

## GRADO DE FISCALIDAD Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Curso 2022/2023

# El Impuesto de Matriculación como instrumento de protección ambiental

Autor/a: Olatz Dasilva Insunza

Director/a: María del Carmen Bolaño Piñeiro

Facultad de Economía y Empresa, Sarriko

Bilbao, a 23 de junio de 2023



## Resumen:

Este Trabajo de Fin de Grado centra su estudio en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, más conocido como Impuesto de Matriculación. El estudio comienza analizando los impuestos ambientales en general, dando a conocer el reparto competencial y el régimen jurídico de estos, para después adentrarse en un análisis completo del Impuesto de Matriculación. Este impuesto ha sido objeto de crítica por muchos expertos, ya que su eficacia como instrumento para proteger el medio ambiente puede llegar a generar algunas dudas. Por último, cabe mencionar que, aunque este impuesto se aplica tanto a aeronaves como a embarcaciones, el presente trabajo analiza especialmente su impacto en los coches, ya que la compra de estos dos tipos de vehículos no es tan frecuente como la presencia casi constante de al menos un automóvil en la mayoría de los hogares.

**Palabras clave:** Impuestos ambientales; Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; Impuesto de Matriculación; Medio ambiente; CO<sub>2</sub>.

## Laburpena:

Lan honen bitartez Zenbait Garraio bideren gaineko Zerga Berezia, Matrikulazio Zerga bezala ezagutzen dena, aztertzen da. Hasteko, ingurumen-zergen azterketa burutzen da, beraien zerga-araubidearen ezagutza orokor bat ezarriz. Ondoren, matrikulazio-zergaren azterketa sakon bat egiten da, honen ezaugarri garrantzitsuenak aztertuz. Zerga hau, hainbat adituk kritikatu izan dute, ingurumena babesteko tresna gisa diseinatua egon arren, askoren ustez bere eraginkortasunak zalantzak sortu ditzakeelako. Azkenik, aipatzekoa da, la honetan zergak autoetan bereziki duen eragina aztertuko dela, nahiz eta zerga honek hegazkin eta ontziak zergatzen dituen, hauen erosketak ez direlako ohikoenak.

**Hitz gakoak:** Ingurumen-zergak; Zenbait Garraio bideren gaineko Zerga Berezia; Matrikulazio Zerga; Ingurumena; CO<sub>2</sub>.

## Abstract:

This paper focuses its study on the Special Tax on Certain Means of Transport, better known as the Vehicle Registration Tax. It begins by analysing the competency distribution and tax regime of the environmental taxes in general, developing into a comprehensive analysis of the Vehicle Registration Tax. This tax has been criticised by many authors, experts in the field, as its effectiveness as an instrument to protect the environment may give rise to some doubts. Lastly, in this work, we will focus on the effect of this tax on cars, as the purchase of aircrafts and boats, both subject to the tax, is not as common as the presence of at least one car in most households.

**Key words:** Environmental taxes; Special Tax on Certain Means of Transport; Vehicle Registration Tax; Environment; CO<sub>2</sub>.

# ÍNDICE

Abreviaturas y acrónimos

ÍNDICE.....	3
INTRODUCCIÓN.....	1
I. CONTEXTUALIZACIÓN.....	2
II. REPARTO COMPETENCIAL Y RÉGIMEN JURÍDICO.....	2
II.1. REPARTO COMPETENCIAL.....	3
II.2. RÉGIMEN JURÍDICO.....	5
III. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IEDMT).....	8
III.1. NORMATIVA REGULADORA.....	8
III.2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS.....	10
III.3. RECAUDACIÓN POR EL IEDMT.....	13
III.4. APLICACIÓN DEL IMPUESTO (EJEMPLO PRÁCTICO).....	14
III.5. RELACIÓN ENTRE EN IVA Y EL IEDMT.....	16
IV. EL IEDMT EN EL CONTEXTO MEDIOAMBIENTAL.....	17
IV.1. ANÁLISIS DEL IMPUESTO Y SUS EFECTOS EN EL MEDIO AMBIENTE.....	17
IV.2. EL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN EN PAÍSES DE LA UE.....	21
IV.3. LA DESCENTRALIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES: ¿VENTAJA AMBIENTAL O ECONÓMICA?.....	26
V. PROPUESTAS DE REFORMA DEL IEDMT.....	29
VI. A MODO DE CONCLUSIÓN.....	33
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	34
VIII. NORMATIVA.....	37
VIII.1. UNIÓN EUROPEA.....	37
VIII.2. ESTATAL.....	37
VIII.3. CAPV.....	38
VIII.4. OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	39
IX. JURISPRUDENCIA.....	39

## **ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS**

AEMA	Agencia Europea de Medio Ambiente
AJD	Actos Jurídicos Documentados
ANFAC	Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones
Art.	Artículo
BEV	Battery Electric Vehicle
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CO <sub>2</sub>	Dióxido de carbono
DGT	Dirección General de Tráfico
DNUF	Decreto Normativo de Urgencia Fiscal
EEAA	Estatutos de Autonomía
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISV	Impuesto Sobre Vehículos (Portugal)
ITP	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
NEDC	New European Driving Cycle
NF	Norma Foral
NO <sub>2</sub>	Dióxido de Nitrógeno
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMS	Organización Mundial de la Salud
PHEV	Plug-in Hybrid Electric Vehicle
RDE	Real Driving Emissions
SUV	Sport Utility Vehicle
STJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
WLTP	Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure

## INTRODUCCIÓN

El siguiente Trabajo de Fin de Grado centra su estudio en los impuestos ambientales, enfocándose principalmente en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. La razón por la cual se centra en este impuesto en concreto es, por un lado, por su impacto en cuanto a las emisiones de CO<sub>2</sub>, ya que grava aquellos vehículos que más contaminan, y, por otro lado, su potencial como herramienta para incentivar a los consumidores a decidirse por una opción más sostenible. A su vez, es un impuesto que genera controversia, ya que muchos consideran su función meramente recaudatoria y que no trae ningún beneficio al medio ambiente.

Los impuestos ambientales, incluido el IEDMT, han sido objeto de análisis y estudio en numerosas investigaciones y publicaciones. Gracias a ello, existe una buena cantidad de información al respecto. No obstante, uno de los desafíos encontrados en este trabajo ha sido la búsqueda de información y datos más concretos y específicos, junto con la de sintetizar algunas ideas o analizar los conceptos jurídicos que se han mencionado. Sin embargo, a través de una selección cuidadosa de fuentes y una búsqueda exhaustiva, se ha logrado obtener los datos necesarios para profundizar en el estudio del Impuesto de Matriculación y su impacto en la protección del medio ambiente. Para llevar a cabo este Trabajo de Fin de Grado, se ha utilizado una metodología basada en la recopilación de obras de otros autores especializados en el tema, informes emitidos por instituciones relevantes y revistas científicas.

El presente trabajo se estructura en diferentes apartados que abordan de manera detallada la temática del IEDMT. En el apartado II, se analiza el reparto competencial y el régimen jurídico de los impuestos ambientales en general, teniendo en cuenta la normativa a nivel europeo, estatal y autonómico. Se examinan las disposiciones legales que establecen las competencias y responsabilidades en la imposición de impuestos ambientales, así como las normas que regulan su aplicación y su gestión. En cuanto al apartado III, se procede el análisis específico del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Se examina la normativa relacionada con este impuesto, su naturaleza y características, así como la recaudación que genera a nivel nacional. Se presenta un ejemplo práctico que ilustra cómo se aplica este impuesto en la práctica y se explora su relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El apartado IV se centra en el análisis del IEDMT en un contexto medioambiental, resaltando sus efectos sobre el medio ambiente. En concreto, en este epígrafe se examinan los impactos que este impuesto puede tener en términos de reducción de emisiones y fomento de prácticas más sostenibles en el sector del transporte; además, se realiza una comparativa con impuestos similares existentes en otros países de la Unión Europea, destacando similitudes y diferencias en su diseño e impacto ambiental. En este apartado, se analiza también la efectividad de la descentralización de este impuesto, y se debate si ejerce un efecto positivo al medio ambiente con esta estructura, o si su centralización generaría un mejor resultado en cuanto a la calidad del aire se refiere.

A continuación, en el apartado V se presentan propuestas de modificaciones de este impuesto, así como sugerencias alternativas como, la eliminación de este o su sustitución por otro más efectivo en términos de incentivos a la protección del medio ambiente. Se exploran diferentes enfoques y se evalúa su viabilidad y potenciales beneficios. Finalmente, en el apartado VI se presentan las conclusiones del trabajo, destacando los puntos clave analizados. A través de esta estructura, el trabajo proporciona un análisis exhaustivo y sistemático de los impuestos ambientales, centrándose específicamente en el IEDMT. Se examina su marco normativo, se evalúa su impacto ambiental y se presentan propuestas para su mejora.

## I. CONTEXTUALIZACIÓN

Hace ya tiempo que la protección del medio ambiente ha adquirido una importancia sin precedentes en muchos países del mundo, sobre todo en los europeos. El cambio climático, junto con la contaminación o la pérdida de biodiversidad son problemas actuales que precisan de cambios en nuestra conducta para poder obtener una mejora. Por ello, las normas desempeñan un papel muy importante a la hora de proteger el medio ambiente, ya que gracias a ellas podemos regular el uso inapropiado de algunos recursos o controlar la emisión de ciertos gases. Entre otros, durante años ha sido el objetivo de muchas instituciones hallar la fórmula que mejor se adapte a la hora de buscar un equilibrio entre una sociedad avanzada y un entorno sostenible. Como resultado, hoy en día podemos encontrar diversas normativas que nos lleven a intentar buscar este equilibrio. Y es que, una política que traiga beneficios ambientales tiene que ser implementada en primer lugar a nivel global para que posteriormente haga efecto a nivel local.

Los primeros movimientos políticos estrechamente relacionados con la protección ambiental surgieron a finales de los años 60 en Estados Unidos. El 1 de enero de 1970 se dio a conocer *The National Environmental Policy Act*<sup>1</sup>, el cual fue la primera ley ambiental estadounidense cuyos principios alertaron al resto de los países del mundo sobre la necesidad de crear políticas que protegieran el medio ambiente y la importancia de hacerlo. Desde ese momento, los gobiernos llevan años intentando crear políticas que ayuden a la mejora medioambiental, aunque todavía queda mucho por hacer en un mundo donde se siguen emitiendo cantidades ingentes de gases de efecto invernadero y los recursos naturales son cada vez más escasos.

En la búsqueda de una solución efectiva, los gobiernos cuentan con una herramienta que proporciona un doble beneficio: los impuestos ambientales. Por un lado, si el diseño del impuesto es el adecuado se garantiza la protección del medio ambiente, fomentando prácticas más sostenibles, y en el peor de los casos, si no se dan beneficios medioambientales, se obtienen ganancias económicas. De acuerdo con el informe publicado por el Instituto Nacional de Estadística, el Gasto Nacional en Protección Ambiental ha experimentado un incremento del 0,2% durante el último año, llegando a la cifra de 19.417,6 millones de euros en 2021. Estos datos revelan que el gasto en protección medioambiental representa el 1,61% del Producto Interior Bruto<sup>2</sup>.

Según otro informe realizado por el mismo instituto, la recaudación de impuestos ambientales en España alcanzó los 21.265 millones de euros en 2021, lo que representa un aumento del 8,5% en comparación con el año anterior. A pesar de este incremento en los ingresos, los impuestos ambientales perdieron peso en el total de impuestos de la economía española, disminuyendo del 7,6% en 2020 al 7,2% en 2021<sup>3</sup>. Aunque una solución para poder obtener una mayor recaudación sería la de aumentar el tipo de dichos impuestos, según los resultados de una encuesta, el 41% de los ciudadanos españoles percibe que se pagan impuestos en exceso en el país, y en cuanto a la percepción de justicia en la cobranza de impuestos, un 79,9% de los encuestados expresó que los impuestos no se recaudan de manera equitativa y que aquellos que más tienen no pagan lo justo<sup>4</sup>.

## II. REPARTO COMPETENCIAL Y RÉGIMEN JURÍDICO

En los Tratados de la UE se establecen las competencias de la Unión en diversas materias que han de ser reguladas. De acuerdo con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, “La Unión perseguirá sus objetivos por los medios apropiados, de acuerdo con las competencias que se le

---

<sup>1</sup> GARCÍA LEYTON, “Aplicación del análisis...”, 2004, p. 13.

<sup>2</sup> EPDATA, “El gasto en protección...”, 2022

<sup>3</sup> EPDATA, “Evolución de la recaudación...”, 2022

<sup>4</sup> EPDATA, “Opinión de los españoles...”, 2022

atribuyen en los Tratados<sup>5</sup>". En lo referente a las competencias relacionadas con el medio ambiente, esta sería una competencia compartida entre la UE y los Estados miembros de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.2.e del TFUE.

En cuanto a nivel estatal, el artículo 137 de la Constitución Española reconoce la organización del Estado en municipios, provincias y Comunidades Autónomas. Además, a los entes locales, encabezados por los municipios, se les reconoce constitucionalmente (y mediante tratados internacionales) la garantía institucional de la autonomía local (art. 140 CE). Así las cosas, los entes locales deben gozar de un ámbito competencial que no vulnere tal autonomía. Es por ello que, las competencias pueden ser de tres tipos: exclusivas del Estado, exclusivas de las CCAA o compartidas entre las CCAA y el Estado. Así mismo, en el artículo 148 se establecen las materias en las cuales las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias, y en el artículo 149 cuáles son las competencias exclusivas del Estado. Es decir, en España podemos encontrar leyes ambientales básicas de carácter estatal, y otras principalmente de desarrollo, de cada Comunidad Autónoma.

Es por ello que, en este apartado se analizarán las competencias a nivel europeo, estatal y local en lo que concierne al medio ambiente y los impuestos implementados para protegerlo. Para ello se llevará a cabo un análisis de los Tratados de la UE, las Directivas de la Unión en materia ambiental, la normativa reguladora del Estado y por último la de las Comunidades Autónomas.

## II.1. REPARTO COMPETENCIAL

En 1972, después de que ocurriera la primera conferencia de Naciones Unidas sobre el medio ambiente, se llevó a cabo en París la primera reunión del Consejo Europeo abordando ese mismo tema. En dicha reunión, se reconoció la necesidad de implantar una política comunitaria que protegiese el medio ambiente y se exigió un programa de acción. Ante este acontecimiento de la ONU, en 1987, la Unión Europea, en el Acta Única<sup>6</sup> introdujo un título nuevo en referencia al medio ambiente, la cual fue la base jurídica pionera para esta materia. A partir de ese momento, los posteriores tratados tuvieron como objetivo reforzar las medidas impuestas para preservar la calidad del medio ambiente, garantizar el uso adecuado de los recursos naturales y proteger la salud humana. Estas primeras medidas ambientales se impusieron antes de que algunos países como Grecia, España, Portugal o Finlandia se integraran en la Unión Europea, por lo que dichos Estados tuvieron que integrar en sus ordenamientos jurídicos el ordenamiento de la Unión Europea.

A partir de entonces el ámbito medioambiental ha sido una parte muy importante de todos los tratados que se llevaron a cabo. En 1990 surgió la Agencia Europea de Medio Ambiente<sup>7</sup>, en la cual se respaldaba la aplicación, evaluación y desarrollo de las políticas ambientales. En 1993 el medio ambiente ganó importancia con el Tratado de Maastricht<sup>8</sup> o Tratado de la Unión Europea, cuando se introdujo por primera vez el procedimiento de codecisión y la votación por mayoría cualificada. Seis años más tarde, en 1999, llegó el Tratado de Ámsterdam<sup>9</sup>, que obligó a incorporar la protección del medio ambiente en la política europea para suscitar un desarrollo sostenible.

A comienzos del siglo XXI, con el Tratado de Niza<sup>10</sup> no se agregaron nuevos cambios en lo que respecta al medio ambiente. La contribución de este tratado se limitó a mantener las normas ya existentes en cuanto a protección ambiental, así como a mejorar aspectos como la promoción de un desarrollo económico armonioso, sostenible y equilibrado, buscando la protección ambiental y

---

<sup>5</sup> Art. 3.6, TFUE

<sup>6</sup> PARLAMENTO EUROPEO, "La política de medio...", 2022, p. 1

<sup>7</sup> PARLAMENTO EUROPEO, "La política de medio...", 2022, p. 1, apartado E

<sup>8</sup> FERREIRA MORONG, "La Unión Europea y el..." 2009, p. 43

<sup>9</sup> FERREIRA MORONG, "La Unión Europea y el..." 2009, p. 44

<sup>10</sup> FERREIRA MORONG, "La Unión Europea y el..." 2009, p. 45

mejorar la calidad de esta. Por último, en 2009 llegó con gran fuerza el Tratado de Lisboa, el cual estableció como finalidad la lucha contra el cambio climático<sup>11</sup>.

