es una tarea fácil y da lugar a controversias. En este apartado se van a analizar algunas relacionadas con la clasificación en las distintas categorías de vehículos:

- *Vehículo mixto adaptable.* En el Anexo II del RGV se recogía una definición de vehículo mixto adaptable como: *“automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos”.*

Además, hay que tener en cuenta para su definición lo que las Consultas 1693/01 y 1298/04, de la Dirección General de Tributos, establecen: *“El vehículo mixto adaptable se califica como camión cuando el número de asientos no exceda de la mitad de la que conforme a la categoría o la estructura pudiera llevar como máximo descontada la plaza de conductor, o como turismo en caso contrario”.*

Hechas estas precisiones, resulta necesario comentar la posición jurisprudencial respecto a este supuesto. En la Sentencia 320/2013 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Salamanca³⁸ se planteó un caso sobre la categorización de un vehículo mixto adaptable. Se establecía que en base a la regulación descrita en esta misma cuestión, lo relevante para categorizar este vehículo es el número de asientos. Además, el vehículo objeto del litigio contaba con siete asientos, con lo que se demostraba que predominaba el uso de transporte de personas sobre el de mercancías. La resolución 1298/04 de la

³⁸ En la citada sentencia, un sujeto solicita que su vehículo mixto adaptable tribute por el IVTM como turismo en vez de como camión porque su uso está destinado principalmente al transporte de personas. El tribunal falla estimando la demanda interpuesta por el citado sujeto, ya que el uso del vehículo es el transporte de personas y no de mercancías.

Dirección General de Tributos estipulaba respecto a esto: *“En tanto el vehículo mixto adaptable se halle total o parcialmente destinado al transporte de carga, debe hallarse incluido en el concepto genérico de camiones a los efectos de la aplicación de la tarifa del IVTM. No se alterará por ello el hecho de que el espacio destinado a la carga se sustituya íntegramente por asientos para el transporte de personas, si dicha alteración se hiciera sólo con carácter eventual y no permanente, por cuanto que dicha alteración temporal no afectaría al fin característico por el que en principio se fabrica, cual es, el transporte de carga, al menos parcialmente.*

Cuestión distinta sería que la modificación del vehículo de la referida categoría, en orden a destinarlo exclusivamente al transporte de viajeros, se realizara con carácter permanente [...]. En el caso de que se produzca esa modificación con carácter permanente, deberá incluirse en la categoría tributaria de turismo a efectos del ITVM”.

De todo esto se puede extraer:

- El número de plazas de un vehículo mixto adaptable es un aspecto clave para su categorización.

- Si un vehículo de este tipo se utiliza en exclusiva y de forma permanente para el transporte de viajeros debe catalogarse dentro de la categoría de turismos. En caso contrario, y aun cuando se utilice indistintamente para el transporte de mercancías y viajeros, se considerará dentro de la categoría de camión.

- Furgonetas o furgón. Se define por el Anexo II del RGV como: *“automóvil con cuatro ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías cuya cabina está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de nueve plazas, incluido el conductor”.* Además, en el Anexo II del RGV se establece que el furgón con una masa máxima autorizada inferior a 3.500 kg. es un automóvil destinado al transporte de mercancías; si la masa máxima autorizada es mayor de 3.500 kg. se considera como camión.

Respecto a este tipo de vehículos, se puede citar la STSJ de Cataluña, 5042/1998, de 15 de junio. En esta sentencia se litigaba sobre la consideración de una furgoneta como turismo o camión. La ordenanza fiscal del Ayuntamiento del domicilio del titular del vehículo establecía que las furgonetas *“tributarán como turismos, conforme a su potencia fiscal, salvo en dos casos, a saber, que si el vehículo queda habilitado para más de nueve personas, tributará como autobús, y si estaba autorizado para el transporte de más de 525 kg. de carga útil, tributará como camión”.* En el caso se utilizó el criterio del Ayuntamiento para catalogar el vehículo.

- *Todoterreno*. Si se utiliza la analogía con lo que se expuso en relación con los vehículos mixtos adaptables, y su clasificación en una categoría u otra según el fin del vehículo, el todoterreno ha de catalogarse atendiendo a si su fin es el transporte o no de mercancías. En la Directiva 92/53, Anexo II, punto 4, se recoge una definición de todoterreno como: *“vehículos de las categorías M (Transporte de personas) y N (Transporte de mercancías), considerados como vehículos todoterreno en las condiciones de carga y de verificación”*.