En aplicación de este tratado, la UE cuenta con competencias tanto exclusivas<sup>12</sup> como compartidas<sup>13</sup>, las cuales son desarrolladas en el TFUE. Entre sus competencias exclusivas podemos encontrar, por ejemplo, la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común<sup>14</sup>. En cuanto a las competencias compartidas, es decir, materias en las que tanto la UE como los estados pueden legislar, podemos encontrar la agricultura, pesca, transporte o medio ambiente. Por lo tanto, en lo que concierne al medio ambiente, cada país puede promulgar leyes relacionadas con esta materia, y adaptarlas en el caso de que la UE apruebe una nueva norma ya que, si se tratase de un reglamento europeo, la normativa interna quedaría derogada en el caso de ser esta contradictoria y, si se diera el caso de una directiva, los Estados dispondrían de un determinado plazo para transponerlo al ordenamiento interno.

Los principios básicos establecidos en el TUE en relación al medio ambiente, establecen que la UE obrará a favor del desarrollo sostenible estableciendo un “nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente”<sup>15</sup> y contribuirá al desarrollo sostenible del planeta<sup>16</sup>. Por otro lado, también se menciona la ejecución de políticas comunes con el objetivo de proteger y mejorar el medio ambiente y la “gestión sostenible de los recursos naturales mundiales”<sup>17</sup>. En cuanto al TFUE, en los artículos 11, 191, 192 y 193 podemos encontrar la base jurídica en relación al medio ambiente, en los cuales se establece la exigencia de integrar políticas de protección del medio ambiente en la Unión<sup>18</sup>, los objetivos a lograr en esta materia<sup>19</sup> o la aceptación de medidas de mayor protección por parte de cada estado siempre y cuando estas sean compatibles con los Tratados y se notifiquen a la Comisión<sup>20</sup>.

En lo que concierne al ámbito fiscal, la UE no se encarga de establecer tipos impositivos, es decir, cada Estado miembro tiene el poder de decidir los importes a pagar de un mismo impuesto. No obstante, la UE sí que se encarga de supervisar la normativa fiscal de los países en ciertos ámbitos, siendo uno de ellos el medio ambiente. Más concretamente, en materia de gasóleo y queroseno (Directiva 95/60/CE) y productos energéticos y de electricidad (Directiva 2003/96/CE). Estas directivas creadas por la UE son parte de su normativa derivada, por lo que son aprobadas por las instituciones de la UE de acuerdo con lo establecido en los tratados. El artículo 288 del TFUE establece que “La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”. En algunos casos esto ha supuesto un problema, ya que el concepto de “impuesto ambiental” puede ser interpretado de diversas maneras, y es que, aunque los términos como “impuestos verdes”, “eco-tributos” e “impuestos con incidencia ambiental” parezca que se utilicen de la misma manera, no tienen un mismo significado. Por ejemplo, solo la UE o la OCDE suelen

---

<sup>11</sup> Art. 10A, 2.f, Tratado de Lisboa

<sup>12</sup> Art. 3, TFUE: “La personalidad jurídica propia de la UE le permite realizar acuerdos internacionales, es decir, la UE tiene el poder de firmar todos aquellos acuerdos internacionales que tengan relación con las competencias que están atribuidas en este tratado<sup>12</sup>. Así mismo, con la llegada del Tratado de Lisboa, el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) pasó a conocerse como el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), pero en cambio, el Tratado de la Unión Europea (TUE) mantuvo su denominación.”

<sup>13</sup> Art. 4, TFUE

<sup>14</sup> Art. 3.d), TFUE

<sup>15</sup> Art. 3.3, TUE (antiguo art. 2 TUE)

<sup>16</sup> Art. 3.5, TUE (antiguo art. 2 TUE)

<sup>17</sup> Art. 21.2.f, TUE

<sup>18</sup> Art. 11, TFUE (antiguo art. 6 TCE)

<sup>19</sup> Art. 191, TFUE (antiguo art. 174 TCE)

<sup>20</sup> Art. 193, TFUE (antiguo art. 176 TCE)



utilizar el término de “impuestos verdes” en algunas de sus investigaciones<sup>21</sup>. Por otro lado, como cada país es libre de establecer su propia política fiscal, la UE, mediante la Directiva 2008/99/CE define los delitos ambientales que cada Estado miembro debe de prever mediante sanciones, para así asegurar la calidad medioambiental.

En cuanto al ámbito estatal, el medio ambiente es considerado materia exclusiva del Estado “sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección<sup>22</sup>”, y en el artículo 148.1.9 de la CE podemos leer que las Comunidades Autónomas podrán gestionar en sus territorios la protección del medio ambiente, es decir, serán de carácter adicional con la normativa del Estado. Es por ello que, cada Comunidad Autónoma preverá esta materia en sus Estatutos de Autonomía. En los 17 EEAA vigentes en España, el medio ambiente está regulado en diferentes artículos. En el del País Vasco, por ejemplo, se encuentra en el Artículo 11.1.a), en el de Galicia en el Artículo 27.30 y en el de Asturias en el 11.5.

En cuanto a la normativa fiscal del Estado, el artículo 149 CE, sobre las competencias exclusivas del Estado, en su apartado 1.14 establece que, en cuanto a Hacienda general, el Estado es competente a la hora de establecer las bases generales del sistema de ingresos públicos. El artículo 133 de la CE establece que la “potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”. No obstante, en ese mismo artículo, en el segundo punto podemos leer que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Es por ello que, las CCAA tienen la capacidad de establecer tributos propios dentro de su territorio, siempre y cuando estas estén sujetas a la ley del Estado<sup>23</sup>.

Por último, la disposición primera de la Constitución Española respeta los derechos históricos de los Territorios Forales, añadiendo, que “la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía<sup>24</sup>”. Desde un punto de vista fiscal, se establece que las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado estarán reguladas mediante el Concierto Económico<sup>25</sup> y que los Territorios Históricos podrán establecer en sus territorios tributos necesarios de acuerdo con la estructura general impositiva del Estado<sup>26</sup>. Este Concierto Económico se encuentra regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y hace que los Territorios Históricos del País Vasco tengan la potestad de mantener, establecer y regular su régimen tributario. Así mismo, cada uno de los tres territorios se encarga de su recaudación, contribuyendo a la financiación de las cargas del Estado a través de una cantidad denominada “cupó”.

Teniendo en cuenta lo mencionado en este apartado, está en manos de las autoridades establecer medidas que ayuden a proteger al medio ambiente, y es que tanto por parte de la UE, como por parte del Estado o de las CCAA, está la oportunidad de implementar tributos que delimiten todas aquellas actividades que perjudiquen al medio ambiente. No solo con el fin de generar ingresos extras, sino con el objetivo de garantizar un futuro más sostenible en el que los recursos naturales no escaseen o el aire puro sea un privilegio.

## II.2. RÉGIMEN JURÍDICO

El 31 de octubre de 2003 entró en vigor la Directiva 2003/96/CE destinada a la reestructuración del régimen comunitario para la imposición de los productos energéticos y de electricidad. En ella se establecen una selección de normas estructurales y tipos mínimos del impuesto especial que se

---

<sup>21</sup> PITRONE, “Definiendo los...”, 2014, p. 80

<sup>22</sup> Art. 149.1.23, CE

<sup>23</sup> Art. 6.2, LOFCA

<sup>24</sup> Disposición primera, Ley Orgánica 1/2010

<sup>25</sup> Art. 41, CE

<sup>26</sup> Art. 40.2.a), EAPV

aplica a los productos energéticos que se utilizan en la mayoría de combustibles para calefacción, en los carburantes de automoción y electricidad. Su objetivo principal es garantizar un buen funcionamiento del mercado único de la energía en los países de la Unión, evitando desviaciones del comercio y de la competencia para así poder evitar diferencias significativas en las políticas fiscales nacionales. Cada Estado miembro tiene la libertad de fijar los tipos que más se adapten a su situación, siempre y cuando estos respeten los mínimos establecidos en la Directiva. Sin embargo, la mayoría de los países sobrepasan ese mínimo, estableciendo tipos muy superiores a los dictados<sup>27</sup>.

Esta directiva es considerada obsoleta, ya que no se han realizado cambios significativos desde su entrada en vigor, y no es reflejo de las políticas actuales de la UE en materia de energía o clima. Tampoco cumple con el compromiso de la UE para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en un 55% para el 2030 o con el objetivo de convertir Europa en el primer continente climáticamente neutro para el 2050<sup>28</sup>. Por otro lado, tampoco hay relación entre los tipos mínimos que se aplican a los combustibles con su contenido energético o el impacto que estos producen al medio ambiente. Por último, como los tipos mínimos fueron fijados en 2003 y no se han cambiado desde entonces, estos se han deteriorado perjudicando así a la igualdad de condiciones en el mercado único.

La amplia gama de reducciones y exenciones que se recogen en la Directiva favorece al uso de los combustibles fósiles y generando un impacto negativo en el medio ambiente. Algunas de esas exenciones se aplican a la aviación y al transporte marítimo. Como las tasas que se señalan están basadas en el volumen del consumo y no en el tipo de energía, estas promueven el uso del carbón, producto que contiene el CO<sub>2</sub> más alto y que por lo tanto es el que más contamina. Las energías renovables, por el contrario, se gravan con la misma tasa, haciendo que soporten una carga tributaria mayor, ya que la tasa impuesta se basa en el volumen. Estas medidas hacen que el uso de energías limpias disminuya, evitando así que se dé una mejora ambiental significativa<sup>29</sup>.

En cuanto a directivas que regulan la reparación de daños ambientales, se encuentra, principalmente: la Directiva 2004/35/CE, el cual tiene como objetivo “establecer un marco de responsabilidad medioambiental<sup>30</sup>”; la Directiva 2018/851, cuyo objetivo es establecer medidas que protejan al medio ambiente reduciendo el uso de recursos naturales y usando estos de una manera más eficiente<sup>31</sup> y el más reciente, la Directiva 2019/904 sobre la reducción en el consumo de plástico<sup>32</sup>. Todas estas medidas castigan los daños al medio ambiente, pero en el presente trabajo nos centraremos en la normativa fiscal que tiene como finalidad la protección del medio ambiente.

En España, con la entrada en vigor de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se dieron a conocer tres nuevos impuestos. Por una parte, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el cual grava aquellos productos que sean utilizados como combustibles. Es un impuesto que se aplica en todo el territorio excepto en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla. En 2001 entró en la legislación del país el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), aunque solo permaneció hasta diciembre del 2012. El nuevo impuesto se componía de una cuota estatal y otra autonómica, lo que supuso que el IEH estuviera gravado por ambos impuestos. Al ser esto incompatible con la normativa europea, se integraron ambos impuestos<sup>33</sup>. Por otro lado, se introdujo el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, el cual fue modificado

---

<sup>27</sup> ALONSO-EPELDE, RODRÍGUEZ-ZÚÑIGA, GARCÍA-MUROS, GONZÁLEZ-EGUINO, “Impacto social y distributivo de la revisión de la Directiva...”, 2022, p. 4

<sup>28</sup> ALONSO-EPELDE, RODRÍGUEZ-ZÚÑIGA, GARCÍA-MUROS, GONZÁLEZ-EGUINO, “Impacto social y distributivo de la revisión de la Directiva...”, 2022, p. 2

<sup>29</sup> PITRONE, “Definiendo los...”, 2014, p. 85-86

<sup>30</sup> Art. 1, Directiva 2004/35/CE

<sup>31</sup> Art. 1, Directiva 2018/851 por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE

<sup>32</sup> Art. 1, Directiva 2019/904

<sup>33</sup> REAF, “La fiscalidad ambiental...”, 2019, p. 19

posteriormente en 2007 ya que fue necesario un ajuste en su tipo impositivo para regular las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos. Desde el 2001, este tributo está cedido a las CCAA, las cuales, desde el 2009, pueden subir el tipo impositivo de acuerdo al artículo 51 de la Ley 22/2009. Por último, el Impuesto especial sobre la Electricidad. Este impuesto indirecto que grava el consumo de electricidad se aplica en todo el territorio sin perjuicio de los regímenes forales de Navarra y País Vasco.

La Directiva 2003/96/CE mencionada anteriormente en este apartado se introdujo a la normativa fiscal de Estado con la Ley 22/2005. Esto trajo consigo la entrada del Impuesto especial sobre el Carbón.

En 2008, con la llegada de la crisis económica a España, la normativa relacionada con el ámbito ambiental sufrió una recentralización competencial<sup>34</sup>, provocando así un retroceso en la legislación y deterioro en la protección del medio ambiente. El fortalecimiento de las competencias estatales, disminuyendo progresivamente las competencias autonómicas, surgió de la necesidad de un crecimiento económico controlando los recursos disponibles. Sin embargo, el aumento de poder del Estado ha sido causa de la disminución de la protección ambiental, claro ejemplo de ello la Ley de Costas, en el que la colaboración entre CCAA y el Estado afecta a la gestión del litoral<sup>35</sup>.

El 1 de enero de 2013, con la entrada en vigor de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se establecieron medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Esto supuso, una vez más, la regulación de tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. También se estableció el primer canon por la utilización de las aguas continentales con el objetivo de producir energía eléctrica y se modificaron los tipos establecidos para el carbón y gas natural<sup>36</sup>.

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental, fue otra de las normas relevantes en materia ambiental. Mediante esta ley se establecieron medidas en la fiscalidad medioambiental adoptando también medidas tributarias y financieras<sup>37</sup>, y fue así como se estableció el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero en nuestro sistema tributario. Dos años después, llegó el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, que se regula en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, y por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, sobre el Sector de Hidrocarburos<sup>38</sup>. Finalmente, el 1 de enero del 2023 entraron en vigor dos nuevos impuestos mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular<sup>39</sup>, los cuales son: el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables y el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos. Esta ley incorporó en el Derecho español la Directiva 2018/851<sup>40</sup> y la Directiva 2019/904 mencionadas anteriormente.

De acuerdo con lo citado en el apartado anterior, la normativa fiscal en relación al País Vasco se basa en la Ley 12/2002. Es por ello que, hoy en día podemos ver regulados algunos impuestos medioambientales en diferentes Normas Forales como, por ejemplo, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Todos ellos son regulados en las normativas de cada Territorio Histórico, ya que el impuesto recae sobre el consumo o producción. Por un lado, se encuentran los

---

<sup>34</sup> CASADO CASADO, "Crisis económica y protección..." 2018, p. 28

<sup>35</sup> CASADO CASADO, "La recentralización..." 2018, p. 435

<sup>36</sup> Ley 15/2012

<sup>37</sup> Ley 16/2013

<sup>38</sup> Ley 8/2015 por la que se modifica la Ley 34/1998

<sup>39</sup> Ley 7/2022

<sup>40</sup> Disposición final duodécima, Ley 7/2022

impuestos concertados, los cuales son, sobre la energía<sup>41</sup>, gases fluorados de efecto invernadero<sup>42</sup> y sobre los hidrocarburos<sup>43</sup>. Por otro lado, los impuestos indirectos especiales, siendo estos los que gravan el suministro y consumo de energía eléctrica y la matriculación de vehículos automóviles nuevos o usados<sup>44</sup> (IEDMT). También podemos encontrar el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, el cual está regulado por la Norma Foral 1/2019, de 20 de marzo, en el ámbito territorial. En cuanto a los impuestos locales, es decir, aquellos que son gestionados por los municipios, son impuestos con incidencia para la tributación ambiental, los cuales son los siguientes:

- Impuesto de Bienes Inmuebles<sup>45</sup> (IBI): en el caso de haber instalado un sistema de aprovechamiento de energía que proviene del sol, se podrá aplicar una bonificación de hasta el 50%.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica<sup>46</sup> (IVTM): bonificación de hasta el 75% dependiendo del carburante usado y puede ser de hasta el 95% para aquellos vehículos que contengan motor eléctrico.
- Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras<sup>47</sup> (ICIO): se podrá aplicar una bonificación de hasta el 95% en las obras que haya instalado un sistema térmico o eléctrico de energía solar.
- Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>48</sup> (IAE): cuando se haga uso de energías renovables, podrá ser aplicado una bonificación de hasta el 50% en este impuesto directo.

### **III. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IEDMT)**

#### **III.1. NORMATIVA REGULADORA**

El incremento de emisiones de CO<sub>2</sub> observado desde hace algunos años trajo consigo la necesidad de una normativa más estricta para poder hacer frente a ello, y conseguir que estas se reduzcan. Es por ello que, tanto la Unión Europea como los Estados miembros, han adoptado medidas para combatir este problema mediante la implementación de algunos impuestos, en el caso de los Estados, que afectan a los medios de transporte, ya que son estos quienes producen más emisiones. La UE emprendió su camino hacia un futuro más limpio con la introducción del ahora derogado Reglamento (CE) nº 443/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de los turismos nuevos con el objetivo de reducir las emisiones de CO<sub>2</sub>. Por otro lado, caben destacar otras directivas de la UE relacionada con este ámbito, las cuales serían, la Directiva 2003/30/CE en relación a fomentar el uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte (actualmente derogada), y la Directiva 2019/1161 por la que se modifica la Directiva 2009/33/CE en relación a la promoción de vehículos de transporte energéticamente eficientes.