En la STSJ de Castilla La Mancha, 689/2000, de 3 de julio, el tribunal fundamentó su fallo en que en la clasificación de un todoterreno, *“de conformidad con la teleología de la normativa aplicada, el vehículo únicamente puede ser calificado como turismo y no como camión, en tanto que éste se destina a transportar mercancías y no personas”*.

- *Cuatriciclos y cuatriciclos ligeros*. En el Anexo II del RGV se recogen los cuatriciclos y los cuatriciclos ligeros y se definen de la siguiente manera:

1. *Cuatriciclo: “automóvil de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg. o 550 kg. si se trata de vehículos destinados al transporte de mercancías, no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, y cuya potencia máxima neta del motor sea inferior o igual a 15 kW. Los cuatriciclos tienen la consideración de vehículos de tres ruedas”*.

2. *Cuatriciclos ligeros: “Vehículos de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg., no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h. y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4 kW. para los demás tipos de motores”*.

El problema con este tipo de vehículos es dentro de qué categoría de las que se definían en el art. 95 del TRLRHL se engloban, en concreto: ciclomotor o motocicleta, pues como es lógico no pueden encontrarse en el resto de categorías.

La resolución de la Dirección General de Tributos, 1948-01, de 2 de noviembre, establece que: *“el referido Reglamento General de Vehículos señala expresamente que los cuatriciclos ligeros tienen la consideración de ciclomotores. Dado que, como se ha indicado, los cuatriciclos ligeros tienen la consideración de ciclomotores, este centro directivo entiende que a los citados cuatriciclos les resultará de aplicación la cuota fijada en el artículo 96. 1 de la Ley 39/1988 para los ciclomotores”*.

Por analogía podría aplicarse la misma consideración a los cuatriciclos no ligeros, sin embargo, algunos autores, como Vega Borrego y García Martínez,³⁹ establecen que hay diferencias sustanciales entre las dos categorías de vehículos (ciclomotor o motocicleta). Así, opinan que los cuatriciclos deberían tributar como motocicletas por las similitudes que se encuentran en sus respectivas definiciones⁴⁰.

³⁹GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.* , pág. 465-466.

⁴⁰ Es preciso recordar que en el Anexo II se recoge una definición de motocicleta de la siguiente manera: *“vehículos de 3 ruedas asimétricas respecto a su eje medio longitudinal, provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm³, si es de combustión interna, y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h”*.

9. BONIFICACIONES. EVOLUCIÓN HACIA UN IMPUESTO EXTRA FISCAL

La preocupación de los Estados por el medio ambiente no surge en la actualidad, es en la década de los 60 cuando numerosas Constituciones europeas recogen en sus artículos diversos preceptos que garantizan una adecuada protección y conservación del mismo⁴¹.

En la CE se regula en el art. 45, en el que se estipula que:

“1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

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

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

Siguiendo a Galarza y Fraga⁴², se pueden seguir dos estrategias en cuanto a la regulación del medio ambiente:

- *Mitigación o reducción de emisiones.* El fin principal de estas estrategias es que se reduzcan las emisiones de efecto invernadero y, con ello, se produzca una minoración del problema del cambio climático.
- *Adaptación al cambio climático.* Se acepta las consecuencias negativas que tiene el cambio climático, pero la normativa trata de establecer diversas regulaciones para prevenir los efectos.

A mi modo de ver, la regulación sobre el IVTM se encuadra dentro de la primera estrategia, ya que como se analizará a continuación, el fin de la regulación de este tributo es minorar los efectos producidos por el mismo.

⁴¹ JIMÉNEZ VARGAS, P. J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2016, págs. 2.

⁴² GALARZA, C. J.; FRAGA, D. N.: “Las haciendas locales frente al cambio climático”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 18/2010, pág. 2.

En primer lugar, hay que señalar lo que se contempla en el art. 159.2 del TRLRHL, en relación con las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, de tal forma que las cuotas tributarias que se contemplan en el propio TRLRHL serán objeto de una bonificación del 50%, con lo que la cuota del IVTM se incluiría dentro de la misma.

En el art. 95.6 del TRLRHL se recogen bonificaciones que pueden aplicar los ayuntamientos en sus ordenanzas locales, dos de ellas se relacionan con vehículos que sean respetuosos con el medio ambiente, de tal manera que se establece:

“a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

c) Una bonificación de hasta el 100% para los vehículos históricos o aquéllos que tengan una antigüedad mínima de 25 años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar”.