---

<sup>41</sup> Bizkaia, NF 6/2014, Araba, NF 24/2014, Gipuzkoa, OF 308/2014

<sup>42</sup> Bizkaia, NF 5/2014, Araba, NF 27/2014, Gipuzkoa, OF 308/2014

<sup>43</sup> Bizkaia, OF 183/2013, Araba, DNUF 1/1999, Gipuzkoa, DF 20/1998

<sup>44</sup> Bizkaia, OF 186/2015, Araba, DNUF 1/1999, Gipuzkoa DF 20/1998

<sup>45</sup> Bizkaia, NF 4/2016, Araba, NF 42/1989, Gipuzkoa, NF 12/1989

<sup>46</sup> Bizkaia, NF 7/1989, Araba, NF 44/1989, Gipuzkoa, NF 14/1989

<sup>47</sup> Bizkaia, NF 10/1989, Araba NF 45/1989, Gipuzkoa, NF 15/1989

<sup>48</sup> Bizkaia, NF 6/1989, Araba, NF 43/1989, Gipuzkoa, DF 1/1993

El 17 de abril de 2019 se sumó a la normativa el Reglamento 2019/631 de la Unión Europea, por el cual se establecieron normas de comportamiento en relación a las emisiones de CO<sub>2</sub> que emiten los turismos y vehículos comerciales nuevos, y por el que se derogó el Reglamento 443/2009 y 510/2011. Dicho reglamento está basado en un método conocido como *Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure (WLTP)*, el cual establece un nuevo protocolo para medir las emisiones, y que empezó a estar disponible en el año 2021. El protocolo WLTP consiste en una serie de pruebas más exhaustivas sustituyendo así al *New European Driving Cycle (NEDC)*, que era el método que se estuvo usando hasta el 2021 para calcular las emisiones medias de gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido. El WLTP al ser más estricto, proporciona emisiones superiores, lo que hace que haya un incremento del impuesto<sup>49</sup>.

En cuanto al territorio estatal, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se dio a conocer a través del Título II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales, en sus artículos 65 al 74, y siendo desarrollada en el Real Decreto 1165/1995 por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. En los tres Títulos que contiene esta Ley, podemos observar que son tres los impuestos regulados: los Impuestos Especiales de Fabricación, el IEDMT y los Impuestos Especiales sobre el Carbón y sobre la Electricidad. En 2007 entró en vigor la Ley 34/2007 sobre la calidad del aire y la protección de la atmósfera, la cual fue modificada mediante la Ley 51/2007 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, en cuya disposición adicional octava se establece la reestructuración del IEDMT. En dicha disposición se determina que los tipos de gravamen se establecerán en función de las emisiones, que los vehículos menos contaminantes tendrán un tipo del 0% o que las motos acuáticas y los “quads” soportarán el tipo más alto.

El IEDMT es un impuesto cedido a las CCAA con capacidad normativa según lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Ley 22/2009. Esto ha llevado a que en el año 2019 ocho comunidades, entre las cuales se encuentran Andalucía, Cantabria o Extremadura, decidieran modificar este impuesto elevando los tipos hasta un 16%. Y es que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51 de esta Ley, “las Comunidades Autónomas podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70 de la Ley 38/1992 en un 15 por ciento como máximo”. Desde su creación, las CCAA siempre han mostrado interés en que se les cediera este impuesto, argumentando el gran potencial recaudatorio que esto supondría, los beneficios que traería a la hora de gestionarlo o de establecer una normativa<sup>50</sup>. Lo cual también ha generado algunas disputas entre el Estado y las CCAA, como por ejemplo con Cataluña, que en 2017 aprobó una ley contra el cambio climático<sup>51</sup>, que Mariano Rajoy, presidente en ese año, recurrió ante el tribunal constitucional. En esta sentencia se debatía acerca del IEDMT<sup>52</sup>, ya que Cataluña incorporó un impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> que creía que generaba una doble imposición, lo cual fue desestimado ya que el hecho imponible de ambos no coincidía. En cuanto a los Territorios Histórico y Navarra, este impuesto se comporta como un tributo foral, al contrario que en el resto de las comunidades, en las cuales, por su régimen común, tiene carácter de impuesto cedido en su totalidad.

De acuerdo con el artículo 33 de la Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se determina que los Impuestos Especiales “*tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado*”<sup>53</sup>, y, por lo tanto, el IEDMT será exigido por la Diputación Foral correspondiente cuando el domicilio fiscal de la persona física o jurídica esté dentro del territorio vasco<sup>54</sup>. Por otro lado, los modelos de declaración e ingresos podrán ser aprobados por los

<sup>49</sup> AGENCIA TRIBUTARIA, “Impuesto de Matriculación...”, 2022

<sup>50</sup> TRIGUEROS MARTÍN, “La tributación del automóvil...”, 2013, p. 162

<sup>51</sup> Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático

<sup>52</sup> Sentencia 87/2019, de 20 de junio (BOE nº 177, de 25 de julio de 2019), fundamento jurídico 19.3.b).iii

<sup>53</sup> Art. 33. Uno, Ley 12/2002

<sup>54</sup> Art. 33. Tres, Ley 12/2002

Territorios, al igual que los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, siempre y cuando estos no difieran con los establecidos por la Administración del Estado<sup>55</sup>.

En cuanto a Bizkaia, uno de los cambios que se han establecido en el último año en lo que concierne a este impuesto sería la Orden Foral 50/2022 por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del IEDMT y otros, en Gipuzkoa, el Decreto Foral 20/1998, en sus artículos 70 a 78, y en Araba, en su Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999 también en sus artículos 70 a 78.

En lo que a la Comunidad Foral de Navarra concierne, el artículo 35.2 de la Ley 28/1990 por la cual se aprueba el Convenio Económico entre en Estado y la Comunidad Foral, podemos leer que al igual que en el Territorio Vasco, el IEDMT será exigido cuando el domicilio fiscal se encuentre dentro de la Comunidad Foral de Navarra, es decir, en el momento en el que los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en el territorio. De la misma forma que se establece en el Concierto Económico, en este caso también, los modelos de declaración e ingresos, al igual que los plazos de liquidación, podrán ser aprobados por la Comunidad Foral de Navarra siempre y cuando estas no interfieran con lo establecido por la Administración del Estado<sup>56</sup>. En cuanto a la normativa reguladora establecida en este territorio, el IEDMT se encuentra en la Ley Foral 20/1992 de Impuestos Especiales, más concretamente en sus artículos 42 a 49. Lo que se puede leer en dichos artículos coincide con lo redactado en la Ley 38/1992 con sus respectivos ajustes para poder adaptarlo a esta Comunidad Foral.

### III.2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, también conocido como el Impuesto de Matriculación, es un impuesto indirecto que grava la primera matriculación de los vehículos nuevos o usados<sup>57</sup>, y cuyo sujeto pasivo es la persona o entidad que efectúa la matriculación<sup>58</sup>. Esto incluye a las embarcaciones y buques de recreo, a los aviones, avionetas y a demás aeronaves. Fue introducido en la fiscalidad española en 1993 con el objetivo de sustituir el tipo incrementado del IVA, que por aquel entonces era el impuesto que gravaba dichos vehículos. Este tipo fue del 33% entre 1986 y 1991, en 1992 del 28% y, por último, en 1993 pasó a ser del tipo general del 16%<sup>59</sup>. La sujeción por el uso de estos medios de transporte se da cuando la matriculación de estos no es solicitada al pasar 30 días desde el inicio de su utilización<sup>60</sup>.

Cabe destacar que son varios los supuestos de no sujeción en cada uno de los medios de transporte que se gravan mediante este impuesto, como, por ejemplo, los vehículos industriales, comerciales, agrarios o los clínicos y científicos como las ambulancias. Tampoco estarán sujetos los ciclomotores de dos o tres ruedas, ni los cuadríciclos ligeros. En cuanto a las embarcaciones, no serán afectadas por el impuesto aquellas que tengan menos de ocho metros de eslora, y respecto a las aeronaves, aquellas destinadas a trabajos agrícolas, forestales o de traslado de enfermos y heridos<sup>61</sup>. Por otro lado, se encuentran los medios de transporte exentos del impuesto de primera matriculación, entre los cuales se encuentran los taxis, autobuses escolares, los vehículos a nombre de minusválidos, las embarcaciones de alquiler o de una escuela deportiva o las aeronaves matriculadas por el Estado<sup>62</sup>.

---

<sup>55</sup> Art. 33. Uno, Ley 12/2002

<sup>56</sup> Art. 35.5, Ley 28/1990

<sup>57</sup> Art. 65.1.a), Ley 38/1992

<sup>58</sup> Art 67.a), Ley 38/1992

<sup>59</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, "La tributación del transporte...", 2009, p. 31

<sup>60</sup> Art. 65 1.d), Ley 38/1992

<sup>61</sup> Art. 65.1, Ley 38/1992

<sup>62</sup> Art. 66, Ley 38/1992

El devengo del IEDMT se produce en el instante en el que el sujeto pasivo realiza la solicitud de la primera matriculación<sup>63</sup>. No obstante, teniendo en cuenta que se da la sujeción a este impuesto después de los 30 días de su utilización, el devengo se dará al día siguiente de la finalización de este plazo<sup>64</sup>. En cuanto a la base imponible, esta varía en función de si el medio de transporte es nuevo o usado. En el caso de ser nuevo, la base coincide con la del IVA<sup>65</sup> y si se tratase de un transporte usado, la base se establece por su valor del mercado en la fecha de devengo<sup>66</sup>. Esta última podrá ser determinada por las tablas de valoración de medios de transporte a efectos del ITP y AJD del ISD y del IEDMT<sup>67</sup>.

En materia de tipos impositivos aplicables al IEDMT la normativa ha evolucionado a lo largo de los años. Actualmente, estos tipos se clasifican en nueve epígrafes<sup>68</sup> en los que podemos leer lo siguiente:

- **Epígrafe 1.º:** vehículos cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean inferiores a 120 g/km y los que dispongan de un solo motor que no sea de combustión interna.
- **Epígrafe 2.º:** vehículos cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean de entre 120 g/km y 160g/km.
- **Epígrafe 3.º:** vehículos cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean entre 160 g/km y 200 g/km.
- **Epígrafe 4.º:** vehículos cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean igual o superiores a 200 g/km y a lo que se les exija la medición de sus emisiones cuando estas no sean acreditadas.
- **Epígrafe 5.º:** vehículos no comprendidos en los epígrafes 1.º a 4.º y 6.º a 9.º, así como las embarcaciones y buques de recreo, aviones, avionetas y demás aeronaves.
- **Epígrafe 6.º:** motocicletas cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> no superen los 100 g/km.
- **Epígrafe 7.º:** motocicletas cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean entre 100 g/km y 120 g/km.
- **Epígrafe 8.º:** motocicletas cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean entre 120 g/km y 140 g/km.
- **Epígrafe 9.º:** motocicletas cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean iguales o superiores a 140 g/km, aquellas cuyas emisiones no se acrediten o las que tengan una potencia CEE igual o superior a 74kW.

Como se puede observar en los epígrafes mencionados, la inclusión de un vehículo en uno u otro depende de sus emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera, gravando con un tipo más alto a aquellos que adquieran vehículos más contaminantes, como pueden ser los todoterrenos o los deportivos. Esto hace que los coches con motores híbridos o eléctricos salgan beneficiados, ya que son los que menos contaminan, por lo que se podría justificar de esta manera que el IEDMT sea un impuesto relacionado con la protección del medio ambiente<sup>69</sup>.

Los tipos impositivos aplicables a cada epígrafe serán los siguientes dependiendo del territorio:

Epígrafes	Península y Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
1.º y 6.º	0%	0%	0%

<sup>63</sup> Art. 68.1, Ley 38/1992

<sup>64</sup> Art.68.2, Ley 38/1992

<sup>65</sup> Art. 69.a), Ley 38/1992

<sup>66</sup> Art. 69.b), Ley 38/1992

<sup>67</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, "La tributación del transporte...", 2009, p. 32

<sup>68</sup> Art. 70, Ley 38/1992

<sup>69</sup> TRIGUEROS MARTÍN, "La tributación del automóvil...", 2013, p. 203

2.º y 7.º	4,75%	3,75%	0%
3.º y 8.º	9,75%	8,75%	0%
4.º y 9.º	14,75%	13,75%	0%
5.º	12%	11%	0%

FUENTE: Elaboración propia a partir del Art. 70.2 Ley 38/1992

Como podemos observar, en lo referente a Península y Baleares, los porcentajes de gravamen aumentan conforme con el aumento de emisiones de CO<sub>2</sub>, es decir, cuanto más se contamina más se paga. Si miramos la columna de los porcentajes de Canarias en cambio, estos son siempre un punto inferior a los de Península y Baleares. Esto se debe al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Por último, si examinamos la columna de Ceuta y Melilla, todos los epígrafes tienen un tipo del 0%, es decir, todos los vehículos están exentos del Impuesto de Matriculación. En cuando al País Vasco y Navarra, mantienen los establecidos por el Estado, y las únicas CCAA que han establecido cambios son las siguientes:

CCAA	
ANDALUCÍA <sup>70</sup>	Epígrafes 4º y 9º: 14,75%
ASTURIAS <sup>71</sup>	Epígrafes 4º y 9º: 16%
BALEARES <sup>72</sup>	Epígrafes 4º y 9º: 16%
CANTABRIA <sup>73</sup>	Epígrafes 3º: 9,75% Epígrafes 4º y 9º: 15%
CATALUÑA <sup>74</sup>	Epígrafes 4º y 9º: 16%
EXTREMADURA <sup>75</sup>	Epígrafes 2º y 7º: 5,20% Epígrafes 3º y 8º: 11% Epígrafes 4º y 9º: 16% Epígrafes 5º: 13%
MURCIA <sup>76</sup>	Epígrafes 4º y 9º: 15,9%

<sup>70</sup> Art. 57, Ley 5/2021

<sup>71</sup> Art. 50, Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 2/2014

<sup>72</sup> Art. 74, Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014

<sup>73</sup> Art. 18, Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008

<sup>74</sup> Art. 6, Decreto Ley 3/2010

<sup>75</sup> Art. 65, Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018

<sup>76</sup> Art. 14, Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010



### III.3. RECAUDACIÓN POR EL IEDMT

La recaudación del IEDMT se vio afectada por la pandemia en el año 2020, y es que, la COVID-19 hizo que la recaudación se redujera respecto al año anterior en un 35,6%. No obstante, los datos del año 2021 fueron más esperanzadores, recaudando un 22,5% más. Como se puede observar en el siguiente cuadro, tanto en el año 2019 como en el 2020 o 2021, los mayores beneficios se obtienen gracias a los automóviles. En cambio, si observamos la recaudación que se obtiene con la matriculación de las aeronaves, esta es la más baja en comparación al resto, pero también es la única que experimentó una subida considerable en el año 2020 respecto a 2019 aumentando en un 160,3%. Lo obtenido gracias a este impuesto es destinado a financiar el gasto público, tal y como ocurre con el resto de impuestos.

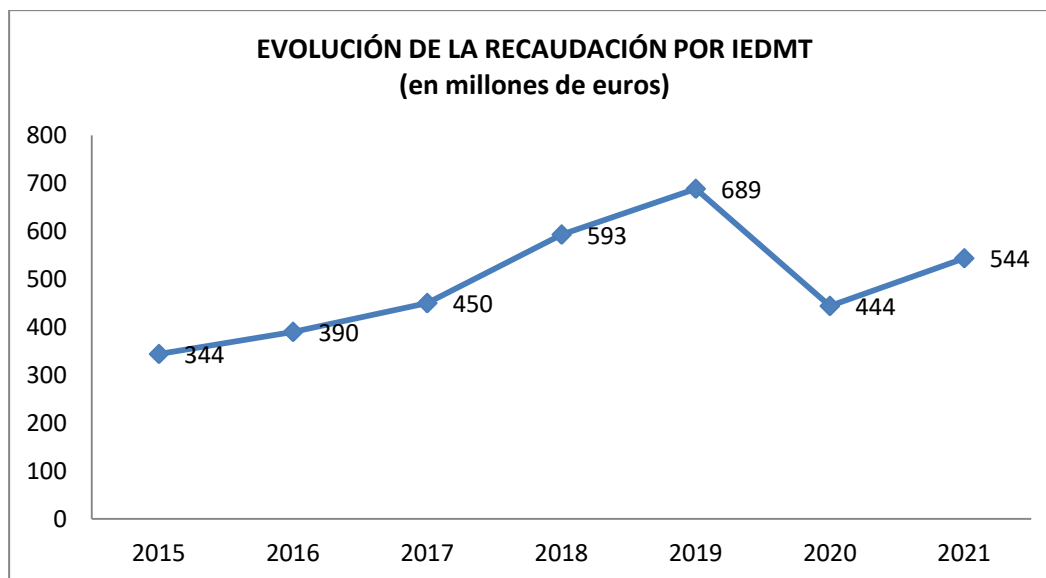
#### IMPUESTO DEVENGADO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE POR CCAA (en miles de euros)

TERRITORIO DE RÉGIMEN FISCAL COMÚN					
Medio de transporte	Dato del periodo			Variación (%)	
	2019	2020	2021	2020/2019	2021/2020
<b>Total</b>	<b>688.968</b>	<b>443.946</b>	<b>543.964</b>	<b>-35,6</b>	<b>22,5</b>
<b>Automóviles</b>	<b>616.120</b>	<b>372.984</b>	<b>465.129</b>	<b>-39,5</b>	<b>24,7</b>
<b>Otros vehículos</b>	<b>53.357</b>	<b>45.148</b>	<b>53.967</b>	<b>-15,4</b>	<b>19,5</b>
<b>Embarcaciones</b>	<b>15.978</b>	<b>16.671</b>	<b>18.501</b>	<b>4,3</b>	<b>11,0</b>
<b>Aeronaves</b>	<b>3.513</b>	<b>9.144</b>	<b>6.367</b>	<b>160,3</b>	<b>-30,4</b>

FUENTE: Creación propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria

A continuación, podemos observar mediante este gráfico, la evolución de del impuesto durante el periodo 2015-2021:

<sup>77</sup> Art. 17, Ley 13/1997



FUENTE: Creación propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria

Dejando a un lado la caída en la recaudación del año 2020 como consecuencia de la pandemia, este impuesto siempre ha tenido una tendencia ascendente. Su evolución positiva se debe mayormente a la variación de la estructura de tributación junto al aumento de primeras matriculaciones. Como se ha mencionado anteriormente, estas variaciones fueron provocadas con la entrada en vigor del protocolo WLTP que sustituyó al NEDC que había anteriormente<sup>78</sup>. El IEDMT se considera un impuesto de recaudación segura, ya que el riesgo de morosidad es mínimo, teniendo en cuenta que, para matricular un determinado medio de transporte, que es uno de los requisitos que hay que cumplir para poder circular por la vía pública, hay que acreditar el pago del impuesto, o acreditar que el vehículo se ajusta a las leyes de no sujeción o exención<sup>79</sup>. Al ser las CCAA las encargadas de recaudar este impuesto, cualquier cambio en los tipos tiene trascendencia directa en la financiación autonómica<sup>80</sup>.

#### III.4. APLICACIÓN DEL IMPUESTO (EJEMPLO PRÁCTICO)

Para entender mejor el efecto que tiene este impuesto en la compra de un vehículo, y cuál sería la cantidad a pagar, a continuación, veremos un ejemplo práctico. Para empezar, supongamos que realizamos la compra de un coche nuevo en Bizkaia, cuyo precio de venta es de 20.000 euros. Este coche emite 150g/km<sup>81</sup> de CO<sub>2</sub> de acuerdo con el protocolo WLTP, por lo que el porcentaje del impuesto a pagar sería del 4,75% de acuerdo a la tabla de tarifas establecida<sup>82</sup>. Teniendo en cuenta que el tipo impositivo es del 4,75%, y que la base imponible es el precio de venta del vehículo, 20.000€ en este caso, se multiplican ambas cifras:

$$20.000€ \times 4,75\% = 950€$$

Por lo tanto, en este supuesto la cantidad a pagar en Bizkaia sería de 950€, pero cabe señalar que en la mayoría de los casos esta cantidad a pagar, como sucede con el IVA, suele estar incluido ya en el

<sup>78</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudios sobre el...", 2022, p. 55

<sup>79</sup> TRIGUEROS MARTÍN, "La tributación del automóvil...", 2013, p. 164

<sup>80</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudios sobre el...", 2022, p. 58

<sup>81</sup> Art. 70.1. Epígrafe 2.º, Ley 38/1992

<sup>82</sup> Art. 70.2.b), Ley 38/1992

precio final del vehículo y que suele ser el concesionario el encargado en tramitar el pago del impuesto en la Agencia Tributaria mediante el Modelo 576. En este caso, por la cantidad de emisiones que emite, este coche se sitúa en el segundo epígrafe, el cual no ha sido modificado en ninguna de las CCAA, por lo que se pagaría lo mismo en Bizkaia que en Extremadura. Como se ha mencionado anteriormente, en España existen reducciones y exenciones en este impuesto. Por un lado, tenemos la reducción del 50% por familia numerosa<sup>83</sup>. Por otro lado, la reducción del 30% por la matriculación de vehículos vivienda y autocaravanas<sup>84</sup>. Por consiguiente, siguiendo con el supuesto anterior, si dicho vehículo fuera adquirido por una familia numerosa, la cuantía a pagar sería la siguiente:

$$950\text{€} \times 50\% = 475\text{€}$$

Si esta matriculación se hubiera efectuado en Canarias, los trámites a seguir serían los mismos que en la Península, pero en este caso el tipo impositivo cambiaría, ya que estos son un punto inferior<sup>85</sup> a los que se aplican con carácter general. Por lo tanto, así quedaría la cuantía a pagar para este supuesto:

$$20.000\text{€} \times 3,75\% = 750\text{€}$$

En el caso de Ceuta y Melilla, se aplica un tipo impositivo del 0%<sup>86</sup> independientemente de las emisiones de CO<sub>2</sub> de vehículo, por lo que si la matriculación que se realiza en este ejemplo fuera a efectuarse en alguna de estas dos Ciudades Autónomas, la cuantía a pagar por el impuesto sería de 0€.

En cuanto a las exenciones, se encuentran los vehículos para minusválidos<sup>87</sup>, los que se hayan utilizado como medio de transporte para realizar un traslado desde la residencia habitual que se sitúa en el extranjero al territorio español<sup>88</sup>, los profesionales como por ejemplo los taxis<sup>89</sup> o los que se hayan comprado en un Estado miembro<sup>90</sup>. Por lo tanto, si la persona que adquiere este coche cumple con los requisitos mencionados, no tendría que pagar nada.

No obstante, el IEDMT no solo afecta a los coches, también a las embarcaciones o aeronaves. Supongamos en este caso que se efectúa la compra de una embarcación de recreo que cuesta 35.000€ y que cuya eslora es de 10 metros. Teniendo en cuenta que la embarcación es nueva, el impuesto se calcula en función del tipo impositivo establecido en la Ley 38/1992, que en este caso es del 12%<sup>91</sup>:

$$35.000\text{€} \times 12\% = 4.200\text{€}$$

Tal y como ocurre con los coches, y de acuerdo a lo mencionado anteriormente, este tipo impositivo también es del 0% para los casos de matriculación en Ceuta y Melilla, y un punto inferior para aquellos que se realizan en Canarias. Por lo que el tipo aplicable en Canarias sería del 11%, y la cantidad a pagar sería de 3.850€. En cuanto a las reducciones y exenciones aplicables a las embarcaciones, ninguna CA aplica reducciones en la compra de estos vehículos, pero sí que existen algunas exenciones, las cuales son: si la eslora de la embarcación es inferior a ocho metros<sup>92</sup>, si se

---

<sup>83</sup> Art. 65.4, Ley 38/1992

<sup>84</sup> Art. 66.5, Ley 38/1992

<sup>85</sup> Art.70.2.b), Ley 38/1992

<sup>86</sup> Art. 70.2.c), Ley 38/1992

<sup>87</sup> Art. 66.1.d), Ley 38/1992

<sup>88</sup> Art. 66.1.n), Ley 38/1992

<sup>89</sup> Art. 66.5, Ley 38/1992

<sup>90</sup> Art. 66.1.f), Ley 38/1992

<sup>91</sup> Art. 70.1.Epígrafe 5.b), Ley 38/1992

<sup>92</sup> Art. 65.1.b), Ley 38/1992

utiliza para alquilar a otras personas<sup>93</sup>, si la embarcación es de una escuela reconocida por la Dirección General de Marina Mercante<sup>94</sup> o si se trata de una embarcación impulsada a remo o pala o de un velero Olímpico<sup>95</sup>.

### III.5. RELACIÓN ENTRE EN IVA Y EL IEDMT

En el momento en el que se efectúa la compra de un vehículo, se produce el devengo de dos figuras impositivas: el IVA y el IEDMT. El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo, es decir, se aplica en la mayoría de las transacciones comerciales. En cambio, el IEDMT, como ya se ha mencionado anteriormente en este trabajo, grava la primera matriculación de un vehículo. Algunos expertos aseguran que no hay una conexión exacta entre estos dos impuestos, ya que los elementos de estos son muy diferentes y no hay similitud alguna. Sin embargo, esto no es siempre así, y es que, en aquellas transacciones en las que los medios de transporte están involucrados, las diferencias no son tan visibles, y es por ello que, ha habido que justificar la imposición de ambas figuras, ya que se podría llegar a considerar una doble imposición<sup>96</sup>.

La creación del IEDMT se originó inicialmente por la armonización del IVA, lo que implicaba la eliminación de los tipos incrementados que por aquel entonces era del 28%. La sujeción de ciertos vehículos a dicho impuesto no se debió únicamente al gravamen de la capacidad contributiva, sino también a las implicaciones de su uso en la generación de costos sociales específicos en áreas como la salud o el medio ambiente. Por lo tanto, fue necesario establecer una serie de figuras tributarias, para poder cumplir así las especificaciones impuestas a nivel europeo, para mantener la carga fiscal sobre estos medios de transporte en niveles similares a los existentes hasta entonces. Una de las diferencias en la estructuración del impuesto estuvo centrada en los empresarios, que hasta entonces podían deducir el IVA. De esta forma surgió la creación del IEDMT, que se caracterizó en principio por su simplicidad de gestión, ya que la autoliquidación de este impuesto estaba vinculada a la primera matriculación de los vehículos en España, ya fueran nuevos, usados, fabricados en el país o importados<sup>97</sup>.

En lo que respecta al IEDMT, algunos expertos argumentan que este impuesto es independiente del IVA, que es totalmente aceptable la imposición de ambos a la hora de comprar un vehículo<sup>98</sup>. La base imponible del IEDMT se calcula en función del importe total pagado por la adquisición del medio de transporte y no hay una relación directa entre los impuestos, por lo que ambos conservan su independencia. A diferencia del IVA, el IEDMT no es un impuesto general y no afecta a las transacciones comerciales de la misma manera. Es un impuesto que se paga una sola vez y no se puede deducir en fases posteriores, lo que hace que se sume al precio final del vehículo que se vaya a matricular. Es importante tener en cuenta que el IEDMT no grava el consumo, sino la matriculación, por lo que este no se incluye en la base imponible del IVA. Al igual que existen autores y expertos del ámbito fiscal y económico que defienden que estos dos impuestos se apliquen de manera conjunta, muchos otros se han mostrado en contra de esto ya que consideran abusivo la exigencia de ambos.

Los Impuestos Especiales y el IVA son las principales figuras de la imposición indirecta, ya que gravan el consumo de ciertos bienes y servicios. Este doble gravamen se pretende justificar por los costes sociales asociados al consumo de estos bienes, que no están incluidos en sus precios. Como resultado, los consumidores deben cubrir estos costos mediante un impuesto específico que se

---

<sup>93</sup> Art. 66.1.g), Ley 38/1992

<sup>94</sup> Art. 66.1.h), Ley 38/1992

<sup>95</sup> Art. 66.1.i), Ley 38/1992

<sup>96</sup> TRIGUEROS MARTÍN, "La tributación del automóvil...", 2013, p. 176

<sup>97</sup> Ley 38/1992, p. 10

<sup>98</sup> TRIGUEROS MATÍN, "La tributación del automóvil...", 2013, p. 182

aplica selectivamente a estos consumos<sup>99</sup>. Además de su función recaudatoria, en el caso del IEDMT, este cumple con una función extrafiscal, que en este caso sería el relacionado con la protección del medio ambiente, ya que “castiga” a aquellos vehículos que más emisiones de CO<sub>2</sub> producen. Esta relación entre el IEDMT, o con los IIEE en general, y el IVA genera molestias a los consumidores, dado que el precio final a pagar aumenta significativamente. Por ejemplo, en el caso de las embarcaciones y buques de recreo sujetas al epígrafe 5, se les aplica el tipo impositivo más elevado de este impuesto, que es de un 12%, al cual hay que sumarle el 21% del IVA, lo que suma un 33%, un porcentaje bastante alto a soportar.

Teniendo en cuenta las opiniones tanto a favor y en contra de la aplicación de estos dos impuestos se podría afirmar que no existe una respuesta única o fácil. Si bien es cierto que el IVA y el IEDMT no comparten una base imponible común, y que la aplicación del Impuesto de Matriculación no tiene un objetivo meramente recaudatorio, sino medioambiental, también es cierto que la implementación de ambos aumenta considerablemente el coste de los vehículos y que se puede llegar a considerarse una doble imposición.

## **IV. EL IEDMT EN EL CONTEXTO MEDIOAMBIENTAL**

### **IV.1. ANÁLISIS DEL IMPUESTO Y SUS EFECTOS EN EL MEDIO AMBIENTE**

Tras la reforma en 2008, el IEDMT quiso pasar a ser un impuesto de carácter más ambiental, es decir, que aquellos vehículos que más emisiones de CO<sub>2</sub> emitieran sufrieran una mayor consecuencia. Para poder lograr la disminución de emisiones era esencial reforzar la política ambiental, tanto a nivel europeo como a nivel interno. Estas políticas, a grandes rasgos, se pueden clasificar en tres grupos. En primer lugar, estaría la regulación imperativa, la cual consiste en establecer una imposición a ciertos comportamientos que se asocian con la contaminación. Esta medida ha llegado a ser efectiva en algunos casos como, por ejemplo, en el del uso de la gasolina sin plomo. En cuanto a las emisiones, esta medida no es la más efectiva desde un punto de vista económico, porque si se quisiera establecer un límite para todos los conductores que contaminasen, este tendría que ser muy alto, por lo cual, habría que introducir nuevos tramos, los cuales suponen unos gastos que hacen que sea inviable<sup>100</sup>.

Por otro lado, se encuentran los permisos de emisión negociables, los cuales afectan a las fuentes estacionarias. Estas se caracterizan por ser inamovibles, es decir, sus emisiones se descargan a través de un conducto o una chimenea. La UE utiliza esta política para el sector eléctrico, la siderurgia o el refino, entre otros, los cuales representan en torno al 40% de las emisiones. De acuerdo con las emisiones negociables, cada sector tiene establecido el límite de contaminación de acuerdo con los permisos que obtenga, pero en caso de sobrepasar dicho límite, podría conseguir nuevos permisos que le permitieran realizar más emisiones. Esta política es inviable en el caso de las emisiones por transporte ya que no se pueden verificar sus emisiones de acuerdo con los permisos.

Por último, estaría la fiscalidad ambiental, la cual es, de las tres políticas mencionadas, la más adecuada para controlar las emisiones de los vehículos. En el caso del IEDMT esta medida puede persuadir a los afectados por el impuesto a realizar una decisión más sostenible, ya que cuanto más contamina un vehículo mayor es el porcentaje a pagar. Antes de la reforma del 2008, el tipo de

---

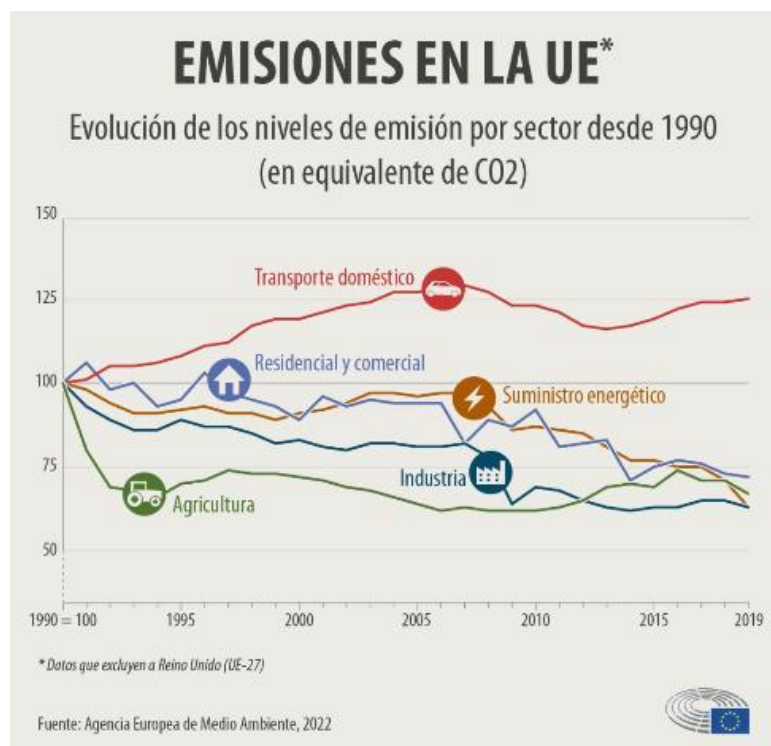
<sup>99</sup> Ley 38/1992, p. 7

<sup>100</sup> FUENMAYOR, “El Impuesto Especial sobre...”, 2009, p. 2

gravamen estaba fijado en base a la cilindrada del vehículo, pero mediante la reforma se quiso establecer una relación directa entre el impuesto y el medio ambiente, y es por ello que el tipo de gravamen pasó a ser por las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido.

De acuerdo con la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), la contaminación del aire es el mayor riesgo ambiental para la salud humana en Europa, y causa aproximadamente medio millón de muertes anuales en el continente. En España, más de 30.000 personas mueren cada año debido a esta causa, una cifra alarmante que supera en casi mil veces las muertes causadas por accidentes de tráfico, que en 2022 fueron 27. El dióxido de nitrógeno (NO<sub>2</sub>), uno de los principales contaminantes del aire, es mayormente generado por el tráfico vehicular, especialmente por los vehículos diésel<sup>101</sup>. A pesar de esto, los vehículos diésel han sido los más vendidos en Europa durante más de una década. Dicha contaminación es un factor que contribuye significativamente a la aparición y agravamiento de enfermedades respiratorias y cardiovasculares, lo que reduce la esperanza de vida. Además, diversos estudios científicos han relacionado la contaminación con la aparición de varios tipos de cáncer, como el de pulmón, vejiga y sangre<sup>102</sup>.