Son los ayuntamientos los que, a través de las ordenanzas fiscales, regulan estas bonificaciones, de tal forma que dos vehículos con las mismas características pueden tributar por este impuesto de distinta forma si el domicilio del titular de uno de ellos está en un ayuntamiento que tiene reconocida esta bonificación y el otro no.

Las posibilidades de su regulación por los ayuntamientos pueden ser infinitas. Así, respecto a la primera bonificación cabe hacer distinción según la gasolina que necesite el vehículo sea con plomo o no, si es diésel, si los vehículos utilizan o no catalizador, etc...⁴³

⁴³A modo de ejemplo, el Ayuntamiento de Madrid establece en la ordenanza fiscal de 2017, para la regulación del IVTM que: *“los vehículos automóviles de las clases: turismo, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses, autocares, motocicletas y ciclomotores, disfrutarán, en los términos que se disponen en el siguiente apartado, de una bonificación en la cuota del impuesto, en función de la clase de carburante utilizado, de las características del motor y de su incidencia en el medio ambiente, siempre que cumplan las condiciones y requisitos que se especifican a continuación:*

A) Que se trate de vehículos que no sean de combustión interna (eléctricos, de pila de combustible o de emisiones directas nulas), vehículos híbridos enchufables PHEV (Plug in Hybrid Vehicle) o vehículos eléctricos de rango extendido.

B) Que se trate de vehículos que, según su homologación de fábrica, utilicen el gas o el bioetanol o sean de tecnología híbrida, e incorporen dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes.

En relación a la última bonificación, se precisa que tenga la consideración de vehículo histórico de acuerdo con el art. 1 del Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio, por el que se aprueba el RGV históricos, de tal manera que:

“Podrán ser considerados vehículos históricos a los efectos de este Reglamento:

1. Los que tengan una antigüedad mínima de 25 años, contados a partir de la fecha de su fabricación. Si ésta no se conociera, se tomará como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

En todo caso, para que un vehículo pueda, por su antigüedad, ser calificado como histórico, sus piezas constitutivas deberán haber sido fabricadas en el período de producción normal del tipo o variante de que se trate y de sus recambios, con excepción de los elementos fungibles sustituidos por reproducciones o equivalencias efectuadas con posterioridad al período de producción normal, que habrán de hallarse inequívocamente identificadas. Si hubiera habido modificaciones en la estructura o componentes, la consideración de vehículo histórico se determinará en el momento de la catalogación.

2. Los vehículos incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles del Patrimonio Histórico Español o declarados bienes de interés cultural y los que revistan un interés especial por haber pertenecido a alguna personalidad relevante o intervenido en algún acontecimiento de trascendencia histórica, si así se desprende de los informes acreditativos y asesoramientos pertinentes.

3. Los llamados vehículos de colección, entendiéndose por tales los que, por sus características, singularidad, escasez manifiesta u otra circunstancia especial muy sobresaliente, merezcan acogerse al régimen de los vehículos históricos”.

Respecto a las bonificaciones medioambientales, hay algunos autores⁴⁴ que consideran que este tributo no se ajusta adecuadamente a la regulación que un verdadero

De acuerdo con lo preceptuado en el apartado anterior, los vehículos a que el mismo se refiere disfrutarán, indefinidamente, desde la fecha de su primera matriculación en el caso de los vehículos referidos en la letra A) y 6 años en el caso de los de la letra B), de una bonificación en la cuota del impuesto.

⁴⁴ DEL AMO GALÁN, O.: “Exención en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica para las personas con discapacidad”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, Editorial Wolters Kluwer, 2015, págs. 4 y ss.; GALARZA, C. J.; FRAGA, D. N.: “Las haciendas locales frente al cambio climático”, *op. cit.*, 2010, pág. 25.

impuesto medioambiental exige, de tal manera que quien consuma más debería pagar una mayor cuota de este tributo, que sea más ajustado al principio “*quien contamina paga*”⁴⁵.

Reclaman que es necesaria una reforma en profundidad que en verdad minore el impacto negativo de los vehículos que grava este impuesto en el medio ambiente.