La contaminación que se produce en áreas urbanas e industriales no solo afecta directamente a estas zonas, sino que también contribuye a la producción de contaminantes secundarios como el ozono troposférico, que pueden llegar a afectar a zonas rurales y periurbanas alejadas de los focos de contaminación. Según la OMS<sup>103</sup>, se estima que un 93% de la población en España respira aire que supera los límites considerados seguros para la salud. Si se tienen en cuenta los límites legales establecidos en la Unión Europea, casi el 40% de la población sigue estando expuesta a niveles de gases contaminantes que se consideran perjudiciales para la salud.



FUENTE: Agencia Europea de Medio Ambiente, 2022

<sup>101</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 4

<sup>102</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 4

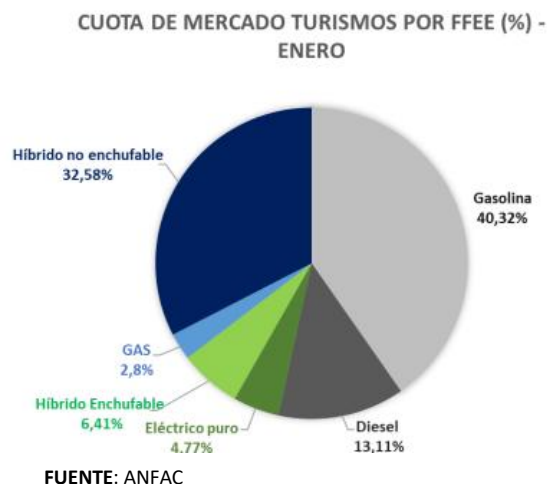
<sup>103</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 9

Como ya se ha señalado antes, uno de los principales causantes de la contaminación atmosférica es el generado por los vehículos, hecho que se puede confirmar con el gráfico anterior. De acuerdo con un informe reciente de AEMA, en 2019, cerca del 25% de las emisiones de CO<sub>2</sub> en la UE fueron producidas por el sector del transporte, siendo el 71,7% de estas emisiones generadas por el transporte por carretera. Para alcanzar la neutralidad climática establecida en el Pacto Verde Europeo<sup>104</sup>, es necesario reducir en un 90% las emisiones de gases de efecto invernadero en el transporte para el año 2050, en comparación con los niveles registrados en 1990<sup>105</sup>.

En las últimas tres décadas, el sector del transporte ha sido el único en el que las emisiones de gases de efecto invernadero han aumentado, registrando un incremento del 33,5% entre 1990 y 2019. Aunque reducir estas emisiones es esencial para combatir el cambio climático, la tarea no será fácil debido al aumento del número de personas que utilizan medios de transporte. Se estima una disminución de solo el 22% en las emisiones<sup>106</sup> del transporte para el año 2050, muy por debajo de los objetivos establecidos.

Con el objetivo de mejorar esta situación se establecieron los impuestos ambientales, los cuales afectan al comportamiento de los agentes<sup>107</sup>, es decir, tienen efecto en las decisiones de los afectados por el impuesto. Estos impuestos tienen como objetivo, aparte del recaudatorio, disminuir los niveles de contaminación castigando aquellos comportamientos que más lo hagan. En el caso del IEDMT, se pretende influir en la decisión final de los consumidores, haciendo que las alternativas de vehículos que menos emisiones transmiten sean aquellas que menos impuestos soporten. Y es que, si el impuesto está correctamente diseñado deberíamos presenciar un incremento en la compra de vehículos eléctricos o híbridos, ya que son estos los que menos contaminan<sup>108</sup>.

De acuerdo con los recientes datos recogidos por la Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), las ventas de vehículos eléctricos han aumentado en un 50% alcanzando las 8.076 unidades. Sin embargo, aunque esto suponga un avance, estos datos solo representan el 10,5% del mercado<sup>109</sup> español, quedando lejos de la media europea. En el siguiente gráfico se pueden ver las matriculaciones de turismos en el mes de enero del 2023. Como se puede apreciar, aunque la matriculación de los turismos híbridos y eléctricos haya aumentado, la venta de turismos de gasolina sigue siendo superior al resto.



<sup>104</sup> Conjunto de iniciativas políticas diseñadas para orientar a la Unión Europea hacia una transición ecológica, con la meta definitiva de lograr la neutralidad climática para el año 2050.

<sup>105</sup> NOTICIAS PARLAMENTO EUROPEO, "Emisiones de CO<sub>2</sub>...", 2022

<sup>106</sup> NOTICIAS PARLAMENTO EUROPEO, "Emisiones de CO<sub>2</sub>...", 2022

<sup>107</sup> FUENMAYOR, "El Impuesto Especial sobre...", 2009, p. 9

<sup>108</sup> FUENMAYOR, "El Impuesto Especial sobre...", 2009, p. 9

<sup>109</sup> ANFAC, "Las ventas de vehículos...", 2023, p. 1

Tal y como se ha dicho anteriormente, aunque las ventas de estos vehículos que emiten menos emisiones han aumentado, dicho aumento no alcanza el peso que tienen en el mercado actual los vehículos de gasolina, y tampoco es suficiente para alcanzar los objetivos establecidos por Europa. Durante el año 2022, los objetivos impuestos no se alcanzaron, y para el 2023 el mínimo está establecido en 190.000 unidades<sup>110</sup>, por lo que habrá que acelerar su entrada si se quiere cumplir con lo establecido.

El impacto ambiental de un automóvil en términos de emisiones de CO<sub>2</sub> debe evaluarse no solo durante su uso, sino también durante su producción y eliminación. Algo que no se cuenta, y que muchos desconocen, es que un automóvil eléctrico puede ser menos respetuoso con el medio ambiente que uno con motor de combustión interna, debido a los procesos de producción y eliminación de las baterías. Pero, dejando esto a un lado, a la hora de utilizar uno de estos vehículos, sabemos que los eléctricos tienen un menor impacto ambiental que los de gasolina y, a su vez, se espera que conforme pasen los años, esto funcionen en su totalidad con electricidad generada por fuentes renovables y sean más amigables con el medio ambiente, especialmente gracias a los esfuerzos de la UE para hacer que las baterías sean más sostenibles<sup>111</sup>.

Desde 1997, ha habido una serie de regulaciones cada vez más estrictas en cuanto a las emisiones de los vehículos. A pesar de esto, los límites para los vehículos diésel siempre han sido menos rigurosos que los establecidos para los de gasolina, lo que ha permitido emisiones de gases contaminantes más de tres veces superiores. El escándalo del «Dieselgate» en septiembre de 2015 sacó a la luz que Volkswagen y sus filiales habían instalado un software diseñado para engañar a los reguladores de emisiones. Esto provocó que, en la mayoría de los casos, los vehículos diésel superaran los límites establecidos en la normativa en hasta 5 o 6 veces durante las pruebas en condiciones reales de conducción. Como solución, se propuso que, a partir de septiembre de 2019, todos los vehículos vendidos pasaran una prueba en condiciones reales de conducción<sup>112</sup>.

En Europa, muchos países tienen establecidos algún tipo de subsidio en forma de impuesto más reducido para los vehículos diésel, especialmente en el precio del combustible. Un informe de la organización «Transport and Environment» sobre los impuestos del diésel en Europa descubrió que la diferencia entre los impuestos del gasóleo de automoción y la gasolina era un 30% más baja en términos de energía por tonelada de CO<sub>2</sub>. Este informe sugiere que un vehículo diésel medio podría ahorrar alrededor de 2.600€ en impuestos durante toda su vida útil, gracias a los subsidios indirectos concedidos por los distintos países de la Unión Europea. En España, además de una diferencia notoria de impuestos al gasóleo de automoción, los vehículos diésel están favorecidos en el Impuesto de Matriculación. El porcentaje de vehículos exentos ha ido en aumento, desde el 21% en 2008 al 76% de los vehículos vendidos en 2016<sup>113</sup>, y en el caso de los diésel, este porcentaje alcanza el 80% de los vehículos vendidos en ese año. En 2019, con el cambio de metodología para la medición de las emisiones (WLTP), aproximadamente el 60% de los coches matriculados estaban por debajo del límite inferior (120 g/km)<sup>114</sup>. Parece claro que los tipos aplicables no están adaptados a la realidad, lo que reduce significativamente la efectividad del impuesto.

Se podría aumentar el efecto de las medidas fiscales sobre la calidad del aire si el dinero extra que se recauda se utilizara para invertir en medidas que fomenten el transporte sostenible. Estas medidas podrían incluir planes para peatones y ciclistas que promuevan caminar y andar en bicicleta en las

---

<sup>110</sup> ANFAC, “Las ventas de vehículos...”, 2023, p. 1

<sup>111</sup> NOTICIAS PARLAMENTO EUROPEO, “Emisiones de CO<sub>2</sub>...”, 2022

<sup>112</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, “Mejor sin diésel. Medidas...”, 2018, p. 4

<sup>113</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, “Mejor sin diésel. Medidas...”, 2018, p. 14

<sup>114</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, “Estudio sobre el...”, 2022, p. 59



ciudades españolas<sup>115</sup>, mejoras en el transporte público, como la compra de nuevos vehículos y mejoras en la infraestructura y servicios, así como la mejora del mantenimiento y los servicios en la red ferroviaria, particularmente en los trenes de cercanías y media distancia, y planes y ayudas para la movilidad eléctrica, especialmente en los medios de transporte público y colectivo.

Los impuestos ambientales tienen como objetivo mejorar la sociedad y realizar inversiones que promuevan una transición hacia una sociedad con menor impacto ambiental. En el caso específico de los impuestos del diésel, su recaudación sería temporal, ya que se espera que este combustible desaparezca en un futuro cercano. En caso de que persista, los impuestos podrían contribuir a reducir su consumo y, por ende, la recaudación no sería constante<sup>116</sup>. A diferencia de los vehículos diésel, los vehículos eléctricos son una opción más sostenible y no están sujetos al IEDMT. Sin embargo, como se puede observar en el anterior gráfico, su venta sigue siendo muy baja en comparación con los vehículos de gasolina.

Con esta información recopilada podemos ver que el IEDMT, aunque clasificado como impuesto ambiental, no produce el efecto deseado en cuanto a mejorar la calidad del aire, ya que los vehículos que más contaminan siguen siendo los más vendidos y el objetivo principal de este tributo debería de ser desincentivar a los consumidores a realizar actividades contaminantes. Por otro lado, teniendo en cuenta que los vehículos eléctricos son una “novedad”, su precio de mercado es más elevado que los de gasolina o diésel, por lo que se podría decir que el Impuesto de Matriculación no es del todo justo o equitativo, ya que aquellas personas con mayor poder adquisitivo pueden optar a comprar vehículos más eficientes y evadir el impuesto, mientras que aquellas personas con menos recursos no tienen esa opción.

## **IV.2. EL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN EN PAÍSES DE LA UE**

El IEDMT no es una medida exclusiva de España, sino que es contemplado por otros países de la Unión Europea con el objetivo de sancionar a los vehículos que emiten mayores niveles de contaminación. Más concretamente, 21 miembros de la UE tienen en su sistema fiscal impuestos relacionados con las emisiones de CO<sub>2</sub> emitidos por vehículos<sup>117</sup>. El siguiente gráfico muestra de media cuánto se paga en algunos de los países de la UE en concepto de impuestos al adquirir un vehículo, demostrando que España es el país que menos paga, en contraposición a Bélgica, que recauda 2.890€ por vehículo anualmente<sup>118</sup>, siendo así el ingreso fiscal más alto.

### **IMPUESTO ANUAL MEDIO POR VEHÍCULO EN LOS PRINCIPALES MERCADOS DE LA UE**

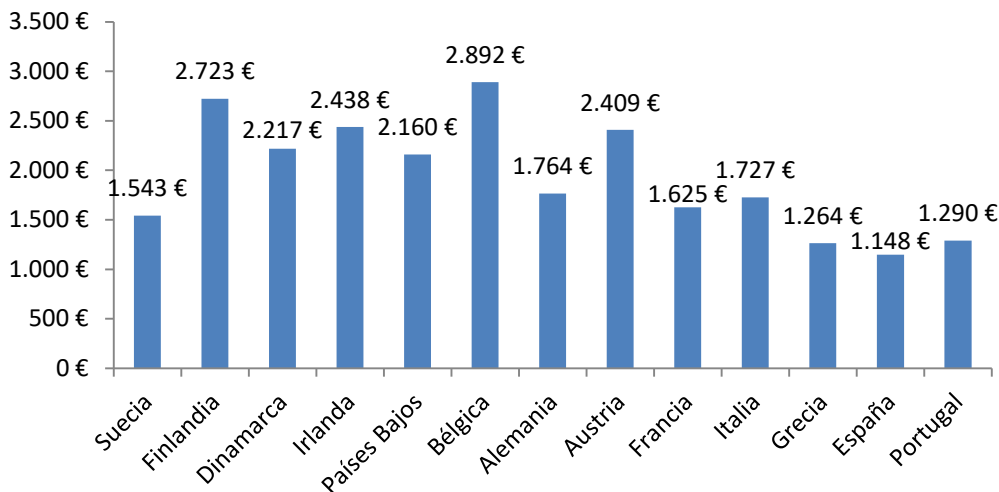
---

<sup>115</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, “Mejor sin diésel. Medidas...”, 2018, p. 5

<sup>116</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, “Mejor sin diésel. Medidas...”, 2018, p. 37

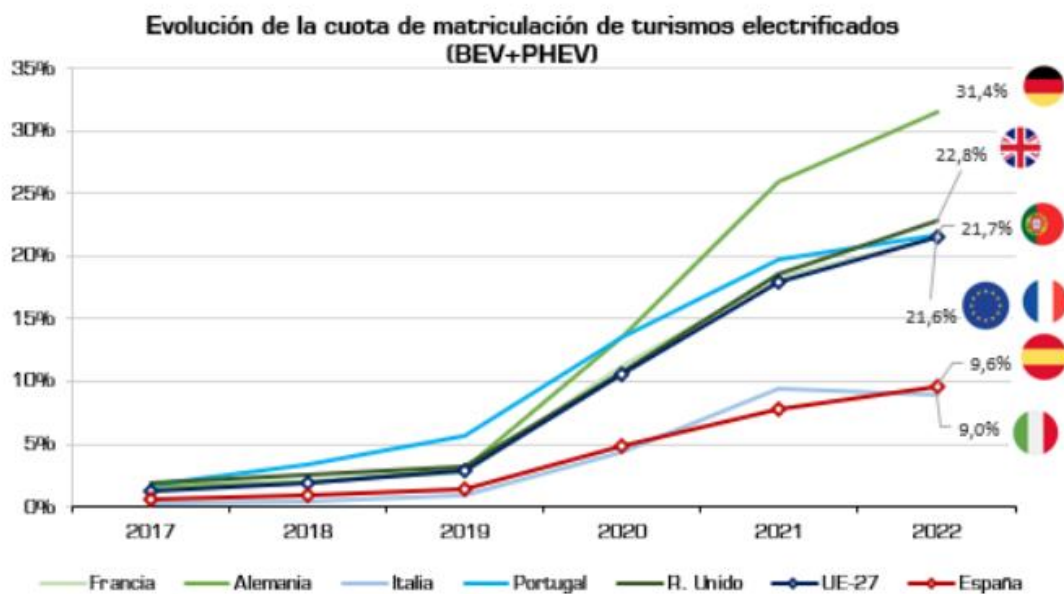
<sup>117</sup> ACEA, “Pocket Guide”, 2022/2023, p. 96

<sup>118</sup> ACEA, “Pocket Guide”, 2022/2023, p. 101



FUENTE: Creación propia a partir de los datos de ACEA

Como es bien sabido, el IEDMT se encuentra íntimamente relacionado con las emisiones de CO<sub>2</sub>. Por tanto, a continuación, se llevará a cabo un análisis de los impuestos relacionados con dichas emisiones en diferentes países de la UE. Es importante destacar que este gravamen no representa el único impuesto que se debe abonar en alguno de los casos al adquirir un vehículo, sino que en esta sección nos enfocaremos exclusivamente en aquellos relacionados con las emisiones. Como se puede observar en el siguiente gráfico, España, junto con Italia, está entre los países que menos coches eléctricos venden a nivel europeo, siendo Alemania líder en el mercado.