Coincido con las críticas anteriormente expuestas, y además resulta necesario añadir que las bonificaciones medioambientales tienen carácter potestativo, de tal manera que algunos municipios no las aplican, con lo que en ellos el fin *extrafiscal* del tributo queda vacío de contenido.

Por otro lado, se establece una bonificación para los vehículos históricos, los cuales son altamente contaminantes, esto supone de nuevo otra contrariedad al objetivo de que el IVTM se considere como un tributo medioambiental.

Las posibles soluciones que señala Del Amo Galán a este problema son dos⁴⁶:

- Tener en cuenta las emisiones del vehículo, de tal manera que quien más contamina más paga. Con esta fórmula, los vehículos más antiguos conllevarían una tarifa superior del impuesto. El inconveniente de esta solución es que no se gravaría la mayor capacidad económica de los contribuyentes, principio que se regula en el art. 31.1.de la CE⁴⁷.

- Combinación de dos variables: las emisiones contaminantes del vehículo y la capacidad económica. De esta forma, las cuotas resultantes de este tributo se determinarían por la combinación de estos dos aspectos y quedaría solventado el problema de la primera solución.

⁴⁵ Este principio tiene su origen en las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), del 26 de mayo de 1972 y del 13 de noviembre de 1974 e informe de 18 de abril de 1988, del mismo organismo.

⁴⁶DEL AMO GALÁN, O.: “Exención en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica para las personas con discapacidad”, *op. cit.*, págs. 4 y ss.

⁴⁷ El citado precepto establece que: “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

La doctrina⁴⁸ considera que la emisión contaminante que se ha de tener en cuenta es el dióxido de carbono, ya que es uno de los gases más contaminantes.

Hay que tener en cuenta que las modificaciones tienen que realizarse en el ámbito estatal, ya que la CE deja un margen muy reducido de actuación a los entes locales.

⁴⁸SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”, *Revista Quincena Fiscal* núm.9/2010, pág. 9.

10. GESTIÓN DEL IVTM

10.1. Aspecto objetivo y subjetivo

En cuanto a la gestión del tributo, cabe diferenciar un aspecto objetivo y otro subjetivo⁴⁹:

- *Aspecto objetivo.* Hace referencia a la normativa que se precisa para la gestión de este tributo. Se concreta en el artículo 12.1 del TRLRHL, de tal forma que: “*la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo*”.

En el segundo apartado del precepto, citado anteriormente, se establece que: “*a través de sus ordenanzas fiscales, las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa*”.

Por tanto, los ayuntamientos pueden elaborar normas relativas a este tributo, pero, esta normativa no puede ser contraria a lo que se establece en las leyes estatales y preceptos que las desarrollan.

- *Aspecto subjetivo.* Alude al titular encargado de gestionar el tributo. En el artículo 97 del TRLRHL, como ya se ha mencionado con anterioridad, se establece que la gestión, recaudación e inspección del tributo corresponde a los entes locales, a pesar de ello, en el art. 7.1 de la misma ley se indica lo siguiente: “*de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye*”.

⁴⁹ MEDINA CEPERO, J.R.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tráfico y Seguridad Vial*, núm. 37, Sección Doctrina, 2002, pág. 15.

Asimismo, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los restantes ingresos de Derecho público que les correspondan”.

Por lo que, en virtud de este precepto se puede concluir que se puede delegar las facultades de gestión del IVTM a la Comunidad Autónoma a la cual pertenezca el municipio.

Además, en el art. 8 del TRLRHL se contempla la colaboración entre las Administraciones estatales, locales y autonómicas para así conseguir una recaudación lo más eficiente posible. A este respecto, hay que destacar el convenio de colaboración entre el organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico y la Federación Española de Municipios y Provincias para el intercambio de información y la mutua colaboración administrativa, de 15 de marzo de 2006.

El objeto del convenio, según su cláusula primera, es *“la creación de un marco suficiente para la colaboración y el intercambio de información entre las entidades locales y la organización periférica del organismo autónomo de la Jefatura Central de Tráfico, en las materias que comprendan la gestión censal en lo que se refiere a los Registros de Vehículos y de Conductores e Infractores, así como en lo que afecte a la gestión tributaria del IVTM, conforme a lo previsto en el convenio y para la colaboración para la baja definitiva de determinados vehículos”.*

10.2. Domicilio del ayuntamiento que conste en el permiso de circulación

Como es lógico, y así se deriva del propio art. 97 del TRLRHL, los ayuntamientos encargados de la gestión de este tributo serán los del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

En el caso de que se trate de personas físicas, el domicilio será aquel que conste en el documento nacional de identidad de las mismas, excepto si el sujeto pasivo acredita uno distinto⁵⁰.

En cuanto a las personas jurídicas, se tendrá en cuenta el domicilio de su sede social.

⁵⁰FERNÁNDEZ MARÍN, F: “La imposición local de los vehículos de tracción mecánica”, *op. cit.*, pág. 197.

Cuando el titular del vehículo cambie de domicilio, es preciso que así lo comunique de acuerdo con el artículo 30.2 del RGV: *“Cualquier variación en el nombre, apellidos o domicilio del titular del permiso o licencia de circulación que no implique modificación de la titularidad registral del vehículo deberá ser comunicada dentro del plazo de 15 días desde la fecha en que se produzca, para su renovación, a la Jefatura de Tráfico expedidora del mismo o a la de la provincia del nuevo domicilio de aquél, la cual notificará el cambio de domicilio a los correspondientes ayuntamientos”*.

En el ejercicio de cambio de domicilio, el Ayuntamiento que debe exigir el cobro del tributo es aquel en el que a 1 de enero estuviera domiciliado el sujeto, ya que, hay que recordar que es la fecha de devengo del tributo. En este caso no da derecho a realizar un prorrateo de la cuota. Así fallo el TSJ de la Comunidad Valenciana en la Sentencia 1099/1996, de 16 diciembre: *“el 1 de enero de 1991 se encontraba el demandante domiciliado en la ciudad de Valencia, corresponde a este Ayuntamiento exigir el citado impuesto por dicho ejercicio.*

Ha de dejarse sentado a este respecto que el prorrateo por trimestres a que se refiere el apartado 3 del citado artículo 97 de la Ley de Haciendas Locales⁵¹ se produce sólo en los casos de adquisición o baja del vehículo, no de cambio de domicilio”.

10.3. Presunción del artículo 97 del TRLRHL

Algunos autores consideran que el artículo 97 del TRLRHL contiene una presunción *iuris et de iure*⁵², en el sentido de que el Ayuntamiento al que corresponde la gestión y la liquidación del tributo es el que conste en el permiso de circulación. Por ello, aunque el domicilio real del sujeto pasivo sea diferente al domicilio del permiso de circulación, no tendrá el Ayuntamiento del primer caso derecho a la exacción del IVTM.

Como consecuencia de esto, cabe la posibilidad de que se tribute por un vehículo que no circula de forma efectiva en el territorio del Ayuntamiento.

La jurisprudencia considera que si hay diferencias entre el domicilio real y el domicilio que consta en el permiso de circulación, prima este último, aunque el sujeto

⁵¹Actual art. 96.3 del TRLRHL

⁵² GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 491.

pasivo pueda demostrar el cambio de domicilio. Así se pronunció en la STSJ de Castilla y León, Burgos, 169/2000, de 4 de abril. Un sujeto tenía su domicilio en el Espinar (Segovia) y lo trasladó a Valladolid, aunque no se había producido la modificación correspondiente en el Registro de la Jefatura de Tráfico. Como consecuencia de lo anterior, aunque el sujeto justificó en el litigio que efectivamente había cambiado de domicilio y que el domicilio que aparecía en el permiso de circulación no reflejaba la realidad, el tribunal falló considerando que era el Ayuntamiento del Espinar el sujeto activo del IVTM.

“Del art. 98⁵³ se puede colegir que la recaudación corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el Permiso de Circulación del vehículo, sin que en dicho precepto se recoja la posibilidad de recaudar en contra del dato anterior y atendiendo al posible domicilio diferente al que haya cambiado el titular del vehículo. Con lo que el motivo también ha de desestimarse, pues del expediente resulta que el domicilio que aparece en el Registro de la Jefatura de Tráfico es el de El Espinar, sin que el recurrente haya acreditado que sea el de Valladolid el que conste en el Permiso de Circulación, por lo que hay que presumir que el mismo que resulta del Registro indicado, sin que conste tampoco que, por lo menos en las fechas que nos interesan, el mismo se haya dado de baja en el mismo Registro”.

Respecto a esto, hay que hacer una precisión, como ya se explicó en el apartado anterior: el devengo del tributo se produce el 1 de enero y aunque se cambie de domicilio en ese año se tendrá en cuenta, a efectos del impuesto, el domicilio que conste en el permiso de circulación en la citada fecha. La cuestión objeto de análisis tiene lugar para los ejercicios siguientes a los del primer año del cambio.