FUENTE: ANFAC

En Alemania, el impuesto de circulación se rige por tres fórmulas de cálculo diferentes, dependiendo de la fecha de matriculación del vehículo. Para aquellos vehículos matriculados a partir del 1 de enero de 2021, el cálculo del impuesto se determina en función de la cilindrada y las emisiones de CO<sub>2</sub>, siendo el componente de emisiones progresivo en lugar de lineal, como se aplicaba anteriormente. Por otro lado, los vehículos matriculados desde el 1 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2020, tienen un gravamen de 2€ por cada gramo por encima del nivel mínimo de

95g/km CO<sub>2</sub>. Por último, para los automóviles matriculados antes del 1 de julio de 2009, el cálculo se basa en la cilindrada del motor y las normas de emisión estándares (normas EURO<sup>119</sup>), distinguiendo por tipo de combustible<sup>120</sup>. Es importante señalar que Alemania ha recibido una valoración positiva por parte de la Comisión Europea respecto a su reforma fiscal<sup>121</sup>. Además, se ha establecido una exención temporal de 10 años para los vehículos eléctricos e híbridos.

En Austria, el Impuesto de Matriculación es un gravamen único que se aplica en el momento de la compra y matriculación inicial de un vehículo. El tipo máximo para los turismos es del 50%, mientras que para las motocicletas es del 30%. El cálculo del impuesto se basa en fórmulas específicas, las cuales se detallan a continuación<sup>122</sup>:

- Para vehículos de pasajeros y vehículos combinados:

$$[(\text{Emisiones de CO}_2 \text{ en g/km} - 115) / 5] + \text{tasa } \textit{malus}^{123} \text{ (si corresponde)} - 350\text{€}$$

La tasa *malus* se aplica cuando las emisiones de CO<sub>2</sub> superan los 275g/km, y su importe es de 40€ por cada g/km adicional. Si no se dispone de información sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> de un vehículo en particular, se considera que estas son el doble de la potencia del motor medida en Kilovatios.

- Para motocicletas:

$$[(\text{Emisiones de CO}_2 \text{ en g/km} - 55) / 4] + \text{tasa } \textit{malus} \text{ (si corresponde)}$$

En este caso, la tasa *malus* se aplica cuando las emisiones de CO<sub>2</sub> superan los 150g/km, y su importe es de 20€ por cada g/km adicional. Si no se dispone de información sobre las emisiones se aplica la fórmula  $0,02 \times (\text{cilindrada en cm}^3 - 100)$ . Los vehículos eléctricos e híbridos están exentos del impuesto de matriculación en Austria<sup>124</sup>.

En Bélgica, se aplica el Impuesto de Entrada en Servicio (TES) o *Taxe de Mise en Circulation (TMC)* o *Belasting op de Inverkeersstelling (BIV)* a los vehículos nuevos y de segunda mano en el momento de su matriculación a nivel regional. El monto del impuesto varía según la potencia y la antigüedad del vehículo, y se modula en cada región atendiendo a criterios específicos<sup>125</sup>. En la región de Bruselas-Capital, se considera la cilindrada y la antigüedad, mientras que en Flandes se toma en cuenta el combustible, la antigüedad y las emisiones de CO<sub>2</sub>. En Valonia, se utiliza la cilindrada, la antigüedad y un régimen de *bonus/malus* basado en las emisiones de CO<sub>2</sub>.

Bulgaria aplica un impuesto ecológico para todos los vehículos, que es de alrededor de 82€. En cuanto a los vehículos eléctricos, tal y como hemos visto hasta ahora, estos también están exentos en este país. Croacia por su parte, aplica un impuesto especial basándose en el precio, las emisiones y el tipo de combustible que utiliza cada vehículo<sup>126</sup>.

En Dinamarca, el Impuesto de Matriculación es el componente principal de la fiscalidad del automóvil, y se basa en el valor del vehículo. Además, se aplica un impuesto adicional basado en las emisiones de CO<sub>2</sub>, que tiene una escala progresiva y acumulativa. Los vehículos híbridos y enchufables tienen derecho a una deducción en este impuesto. Recientemente, en 2021 se ha implementado un nuevo impuesto ecológico, también basado en las emisiones de CO<sub>2</sub>, que afecta a

---

<sup>119</sup> Reglamento (CE) nº 595/2009 relativo a la homologación de vehículos de motor y los motores en lo que respecta a las emisiones de los vehículos pesados

<sup>120</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 62

<sup>121</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 63

<sup>122</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 63

<sup>123</sup> *Tasa malus*: impuesto o gravamen que se aplica en algunos países a los vehículos con altas emisiones de CO<sub>2</sub> y otros contaminantes. Esta tasa se aplica como un recargo adicional.

<sup>124</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 66

<sup>125</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 66

<sup>126</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 67

los vehículos matriculados por primera vez a partir del 1 de julio de 2021. Este impuesto funciona en conjunto con el impuesto verde existente que se determinaba según el consumo de combustible, el cual seguirá aplicándose a los vehículos matriculados por primera vez antes de dicha fecha<sup>127</sup>.

Eslovenia aplica el impuesto sobre los vehículos de motor a aquellos que se comercializan o matriculan por primera vez en su territorio y a los vehículos incluidos en los códigos arancelarios determinados en el arancel aduanero de la UE. La base imponible es el precio de venta sin el IVA y los tipos son progresivos, determinados por el tipo de combustible, las emisiones de CO<sub>2</sub> y la potencia del motor. Además, se considera la categoría medioambiental de acuerdo con la norma de emisiones EURO. El componente de emisiones de CO<sub>2</sub> varía de 0,4€ a 50€ por cada g/km para los turismos de gasolina y de 0,5€ a 60€ por cada g/km para los turismos diésel. Los vehículos eléctricos también están sujetos a impuestos, aunque a una tasa reducida<sup>128</sup>.

Desde 2011, Grecia ha incrementado significativamente la venta de vehículos diésel, que antes representaban menos del 5% de las ventas, debido a la eliminación de la prohibición del uso de vehículos diésel en Atenas y Tesalónica y a una disminución en los impuestos del gasóleo<sup>129</sup>. Actualmente, el impuesto de matriculación en Grecia se basa en el precio neto de venta al público y en el coeficiente de emisiones de CO<sub>2</sub>, y debe ser liquidado junto con el IVA. Los vehículos híbridos y eléctricos con emisiones de CO<sub>2</sub> iguales o superiores a 50 g/km tienen una reducción del 50% en el impuesto<sup>130</sup>.

En los Países Bajos, el precio de la gasolina es considerablemente más elevado que el del gasoil, lo que resulta en una de las mayores diferencias de precios entre los dos combustibles<sup>131</sup>. El Impuesto de Matriculación se aplica tanto a los vehículos nuevos como a los usados que se matriculan por primera vez en los Países Bajos. Este impuesto se basa en las emisiones de CO<sub>2</sub> del vehículo, en función de su eficiencia de combustible. La tributación sigue un sistema de cinco tramos de emisiones con una tasa impositiva progresiva, que incluye un recargo fijo incrementado por la cantidad basada en emisiones. Para los vehículos diésel, se aplica un recargo adicional de 83,59€ por gramo de CO<sub>2</sub>/km para emisiones superiores a 77g/CO<sub>2</sub> /km. Los vehículos eléctricos están exentos del impuesto hasta el año 2024, después de lo cual se comenzará a gravar de manera progresiva<sup>132</sup>.

En Irlanda, el impuesto sobre vehículos se determina en base a un porcentaje fijo que varía según las emisiones de CO<sub>2</sub> del vehículo y se aplica sobre el precio de venta, incluyendo el IVA y los impuestos de matriculación y de CO<sub>2</sub>. Sin embargo, desde el 31 de diciembre de 2019, para los turismos y algunos vehículos, se tendrá en cuenta también las emisiones de NO<sub>2</sub>, con un límite máximo de 4.850€ para vehículos diésel y 600€ para otros vehículos<sup>133</sup>.

En cuanto al impuesto anual de circulación, se calcula utilizando la cilindrada del vehículo para aquellos matriculados antes del 1 de julio de 2008, y las emisiones de CO<sub>2</sub> para los vehículos matriculados después de esa fecha. La cuantía del impuesto se fija en una tabla que indica la cantidad a pagar anualmente, semestralmente, trimestralmente y mensualmente, en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> del vehículo. Los montos anuales varían desde 12€ para emisiones de 0g/km hasta 2.400€ para emisiones superiores a 225g/km. Los vehículos eléctricos están exentos del impuesto de circulación en Irlanda<sup>134</sup>.

---

<sup>127</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 69

<sup>128</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 73

<sup>129</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 26

<sup>130</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 78

<sup>131</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 27

<sup>132</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 89

<sup>133</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 81

<sup>134</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 82

En Italia se cobra un impuesto provincial (*Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT)*) sobre la matriculación y transferencia de vehículos nuevos y usados. El cálculo de este impuesto dependerá del tipo, la potencia y las emisiones de CO<sub>2</sub>. En 2019, la Ley de Presupuestos italiana introdujo un nuevo régimen de incentivos denominado *bonus/malus* para la sustitución de vehículos contaminantes. El *malus* se aplicará a todos los vehículos nuevos adquiridos desde el 1 de marzo de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2021 con emisiones de CO<sub>2</sub> superiores a 160g/km, y su importe variará entre 1.100 y 2.500€ según las emisiones. El *bonus* será de hasta 6.000€ para los coches menos contaminantes, como los eléctricos e híbridos<sup>135</sup>.

En Malta, se cobra un Impuesto de Matriculación al comprar un vehículo nuevo, y la cantidad a pagar dependerá del tipo de motor, si es diésel o gasolina. Sin embargo, si un vehículo diésel tiene un nivel de partículas no superior a 0,005g/km, se aplicarán las tasas correspondientes a los vehículos con motor de gasolina. Además, se paga un impuesto anual de circulación por el uso del vehículo en las carreteras de Malta. El cálculo de este impuesto se basa en las emisiones de CO<sub>2</sub> y la antigüedad del vehículo. Durante los primeros cinco años, la cantidad a pagar oscila entre los 100€ para emisiones entre 0 y 100g/km y los 180€ para emisiones entre 151 y 180g/km. Después de los primeros cinco años, el impuesto aumenta para todas las clases de vehículos<sup>136</sup>.

En Finlandia, la venta de vehículos diésel es muy baja y los impuestos que se aplican son principalmente el Impuesto de Matriculación y el impuesto de circulación. El Impuesto de Matriculación se basa en las emisiones de CO<sub>2</sub>, lo que beneficia a los vehículos diésel. Sin embargo, en el impuesto de circulación anual hay una tasa que penaliza a los vehículos diésel. El impuesto se divide en una tasa básica que depende del consumo de CO<sub>2</sub> y una tasa de motor que se aplica a todos los vehículos que no sean de gasolina, incluidos los eléctricos e híbridos. Los vehículos de gasolina son los únicos que no pagan esta tasa, mientras que los vehículos eléctricos e híbridos pagan el mínimo establecido en la tasa básica<sup>137</sup>.

Durante mucho tiempo, Francia ha sido uno de los países que más ha favorecido al diésel de Europa. La fuerte presencia de la industria automotriz en el país y su capacidad para influir en las decisiones políticas han permitido que la venta de vehículos diésel en Francia estuviera por encima del 70% entre 2004 disminuyendo hasta alcanzar el 50% en 2016. En 2014, el Gobierno francés comenzó a diseñar un plan para igualar los precios de la gasolina y el gasóleo. Ese mismo año, el ayuntamiento de París comenzó a considerar la idea de prohibir los vehículos diésel en la capital<sup>138</sup>.

Cuando se adquiere un vehículo, se deben pagar dos impuestos. El primero de ellos se basa en las emisiones de CO<sub>2</sub> y se rige por el sistema *bonus/malus*. Este sistema establece una bonificación (*bonus*) en la compra de un automóvil eléctrico o híbrido enchufable y una penalización (*malus*) en forma de impuesto cuando se adquiere un vehículo que sobrepasa cierto nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>. Este impuesto se aplica solamente a los vehículos particulares. La mayoría de las regiones conceden una exención del impuesto (50% o 100%) a los vehículos que tienen bajas emisiones y que funcionan con gas natural comprimido, gas licuado de petróleo, electricidad o son híbridos de petróleo/diésel E85. Es importante mencionar que esta exención no se aplica a todos los vehículos híbridos, sino únicamente a aquellos que funcionan con una combinación de petróleo y diésel E85<sup>139</sup>.

En Portugal, el Impuesto de Matriculación, también conocido como Impuesto Sobre Vehículos, se abona una única vez al momento de matricular el vehículo, ya sea nuevo o usado. Este impuesto se calcula considerando dos criterios principales: la cilindrada y las emisiones de CO<sub>2</sub> (WLTP) del vehículo. Sin embargo, los vehículos comerciales y las motocicletas solo abonan el ISV según su

---

<sup>135</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 82

<sup>136</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 87

<sup>137</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 27

<sup>138</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 28

<sup>139</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 77

cilindrada<sup>140</sup>. Además, se hace una distinción entre los motores diésel y gasolina en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>. Para conocer el monto total del impuesto, se deben sumar las cantidades correspondientes a ambos componentes: cilindrada y emisiones de CO<sub>2</sub>.

En Suecia no hay medidas fiscales específicas para los vehículos diésel. Sin embargo, el gobierno implementó en 2018<sup>141</sup> una iniciativa interesante basada en un sistema de *bonus/malus* similar al de los seguros de automóvil. El objetivo es fomentar la compra de vehículos con cero emisiones. Se otorgan bonificaciones para la adquisición de vehículos eficientes, llamadas "bonificación climática" (*Klimatbonus*). Los vehículos con emisiones de CO<sub>2</sub> de un máximo de 60g/km reciben una bonificación de hasta 60.000 coronas suecas<sup>142</sup>, según sus emisiones de CO<sub>2</sub>.

Teniendo en cuenta todo esto, tal y como se puede observar, por muchos impuestos o medidas que los gobiernos establezcan para disminuir las emisiones y proteger el medio ambiente, estas no son suficientes. Estos impuestos tienen como objetivo desincentivar la adquisición y uso de vehículos contaminantes y fomentar la adopción de vehículos más eficientes y respetuosos con el medio ambiente. A día de hoy la venta de vehículos diésel es la que predomina en el mercado automovilístico, y es que, por muchas exenciones y bonificaciones que los gobiernos implanten a los vehículos eléctricos, existen otros motivos por los cuales la venta de estos aumenta tan despacio. Por un lado, los precios de este tipo de coches son más elevados que los de combustión interna, haciéndolos menos accesibles. Su autonomía limitada y escasos puntos de recarga puede generar cierta preocupación, aunque también es cierto que en los últimos años estos factores han mejorado, todavía hace falta una mejora en la infraestructura. Por otro lado, habría que tener en cuenta la falta de conciencia. La gente no es consciente de los efectos negativos de los vehículos diésel o gasolina, por lo que la cantidad de emisiones que estos producen es un factor que no se tiene en cuenta a la hora de comprar un vehículo.

Alemania, que lidera el mercado de los vehículos eléctricos en Europa, tiene actualmente uno de los sistemas más eficaces, que países como España o Italia, que aun están a la cola, podrían tomar ejemplo de estas medidas y aplicarlas en sus sistemas tributarios. Esto no quiere decir que el sistema alemán sea perfecto y que no precise de algunas reformas, pero se podría utilizar como modelo, y al igual que ellos, implantar varias fórmulas para establecer la aplicación del impuesto en España. Por otro lado, la armonización del EIDMT entre los países de la UE facilitaría la compraventa de vehículos en el continente, evitando así sucesos como el caso *Viamar*, en el que Grecia exigió el pago del impuesto a esta compañía que no había puesto en circulación los vehículos importados desde la República Checa, que después se trasladaron a Bélgica<sup>143</sup>. La compañía solicitó la devolución del impuesto pagado por los 85 vehículos, que finalmente no le fue devuelta.

#### **IV.3. LA DESCENTRALIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES: ¿VENTAJA AMBIENTAL O ECONÓMICA?**

Hasta hace algunos años, el uso de impuestos ambientales no era una de las primeras opciones de los gobiernos para sancionar conductas contaminantes, debido a que estos disponían de otros

---

<sup>140</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 91

<sup>141</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 29

<sup>142</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, "Estudio sobre el...", 2022, p. 94

<sup>143</sup> STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14 por el que se estableció que "pese a que un impuesto de matriculación como el establecido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene como hecho imponible, en principio, la matriculación de los automóviles en el Estado miembro y, en consecuencia, constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE, perdería tal calificación si se cobrase y no se devolviese en el caso de que los vehículos importados de otros Estados miembros no fueran matriculados nunca en dicho Estado miembro. En tal supuesto, el referido impuesto se cobraría en realidad por el mero hecho de cruzar la frontera de un Estado miembro y sería, en consecuencia, una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 TFUE".

métodos para corregirlos, como se ha mencionado anteriormente en este trabajo. Por lo tanto, la mayoría de los gobiernos preferían emplear instrumentos normativos basados en mandatos, control y sanciones para proteger el medio ambiente. No obstante, el continuo deterioro ambiental ha evidenciado las limitaciones de las regulaciones tradicionales, lo que ha llevado a un aumento en los esfuerzos por definir técnicas complementarias de intervención<sup>144</sup>. En este sentido, se ha vuelto la mirada hacia los instrumentos económicos, y en particular, hacia la idea original de los impuestos correctores.

Las ventajas de la tributación en comparación con otros instrumentos han sido analizadas en diversos estudios, lo que ha fortalecido la presencia de los instrumentos fiscales en las políticas ambientales en los últimos años. Como ya se ha destacado en la sección inicial de este trabajo, en España los impuestos ambientales están sujetos a una competencia compartida, lo que significa que las CCAA son responsables de su gestión y recaudación. La descentralización de estos impuestos ha generado opiniones diversas, ya que algunos argumentan que es lo adecuado, mientras que otros opinan que sería más conveniente centralizarlos.

Como hemos observado en el caso del IEDMT, y al igual que ocurre con muchos otros tributos, los impuestos pueden tener un impacto desigual en los agentes económicos o territorios, esto no ocurre con la regulación directa, que tiende a establecer límites cuantitativos iguales para todos los individuos y empresas, sin tener en cuenta sus características particulares<sup>145</sup>. Ejemplo claro de ello son los tipos impositivos que se aplican al Impuesto de Matriculación. Ya hemos visto que en cuanto a Península y Baleares las diferencias no son tan abismales, ya que solo ocho de las CCAA han modificado algunos de los epígrafes. Pero si nos fijamos en Canarias, donde el tipo es un punto inferior que en la Península, o en Ceuta y Melilla donde se aplica el 0% para todos los casos, las diferencias pasan a ser significativas.

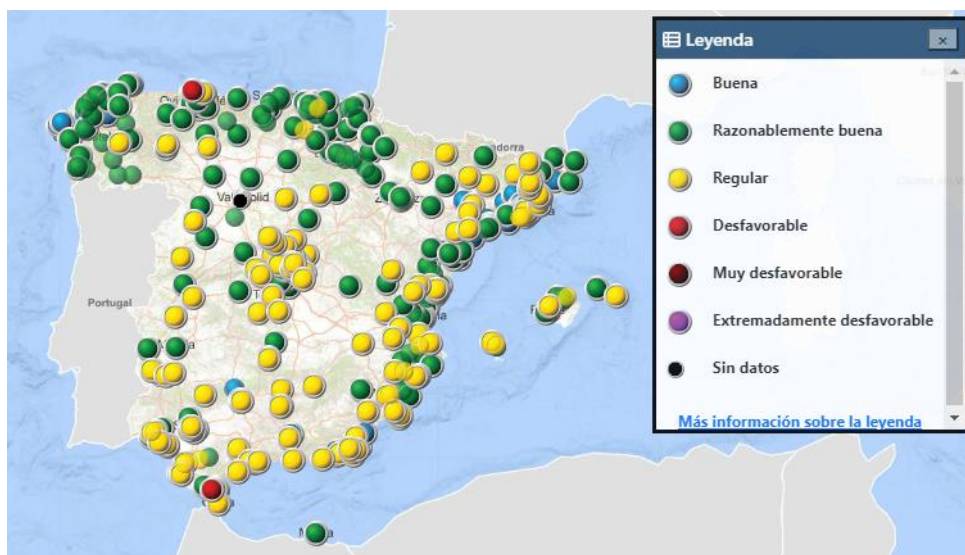
La descentralización de un impuesto con impacto ambiental resulta ser efectiva si cada CCAA rige sus gravámenes en función de los problemas ambientales que existen en ese territorio. De esta manera, aquellas comunidades en las que los problemas sean más graves se implantarían unos tipos superiores a sus ciudadanos, mientras que aquellas con una situación no tan grave podrían aplicar una tasa inferior<sup>146</sup>. Siguiendo con esto, el Impuesto de Matriculación debería de tener unos tipos diferentes en la Península, ya que de acuerdo con el mapa que se muestra a continuación, la calidad del aire no es la misma en todas partes. Así pues, las comunidades al sur del País deberían de establecer un tipo superior a los del norte, ya que, en mayor parte, la calidad del aire de esa zona está clasificada como “regular” de acuerdo con el Índice Nacional de Calidad del Aire.

---

<sup>144</sup> Zárata Marco, Vallés Giménez & Trueba Cortés, “Los impuestos...”, 2007, p. 9

<sup>145</sup> Zárata Marco, Vallés Giménez & Trueba Cortés, “Los impuestos...”, 2007, p. 10

<sup>146</sup> Zárata Marco, Vallés Giménez & Trueba Cortés, “Los impuestos...”, 2007, p. 13



FUENTE: MITECO

Frente a esta situación, aunque hay autores que defienden la descentralización del impuesto y sus beneficios, otros se han mostrado en contra de ello y defienden una recentralización. La razón de esto es, que gravámenes diferentes dentro de un mismo territorio podrían provocar una competencia fiscal destructiva<sup>147</sup>, resultando en pérdidas de eficiencia. La tentación de las CCAA para establecer tipos inferiores, o incentivos fiscales para así atraer a empresas sin tener en cuenta la calidad del aire o cuánto contamina esta empresa, muchas veces es superior a las necesidades ambientales existentes. Lo mismo pasa a la hora de comprar un vehículo. Si en Bizkaia los tipos del Impuesto de Matriculación fueran inferiores o nulos y en la Comunidad de Madrid, teniendo en cuenta que la contaminación es mayor, hubiera un gravamen elevado, muchos compradores optarían por comprar sus vehículos en Bizkaia aunque después los trasladaran a Madrid. En esta situación, los niveles de contaminación se mantendrían, pero sin la consecuencia de “quien contamina, paga”. Cualquier intervención que se realice puede ser manipulada políticamente para beneficiar a grupos específicos o cumplir objetivos políticos. Esto es especialmente notorio si se trata de impuestos ambientales, ya que pueden afectar al sistema económico.

Otros expertos en la materia aseguran que los problemas ambientales, como las emisiones de CO<sub>2</sub>, tendrían que estar gestionadas directamente por la Unión Europea<sup>148</sup> con el objetivo de priorizar al medio ambiente frente a los posibles beneficios económicos que estos podrían producir. En 2022, el ministro de Inclusión y Seguridad Social, José Luis Escrivá, generó controversia al expresar su apoyo a la centralización de los impuestos. En una entrevista, Escrivá se mostró en desacuerdo con la competencia fiscal entre las diferentes comunidades autónomas, calificándola como algo inapropiado<sup>149</sup>.

La descentralización de los impuestos ambientales, como el Impuesto de Matriculación, puede tener ventajas significativas si su aplicación se centra en la protección del medio ambiente en lugar de buscar beneficios económicos. Estos impuestos pueden servir como herramientas beneficiosas para las CCAA, ya que parte de los ingresos generados se destinan a sus arcas. En muchos casos, se valora más esta recaudación que la implementación de un impuesto que reduzca las emisiones de CO<sub>2</sub>. En supuesto caso de que el gobierno decidiera centralizar el Impuesto de Matriculación, junto con otros

<sup>147</sup> Zárate Marco, Vallés Giménez & Trueba Cortés, “Los impuestos...”, 2007, p. 15

<sup>148</sup> Zárate Marco, Vallés Giménez & Trueba Cortés, “Los impuestos...”, 2007, p. 17

<sup>149</sup> 20minutos, “Escrivá habla de centralizar...”, 2022



impuestos ambientales, es muy probable que se encontrase con una fuerte oposición por parte de los gobiernos autonómicos. Sin embargo, considero que la centralización o descentralización de un impuesto ambiental no afectaría en su impacto en el medio ambiente, ya que esto depende del diseño del impuesto y no de quién lo gestione. La única área que se vería afectada sería el aspecto económico. En resumen, es importante que la aplicación de los impuestos ambientales esté basada en la protección del medio ambiente y no en beneficios económicos. Estos impuestos pueden ser una valiosa fuente de ingresos para las CCAA, pero su impacto real en la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> depende del diseño y no de si están centralizados o descentralizados.

## V. PROPUESTAS DE REFORMA DEL IEDMT

Desde su creación en 1997, hasta su última modificación en 2021 el IEDMT ha sido objeto de crítica de muchos expertos. Es por ello que varios autores<sup>150</sup> han propuesto reformas o incluso mejoras para este impuesto, con el objetivo de hacerlo más eficiente ya sea por motivos medioambientales o económicos. En 2006, se llegó a plantear la idea<sup>151</sup> de hacer desaparecer este impuesto por parte de la Comisión Europea, un objetivo que muchos han ansiado.

En esta propuesta se analizaba la idea de sustituir el IEDMT en un plazo de diez años, por un impuesto anual de circulación, la cuantía del cual dependería de las emisiones producidas por los vehículos, con el objetivo de reemplazar la compra de vehículos contaminantes por aquellos más ecológicos. Con ello se pretendía simplificar la compra de vehículos, ya que los ciudadanos europeos pueden adquirir un vehículo en cualquiera de los 27 Estados miembros gracias al mercado interior y al euro. Sin embargo, la compra se complica debido a los diferentes sistemas fiscales en los distintos países. El Impuesto de Matriculación varía según el país, lo que puede resultar en una doble imposición si el vehículo es matriculado en el país de residencia. No obstante, el Parlamento Europeo propuso eliminar este impuesto para que el pago sea exclusivamente por el uso del vehículo y no por su adquisición. De esta forma, se evitaría la doble imposición y solo se pagaría el impuesto anual de circulación en el país donde se haya registrado el vehículo<sup>152</sup>. Un mercado unificado también simplificaría la comercialización, lo que redundaría en una disminución de los precios de los vehículos. Todo ello favorecería al consumidor sin perjudicar al Estado.

En el supuesto de que este hecho sucediera, en España, la posible pérdida de recaudación tendría un impacto significativo en las Comunidades Autónomas, ya que se verían privadas de un tributo que el Estado les ha cedido por completo desde 2002. Esto aumentaría aún más la tentación de privar a los municipios del Impuesto de Circulación y, en el caso de no establecer esta medida, el Estado se vería obligado a compensar a las haciendas autonómicas para evitar perjudicar su autonomía y capacidad financiera. Esto se podría lograr mediante la cesión de nuevos impuestos o aumentando el porcentaje de cesión de algunos de los impuestos parcialmente cedidos. Otra de las opciones sería aumentar las transferencias que se realizan en relación a la participación en los ingresos de la Hacienda Estatal<sup>153</sup>. Aunque el IEDMT, en cuanto a recaudación, es un impuesto efectivo, en cuanto a proteger al medio ambiente, como bien hemos visto, no incide demasiado en las decisiones de

---

<sup>150</sup> Jaume Freire González analizó los efectos de una reforma en el IEDMT; el Parlamento Europeo publicó un informe sobre el posible reemplazo de este impuesto; ECODES, *Transport and Environmet* y Ecologistas en Acción propusieron una reforma; Nuria Blánquez Sánchez también modificó algunos aspectos del impuesto en su publicación "Mejor sin diesel", y M<sup>º</sup> José Trigueros Martín en su tesis doctoral sobre la tributación del automóvil en España propuso la eliminación del IEDMT (p.280).

<sup>151</sup> PARLAMENTO EUROPEO, "Impuesto de circulación...", 2006

<sup>152</sup> PARLAMENTO EUROPEO, "Impuesto de circulación...", 2006

<sup>153</sup> TRIGUEROS MARTÍN, "La tributación del...", 2013, p. 294

compra de los consumidores, ya que las opciones eléctricas o híbridas están lejos de ser las más populares del mercado. Es por ello que, una solución alternativa a eliminar por completo el impuesto sería realizar una reforma.

Tal y como se ha mencionado previamente, en el territorio español, este impuesto está determinado por el valor del automóvil y se ve afectado por las emisiones de CO<sub>2</sub> que estos emiten. Aquellos vehículos cuyas emisiones sean inferiores a 120g/km están exentos de abonar dicho impuesto, pero debido a que, en general, los vehículos diésel presentan emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> más bajas, las exenciones aplicadas a este tipo de vehículos son aún más significativas<sup>154</sup>. Como ya hemos podido ver en el apartado anterior, casi el 80% de los vehículos matriculados quedan exentos de pagar este impuesto.

Para poder evitar esto, se ha comprobado en diferentes países de la UE, que la implementación de impuestos progresivos sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> junto con el sistema de *bonus/malus*, resulta altamente efectivo para reducir las emisiones promedias de vehículos y abordar el creciente problema medioambiental en el sector del transporte. Estas medidas también son muy eficaces para fomentar las ventas de automóviles eléctricos, incluso más que los incentivos económicos para su adquisición, ya que se penaliza de manera más significativa la compra de modelos altamente contaminantes, lo que facilita que los compradores opten por modelos más limpios. Los vehículos de emisiones nulas deberían recibir beneficios fiscales o incluso disfrutar de un tratamiento fiscal positivo, mientras que los vehículos de bajas emisiones, como los híbridos enchufables, deberían ser diferenciados en función de sus niveles de CO<sub>2</sub> emitidos<sup>155</sup>. El componente negativo de impuestos debería ser cuidadosamente ajustado y actualizado regularmente para reflejar los avances tecnológicos con el fin de penalizar a aquellos automóviles que emiten mayores cantidades de CO<sub>2</sub>.

Siempre y cuando el IEDMT esté bien diseñado, la venta de vehículos de bajas emisiones debería aumentar, pero para ello el impuesto debe de estar debidamente diseñado y con niveles de gravamen adecuados. Estas medidas son esenciales para reducir las externalidades ambientales y cumplir con los compromisos medioambientales de España, ya que tienen un impacto significativo en el momento de comprar un vehículo nuevo<sup>156</sup>. Con el objetivo de guiar a los consumidores hacia la adquisición de vehículos de emisiones cero, se ha llegado a sugerir la reestructuración de las tasas impositivas para eximir así únicamente la compra de vehículos libres de emisión. La evidencia empírica demuestra que, “los impuestos aplicados a la adquisición de vehículos son más efectivos para influir en las decisiones de compra de los consumidores que los impuestos anuales de circulación”. Esto se debe tanto a la tendencia de los consumidores a tener una visión a corto plazo, dándole mayor importancia a los costos y beneficios inmediatos, como a la incertidumbre asociada a los impuestos de circulación futuros<sup>157</sup>.

Para aumentar la eficiencia del Impuesto de Matriculación, sería necesario incluir más categorías de tasas en función de los niveles de emisiones, de manera que se pueda establecer una diferenciación fiscal basada en las emisiones de CO<sub>2</sub>, y hacer que los tipos impositivos sean más progresivos a medida que aumenta el nivel de contaminación<sup>158</sup>. De esta manera, los vehículos de baja emisión, definidos como aquellos que emiten entre 0 y 50 gramos de CO<sub>2</sub>, tendrían tasas impositivas superiores a los vehículos de emisiones cero, pero inferiores a aquellos que emiten más de 50 gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro. Además, debido al aumento en la producción y circulación de vehículos híbridos enchufables, se tendría que considerar la necesidad de establecer una diferencia clara entre estos vehículos y los de cero emisiones, promoviendo así la transición hacia una movilidad

---

<sup>154</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, “Mejor sin diésel. Medidas...”, 2018, p. 31

<sup>155</sup> ECODES, “Propuesta para una reforma...”, 2020, p.4

<sup>156</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, “Libro Blanco...”, 2022, p.274

<sup>157</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, “Libro Blanco...”, 2022, p.275

<sup>158</sup> FREIRE GONZÁLEZ, “Análisis de los efectos...”, 2013, p.25

limpia y sin emisiones<sup>159</sup>. Además, los vehículos SUV cada vez son más populares, y también son aquellos que más contaminan, por eso, se podría plantear la implementación de un suplemento basado en el peso del vehículo por encima de un límite establecido. Este suplemento, tendría como objetivo evitar esta creciente compra de vehículos SUV, ya que normalmente el peso de un vehículo está altamente ligado a sus emisiones<sup>160</sup>.

Una reformulación de tramos no solo traería beneficios medioambientales, sino también económicos, ya que los únicos vehículos exentos serían aquellos que no contaminan. Por el contrario, también se ha llegado a sugerir la implementación de un tipo impositivo continuo y no basado en tramos. En este supuesto, en lugar de establecer tramos de impuestos, se sugiere utilizar un enfoque continuo y creciente que se corresponda de manera proporcional con las emisiones de CO<sub>2</sub>. Esto evitaría incentivos desproporcionados para vehículos cercanos a los límites de los tramos y aseguraría una relación más precisa entre emisiones y tasas impositivas<sup>161</sup>. Otros autores, sin embargo, han planteado una propuesta adicional que considera reemplazar el actual gravamen *ad-valorem* basado en el precio por un impuesto unitario que se aplique a las emisiones esperadas del vehículo, tomando como referencia el Impuesto de Matriculación vigente en los Países Bajos, incluyendo un gravamen adicional basado en el peso del vehículo<sup>162</sup>.

Otras posibles modificaciones serían usar las emisiones de CO<sub>2</sub> como base imponible para desincentivar la compra de vehículos contaminantes. Esto podría hacerse ampliando el alcance del impuesto a embarcaciones de recreo y aeronaves actualmente no sujetos. También se podría considerar la posibilidad de mejorar la coherencia con otros impuestos que afectan a los vehículos, como el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), cuya cuota no está directamente vinculada a las emisiones. Con esto se podría realizar una evaluación de las emisiones de CO<sub>2</sub> a lo largo del ciclo de vida de los vehículos o tener en cuenta otros contaminantes relevantes a nivel urbano en la configuración del impuesto<sup>163</sup>.