En mi opinión, al igual que en las presunciones anteriores (art. 92 y 94 del TRLRHL), cabe prueba en contrario, con lo que el carácter no sería *iuris et de iure* sino *iuris tantum*. La única forma posible de enervar la presunción es con la modificación del titular registral, al menos con la regulación actual del IVTM en el TRLRHL.

10.4. Declaración y autoliquidación

En el artículo 98 del TRLRHL se regula la posibilidad de que los ayuntamientos exijan el tributo a través de autoliquidación.

“1. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

⁵³ Actual art. 97 del TRLRHL.

2. *En las respectivas ordenanzas fiscales los ayuntamientos dispondrán la clase de instrumento acreditativo del pago del impuesto”.*

En esta línea, la autoliquidación del IVTM se realizará cuando tenga lugar el alta en el impuesto por haber sido matriculado el vehículo que el mismo grava, y en los casos de baja temporal o definitiva del Registro de Tráfico⁵⁴.

En los restantes períodos impositivos la recaudación se podrá realizar a través del sistema de la notificación colectiva por edictos, según el art. 120 de la LGT⁵⁵:

⁵⁴GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 495 y ss.

⁵⁵ GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *op. cit.*, pág. 495 y ss.

11. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo expuesto en los apartados anteriores se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El IVTM es un tributo con gran importancia y peso dentro del sistema de financiación local. Además, incrementa esta relevancia el hecho de que se considere de exacción obligatoria por parte del art. 59.1.c. del TRLRHL.
- A pesar de las críticas, se considera acorde a la CE, y así lo ha considerado el TC.
- No hay un acuerdo dentro de la doctrina en relación al objeto de gravamen del IVTM. La principal corriente doctrinal considera que recae sobre un elemento del patrimonio. Esto tiene especial relevancia a la hora de aplicar la exención del art. 93.1.c) del TRLRHL, en concreto en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 1979, en el que la exención tiene lugar sobre impuestos que gravan el patrimonio.
- Se trata de un impuesto parcialmente subjetivo. No es totalmente subjetivo porque sólo se tiene en cuenta la condición de sujeto pasivo en los casos tasados que establece el TRLRHL, el ejemplo más claro es el del art. 93.1. e), referida a la condición de discapacitado para poder beneficiarse de la exención.
- Aunque es un tributo local, las comunidades autónomas pueden gestionar y establecer esta figura impositiva, pero esta posibilidad se encuentra subordinada al cumplimiento de una serie de condiciones.
- En la ley se establecen de forma implícita tres presunciones, en los arts. 92, 94 y 97. Todas ellas hacen referencia a considerar los datos que consten en el Registro de la Jefatura de Tráfico como datos veraces, a pesar de que no sea así. No hay acuerdo, ni dentro de la doctrina ni de la jurisprudencia, sobre si cabe contra ellas prueba en contrario o no. Lo que sí que es cierto es que el art. 108.1 de la LGT prohíbe la consideración de una presunción como *iuris et de iure* si no hay una previsión legal que así la catalogue. En consecuencia, contra estas presunciones debería en principio caber prueba en contrario, pero ésta siempre pasa por una modificación de la información recogida en el Registro.

Por tanto, aquí se puede observar una carencia de la regulación actual que da lugar a interpretaciones dispares del TRLRHL. Por ello, resulta necesaria una regulación más completa.

En el artículo 92 del TRLRHL se establece que son aptos aquellos vehículos que se hayan matriculado en los registros públicos y mientras no se haya dado de baja de los mismos. Aquí, caben múltiples situaciones en las que un vehículo pueda encontrarse, como robado o calcinado, no pareciendo que en estos casos se cumpla el hecho imponible, sin embargo del artículo mencionado se deriva lo contrario, por ello, se precisa una regulación más clara en la que no pueda dar lugar a confusión en qué situación deba encontrarse un vehículo para cumplir el hecho imponible.

En el artículo 94 se contempla una presunción relativa a la condición de sujeto pasivo, que establece que es aquel a cuyo nombre conste el permiso de circulación. En este supuesto y como consecuencia de este artículo, se pueden llegar a considerar como sujetos pasivos individuos que no son titulares y que por ello no realizan un uso efectivo del vehículo objeto de gravamen.

Por todo esto se ha llegado a señalar por parte de algunos autores, que de estos artículos el sujeto titular del vehículo actúa de alguna forma como sustituto del contribuyente aunque en la ley así no se recoja, por ello, una forma de solucionar los posibles problemas en relación con la titularidad de los vehículos objeto de gravamen sería regular de forma expresa la figura de un sustituto junto con la de contribuyente, con la posibilidad de trasladar la carga impositiva del primero al segundo.

En cuanto al artículo 97 del TRLRHL, se regula qué ayuntamiento es el encargado de la gestión del tributo. Aquí, de nuevo se aprecia fácilmente que los problemas pueden surgir derivados controversias entre el domicilio registral y el domicilio real. Por ello, una posible forma de solventarlo sería la consideración del domicilio real en lugar del que conste en el registro, ya que de esta forma el tributo se regularía atendiendo a circunstancias más acercadas a la realidad. Aunque, hay que tener en cuenta que en los cambios de domicilio real, en el año del cambio el domicilio ha de ser el de antes del cambio por motivos de seguridad jurídica.

- El IVTM se caracteriza por ser un impuesto periódico. Cuando se transmite un vehículo, el sujeto transmitente sigue siendo el sujeto pasivo para este tributo. Sí que existe la posibilidad de un prorrateo de la cuota, pero esto se reduce a los casos tasados que el TRLRHL establece.

- Están exentos de este impuesto un importante elenco de supuestos. El que más destaca por su relevancia y complejidad es la exención del 93.1.e) del TRLRHL, relativa a los vehículos para personas de movilidad reducida y los que estén matriculados a

nombre de minusválidos para su uso exclusivo. No hay un acuerdo en relación a los requisitos que hay que satisfacer para que se produzca su cumplimiento, en especial acerca de si el discapacitado se debe hallar en el interior del vehículo cada vez que se haga un uso del mismo.

De nuevo aquí se ve la falta de precisión por parte del legislador al regular determinados aspectos del tributo. Se establece que la persona beneficiaria de la exención debe hacer un uso exclusivo del vehículo, pero no regula qué tipo de usos son necesarios y si no daría lugar a la obtención de este beneficio fiscal cuando el vehículo no lo usa exclusivamente el sujeto discapacitado pero sí en su beneficio, por ello, sería más acertado la utilización del término beneficio exclusivo en lugar de uso, ya que, por ejemplo, en el caso de utilizar el vehículo para adquirir unas medicinas para el discapacitado no hay un uso exclusivo del mismo, pero sí un beneficio.

También se precisa que el vehículo se conduzca por las personas con discapacidad o para su transporte, quedando fuera el ejemplo expuesto anteriormente, por tanto esta última precisión queda fuera de lugar si se tiene en cuenta que la finalidad de este beneficio fiscal es favorecer a un determinado colectivo en riesgo de exclusión social.

Por otro lado, hay que señalar la dificultad de controlar en todo momento que se cumplen los requisitos de la exención, por lo que resulta muy fácil poder eludirlos.

- En el art. 95.6 del TRLRHL se recogen tres bonificaciones, dos de ellas medioambientales. Estas últimas han recibido importantes críticas por su desacertada regulación, ya que no tienen como fin que el IVTM se considere como un impuesto medioambiental en el que se cumpla el principio de *“quien contamina paga”*.

Este tributo grava uno de los elementos del patrimonio que resultan más contaminantes, no solo sobre la atmósfera sino que también destacan por su alta contaminación acústica, lo que está ocasionando serios problemas en las grandes ciudades españolas.

Lo cierto, es que con la regulación actual no solo se produce la paradoja de que los vehículos más antiguos, y por tanto, en general más contaminantes, son los que disfrutan de una bonificación más elevada frente a los que son medioambientalmente sostenibles, sino que también se trata de una bonificación con carácter potestativo, por lo que los entes locales pueden prescindir de la misma.

Por ello, a mi modo de ver, resulta una regulación escasa y falta de un objetivo claro, ya que solo ha conseguido atraer a algunas demarcaciones municipales vehículos que ni siquiera circulan por las mismas.

Para lograr un tributo medioambiental no basta con la introducción de un beneficio fiscal, sino que se precisa un cambio más profundo dentro del mismo, lo cual es posible sin perder sus caracteres definitorios.

El ejemplo más claro es el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte en el que se establecen tarifas en función del nivel de contaminación de cada vehículo. Por tanto, la vía de modificación en el IVTM podría venir a través de un cambio en la magnitud en la que se expresa el tipo de gravamen, de tal forma que distinguiera entre los vehículos más contaminantes según antigüedad y en función del tipo de combustible utilizado.

Además, no hay que olvidar las recomendaciones a nivel europeo, en el sentido de que una regulación armonizada de este tributo por parte de todos los Estados Miembros daría lugar a niveles de contaminación más reducidos en el territorio de la UE.

12. BIBLIOGRAFÍA

ACÍN FERRER, A.: “La imprescindible colaboración de la DGT para la gestión eficiente del IVTM”, *La Administración Práctica*, núm.6/2014.

CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “La (des)igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXX, 2012.

CHECA GONZÁLEZ C.: “Alcance de la presunción de que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es la persona que figura en el permiso de circulación”, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más comprometidas”, Marcial Pons, Barcelona, 2000.

CHICO DE LA CÁMARA P.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en “*Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*”, Lex nova- Thomson Reuters-Aranzadi, 2014.

CHICO DE LA CÁMARA, P, ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J.: “Algunos argumentos que justifican la modificación en el TRLRHL al objeto de incluir expresamente la exención del IVTM a personas con incapacidad permanente total o absoluta y de gran invalidez”, *Tributos Locales*, núm. 8, 2008.

DEL AMO GALÁN, O.: “Exención en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica para las personas con discapacidad”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, Editorial WoltersKluwer, 2015.

DEL AMO GALÁN, O.: “Hacia un impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica medioambiental”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 20, 2016.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Tributación de los vehículos de o para personas de movilidad reducida. Especial consideración de las ambulancias colectivas”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2012.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “*Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “*La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GALARZA, C. J.; FRAGA, D. N.: “Las haciendas locales frente al cambio climático”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 18/2010.

GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “El impuesto de vehículos sobre tracción mecánica”, en obra colectiva: *Los tributos locales*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2010.

GARCÍA MARTÍNEZ A.; VEGA BORREGO F. A.: “*El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*”, Editorial Comares, Granada, 2004.

GARCÍA NOVOA, C.: “Aproximaciones al objeto de imposición en el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, núm. 83, 2008.

JIMÉNEZ VARGAS, P. J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2016.

MARTOS GARCÍA, J. J.: “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3. LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2011.

MEDINA CEPERO, J.R.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tráfico y Seguridad Vial*, núm. 37, 2002.

MENÉNDEZ MORENO A.: “*Derecho financiero y tributario parte general*”, Lex Nova, Thomson Reuters, Navarra, 2016.

MERINO JARA, I.: “De nuevo sobre el I.V.T.M.”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 7,1989.

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: “*Haciendas Locales en cifras. Año 2014*”,2016.

MORENO GONZÁLEZ S.; SÁNCHEZ LÓPEZ M.E. (2016): “*El ordenamiento tributario y presupuestario local*”, Tiranch lo Blanch, Valencia.

MORENO SERRANO, B.: “Exención en el I VTM para discapacitados”, *La Administración Práctica* núm.4/2016.

PADILLA RUIZ, P.: “Requisitos de la exención por minusvalía en el IVTM: la imaginación al poder”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 8,2009.

PAGÉS I GALTES, J.: “La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local”, *Revista española de Derecho Financiero* núm.154/2012. Civitas, SA, Pamplona.

PÉREZ ROYO I.: “Los impuestos municipales” en: PÉREZ ROYO F : “*Curso de derecho tributario. Parte especial*”, Tecnos, Madrid, 2016.

QUINTANA FERRER, E.: “La competencia fiscal dañina o perjudicial entre municipios mediante exenciones impositivas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.20/2015.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones”. *Grandes Tratados. Tratado de Derecho Local*, Aranzadi, S.A.U, 2010.

RUBIO PILARTE, I.: “Fiscalidad inmobiliaria local: algunas cuestiones conflictivas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 7/2004.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”, *Revista Quincena Fiscal* núm.9/2010.

SÁNCHEZ PINO, A.J.: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la Jurisprudencia”, *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 7, Editorial CISS, 2001.

SIMÓN ACOSTA E.; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA A.: “Curso de *Hacienda Local. Recursos, presupuesto y gasto*”, Thomson, Aranzadi.