Teniendo en cuenta que las modificaciones mencionadas están relacionadas con cambios en la estructura del IEDMT, otra posible solución podría ser la implementación de penalizaciones o sanciones manteniendo la estructura del impuesto. Es por ello que se podría introducir, por ejemplo, penalizaciones basadas en emisiones tóxicas con la imposición de un tipo de impuesto dependiente de la normativa Euro<sup>164</sup>, implementación de etiquetas verdes modificando el sistema de etiquetado actual y estableciendo una distinción clara entre vehículos de gasolina y diésel. También se podrían implementar pruebas de condiciones reales y aquellos vehículos que no hayan sido sometidos a la aplicación de criterios de Emisiones Reales en Conducción (RDE, por sus siglas en inglés) se les aplicarían los tipos impositivos menos favorables. Por último, implementar sanciones a los vehículos diésel. Dichas sanciones se aplicarían de manera uniforme a todos los vehículos diésel, sin distinguir según sus emisiones. Este mecanismo sería el más efectivo para promover la reducción en la adquisición de los vehículos más contaminantes y conseguir una mejora medioambiental<sup>165</sup>.

En consecuencia, una modificación del IEDMT podría generar los siguientes efectos positivos<sup>166</sup>:

1. Igualación de precios entre los vehículos de combustión interna y aquellos de bajas emisiones.
2. Desincentivo para la adquisición de vehículos altamente contaminantes.

---

<sup>159</sup> ECODES, "Propuesta para una reforma...", 2020, p.4

<sup>160</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, "Libro Blanco...", 2022, p.275

<sup>161</sup> FREIRE GONZÁLEZ, "Análisis de los efectos...", 2013, p. 25

<sup>162</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, "Libro Blanco...", 2022, p.275

<sup>163</sup> FREIRE GONZÁLEZ, "Análisis de los efectos...", 2013, p. 26

<sup>164</sup> Normativa Euro: norma europea sobre emisiones que establece los límites aceptables de emisiones.

<sup>165</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 32

<sup>166</sup> ECODES, "Propuesta para una reforma...", 2020, p. 5

3. Promoción de una transición hacia una movilidad sostenible, limpia y segura.
4. Estímulo para la fabricación y desarrollo de motores menos contaminantes, impulsando así la transformación de la industria automovilística en España y su adaptación a los nuevos escenarios.
5. Contribución significativa de ingresos a las arcas públicas, los cuales podrían destinarse al desarrollo de tecnologías e infraestructuras sostenibles en nuestro país.
6. Creación de conciencia en la sociedad, promoviendo nuevas sensibilidades y una comprensión diferente acerca de la movilidad y el transporte.

Lamentablemente, analizar los impactos de una modificación sustancial del IEDMT es un desafío particularmente complejo, ya que se requiere una consideración adecuada de las respuestas tanto de los fabricantes como de los consumidores de vehículos. No obstante, es importante destacar que, con los ajustes y modificaciones adecuados, es posible mejorar el IEDMT y sus efectos en la economía y el medio ambiente. Dicho esto, hasta que se apliquen algunos cambios, y pasará algún tiempo, no sabremos los efectos que causarían las modificaciones. Sin embargo, al tomar medidas para garantizar que tanto los fabricantes como los consumidores respondan de manera positiva a los cambios, existe la posibilidad de lograr resultados favorables<sup>167</sup>. En conclusión, aunque es complicado prever con certeza los efectos exactos que se producirían, es evidente que una adecuada evaluación y ajuste del IEDMT podría conducir a mejoras significativas.

Dejando a un lado la idea de implantar cambios en el impuesto, otros autores han llegado a proponer un impuesto alternativo a partir de la fusión entre el Impuesto de Matriculación y el de Circulación. Este “nuevo” impuesto, basado en las emisiones emitidas por los vehículos a motor tendría como hecho imponible el potencial de las emisiones de cada vehículo, siendo el sujeto pasivo las personas registradas como propietarios en la DGT<sup>168</sup>. En cuanto a la base imponible, se calcularía como un promedio de las emisiones contaminantes potenciales de cada vehículo, teniendo en cuenta un factor que refleje la gravedad de las consecuencias ambientales de dichas emisiones. El objetivo sería aplicar sanciones a la adquisición y conducción de los vehículos menos eficientes en términos de rendimiento por litro de combustible consumido y en cuanto a la generación de emisiones contaminantes por kilómetro recorrido<sup>169</sup>.

En cuanto a los tipos impositivos aplicables, este impuesto consideraría una tasa de cero para los vehículos más ecológicos, es decir, establecer un tipo impositivo del 0% para los vehículos cuyas emisiones sean inferiores a 120g CO<sub>2</sub>/km. En lugar de utilizar un sistema de tarifas por tramos de emisiones, similar al IEDMT, se sugiere considerar un tipo impositivo constante o creciente por unidad de emisión de CO<sub>2</sub>. En el caso de un tipo impositivo creciente, este estaría vinculado positivamente a las emisiones, lo que implicaría que a medida que las emisiones aumenten, también lo hará el gravamen impositivo correspondiente<sup>170</sup>.

En este caso también, tal y como ocurre con las sugerencias de reforma, evaluar completamente el impacto de este supuesto impuesto resulta muy complejo. Existen diversos factores que dificultan la capacidad de estimar de antemano el efecto de las medidas propuestas. Sin embargo, es evidente que el impuesto propuesto puede ser un instrumento altamente efectivo para contribuir a la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> en el transporte por carretera, especialmente si se implementa con tipos impositivos crecientes basados en el nivel de emisiones de cada vehículo. En términos de recaudación, los efectos serían neutrales. La implementación de este tributo no debería presentar

---

<sup>167</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, “La tributación del...”, 2009, p. 44

<sup>168</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, “La tributación del...”, 2009, p. 44

<sup>169</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, “La tributación del...”, 2009, p. 49

<sup>170</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, “La tributación del...”, 2009, p. 50

complicaciones administrativas, ya que reemplazaría al impuesto de circulación actual y podría gestionarse de manera similar a como se ha hecho hasta ahora con dicho impuesto<sup>171</sup>.

En la actualidad, existen condiciones inevitables para llevar a cabo una reforma fiscal en el Estado español que afecte al sector del transporte, debido a los siguientes motivos<sup>172</sup>:

1. Es necesario aumentar los impuestos ambientales, como han destacado diversos organismos.
2. Las medidas tomadas hasta ahora para mejorar la calidad del aire son insuficientes.
3. La carrera hacia el desarrollo de la movilidad eléctrica representa una oportunidad para una movilidad más sostenible, y esto implica eliminar de manera urgente las ventajas fiscales que actualmente tiene el diésel.

## VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

1. La inquietud por el cambio climático es un tema que lleva preocupando desde hace ya algunos años. El calentamiento global, el agujero en la capa de ozono o la contaminación del aire son conceptos que todos conocemos, pero que no muchos actúan para frenar estos fenómenos. Es por ello que, los diferentes gobiernos hace ya tiempo que han situado a los desafíos ambientales en el centro de su agenda política estableciendo medidas para mitigar la decadencia ambiental. Una de esas medidas son los impuestos ambientales que, aunque no sean bien recibidos por los ciudadanos, pueden llegar a ser un instrumento muy valioso para la protección ambiental. La Unión Europea ha sido una gran impulsora de la protección ambiental, procurando que el mundo sea un lugar más descontaminado mediante sus diversos tratados. Gracias a ello, en países como España, se han establecido las bases para un futuro más sostenible, y por ello, hoy en día podemos encontrar leyes con índole ambiental que son reguladas tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas. Esto ha ayudado a que cada comunidad sea libre (bajo unos criterios establecidos) de diseñar un sistema adecuado a su situación, y lo adapte a las necesidades ambientales que pueda tener su territorio.
2. El estudio de este trabajo se ha centrado principalmente en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el cual tiene como objetivo la reducción de emisiones de CO<sub>2</sub>. Por desgracia, el diseño de este impuesto está obsoleto, y precisa de una buena reforma para que su efecto en la mejora de la calidad del aire sea notable. A día de hoy este objetivo no está tan claro, y su función parece ser meramente recaudatorio. Si dicha recaudación se invirtiera con un fin ambiental, la perspectiva hacia este impuesto cambiaría favorablemente. Además, al ser un impuesto cedido a las CCAA, la cantidad a pagar varía dependiendo de la comunidad en la que matricules el vehículo. Esto es un incentivo para que los compradores que, con el objetivo de ahorrarse un dinero, cambien de territorio sin que le den importancia a la contaminación que el vehículo produce. Esto no quiere decir que la centralización del Impuesto de Matriculación sea una posible solución, ya que, como se ha podido observar en el mapa del apartado IV.3, en las diferentes zonas del territorio la calidad del aire cambia, por lo cual no considero que sería lo más adecuado establecer un mismo criterio para diferentes niveles de calidad del aire.
3. Conforme pasan los años, las medidas de protección se endurecen, pero aún así, en lo que concierne al sistema tributario, todavía queda un largo camino por recorrer. Un diseño 100%

---

<sup>171</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, "La tributación del...", 2009, p. 56

<sup>172</sup> BLÁZQUEZ SÁNCHEZ, "Mejor sin diésel. Medidas...", 2018, p. 17

efectivo y que proporcione un doble beneficio (ambiental y económico), está todavía por ser descubierto, pero hasta entonces se podría tomar ejemplo de otros países como, por ejemplo, Alemania o Francia, que de acuerdo a los datos recogidos, sus sistemas son algo más efectivos que el español. Otra solución aplicable al sistema nacional, y que podría producir un efecto positivo en cuanto a las emisiones de CO<sub>2</sub>, podría ser la de aplicar exenciones únicamente a los vehículos de cero emisiones, ya que en España esto no ocurre, y los vehículos cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> sean inferiores a 120 g/km no están sujetas al impuesto. Los coches eléctricos todavía se consideran algo novedoso y, aunque han ganado popularidad en los últimos años, siguen siendo de los más costosos del mercado, haciéndolos menos asequibles. Por otro lado, este tipo de vehículos se enfrentan a desafíos que un vehículo de gasolina no, como los escasos puntos de recarga, que afectan también negativamente, ya que la gente no está acostumbrada a ese tipo de problemas.

4. No existe una solución exacta para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> o lograr que las personas cambien su comportamiento hacia opciones más sostenibles en un corto plazo. Aunque se modifique el Impuesto de Matriculación una y otra vez, es probable que nunca sea suficiente para alcanzar emisiones bajas o incluso nulas. Sin embargo, se podría esperar que las nuevas generaciones estén más concienciadas sobre la protección del medio ambiente y que en un futuro, aunque quizás lejano, las opciones de vehículos más ecológicos predominen en el mercado. No solo por sus posibles ventajas fiscales, sino porque la gente está genuinamente concienciada y preocupada por el medio ambiente. Solo podemos esperar que cuando ese momento llegue, no sea demasiado tarde.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria. (2015). Estudio sobre la fiscalidad de los medios de transporte en España. Recuperado de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Impuestos\\_especiales/estudio\\_relativo\\_2015/7\\_MEDIOS\\_TRAN.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/estudio_relativo_2015/7_MEDIOS_TRAN.pdf)

Asociación de Fabricantes Europeos de Automóviles (ACEA). (2022-2023). ACEA Pocket Guide 2022-2023 [Folleto]. Recuperado de [https://www.acea.auto/files/ACEA\\_Pocket\\_Guide\\_2022-2023.pdf](https://www.acea.auto/files/ACEA_Pocket_Guide_2022-2023.pdf)

Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC). (2023). Matriculaciones de vehículos electrificados y de bajas emisiones: Enero 2023 [Comunicado de prensa]. Recuperado de <https://anfacs.com/wp-content/uploads/2023/02/NP-Matriculaciones-vehiculos-electrificados-y-de-bajas-emisiones-Enero-2023-COMPLETA.pdf>

Comisión Europea. (2021). Preguntas y respuestas: El paquete "Fit for 55" para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> de la UE [Comunicado de prensa]. Recuperado de [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ganda\\_21\\_3662](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ganda_21_3662)

Consejo General de Economistas de España (REAF). (2019). Informe: La fiscalidad ambiental en España. Recuperado de

<https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf>

Ecologistas en Acción. (2018). Informe: Mejor sin diesel. Recuperado de <https://www.ecologistasenaccion.org/wp-content/uploads/adjuntos-spip/pdf/informe-mejor-sin-diesel-2018.pdf>

EPData. (2022). Gasto de protección ambiental en España. Recuperado de <https://www.epdata.es/datos/gasto-proteccion-ambiental-espana/235>

EPData. (2022). Opinión en España sobre los impuestos fiscales [Datos gráficos]. Recuperado de <https://www.epdata.es/datos/opinion-espana-impuestos-fiscal-graficos/492>

EPData. (2022). Recaudación de impuestos ambientales en España [Datos gráficos]. Recuperado de <https://www.epdata.es/datos/recaudacion-impuestos-ambientales-espana-datos-graficos/475>

Escalera Reyes, J. (2015). Análisis jurídico de los impuestos especiales en el ámbito medioambiental [Artículo académico]. Dialnet. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6511235>

Ferreira Morong, F. (2009). La Unión Europea y el medio ambiente en los siglos XX y XXI. Revista Jurídica da Toledo de Presidente Prudente-SP, ISSN 2176-848X.

Fuenmayor, A. (2017). El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: un impuesto ambiental [Documento académico]. Recuperado de [https://www.researchgate.net/profile/Amadeo-Fuenmayor/publication/317904504\\_El\\_Impuesto\\_Especial\\_sobre\\_Determinados\\_Medios\\_de\\_Transporte\\_un\\_impuesto\\_ambiental/links/59514b4aaca272a343d7f66c/El-Impuesto-Especial-sobre-Determinados-Medios-de-Transporte-un-impuesto-ambiental.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Amadeo-Fuenmayor/publication/317904504_El_Impuesto_Especial_sobre_Determinados_Medios_de_Transporte_un_impuesto_ambiental/links/59514b4aaca272a343d7f66c/El-Impuesto-Especial-sobre-Determinados-Medios-de-Transporte-un-impuesto-ambiental.pdf)

Fundación ECODES. (2020). Posicionamiento de entidades: Impuesto de matriculación e impuesto de circulación [PDF]. Recuperado de [https://ecodes.org/images/que-hacemos/01.Cambio\\_Climatico/Incidencia\\_politicas/Movilidad/Posicionamiento\\_Entidades\\_ImpuestoMatricuacion\\_ImpuestoCirculacion\\_Nov2020.pdf](https://ecodes.org/images/que-hacemos/01.Cambio_Climatico/Incidencia_politicas/Movilidad/Posicionamiento_Entidades_ImpuestoMatricuacion_ImpuestoCirculacion_Nov2020.pdf)

Funcas - Fundación de las Cajas de Ahorros. (2022). Impacto social y distributivo de la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad Energética en España. <https://www.funcas.es/articulos/impacto-social-y-distributivo-de-la-revision-de-la-directiva-sobre-fiscalidad-energetica-en-espana/>

García-Posada, M., & Marín, R. (2009). El impuesto de matriculación en España. Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles\\_trabajo/2009\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2009_08.pdf)

García-Posada, M., & Martín, D. (2013). Estimación de la elasticidad precio de la demanda de vehículos en España. Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles\\_trabajo/2013\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2013_07.pdf)

Garrido, J. L. (2008). La fiscalidad ambiental en el ámbito de los vehículos de motor: el caso del impuesto de matriculación en España [Tesis doctoral, Universidad de Sevilla]. Recuperado de <https://www.tdx.cat/handle/10803/6830#page=1>

Instituto Brasileño de Estudios Tributarios. (2006). El impuesto de matrícula. Recuperado de [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_informativo/bibli\\_inf\\_2006/Intertemas\\_n.14.03.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Intertemas_n.14.03.pdf)

Instituto de Estudios Fiscales. (2022). Libro Blanco para la reforma tributaria. Recuperado de [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2022). Estudio sobre el impuesto a vehículos de tracción mecánica. Recuperado de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Estudio-sobre-impuesto-a-vehiculos-de-traccion-mecanica.pdf>

Parlamento Europeo. (2006). Comunicado de prensa: Informe sobre la calidad del aire: una nueva oportunidad para la salud de los ciudadanos europeos [Comunicado de prensa]. Recuperado de [https://www.europarl.europa.eu/RegData/presse/pr\\_post\\_story/2006/ES/03A-DV-PRESSE\\_STO\(2006\)06-26\(09265\)\\_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/presse/pr_post_story/2006/ES/03A-DV-PRESSE_STO(2006)06-26(09265)_ES.pdf)

Parlamento Europeo. (2018). La política fiscal de la UE. Recuperado de [https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU\\_2.5.1.pdf](https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.5.1.pdf)

Parlamento Europeo. (2019). Emisiones de CO2 de los coches: hechos y cifras [Infografía]. Recuperado de <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20190313STO31218/emisiones-de-co2-de-los-coches-hechos-y-cifras-infografia>

Parlamento Europeo. (2022). El Tratado de Lisboa. Recuperado de <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/5/el-tratado-de-lisboa#:~:text=El%20Tratado%20de%20Lisboa%20otorga,adherirse%20a%20una%20organizaci%C3%B3n%20internacional>

Parlamento Europeo. (12-2022). La política de medio ambiente: principios generales y marco básico. Recuperado de <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>



Pitrone, F. (2014). Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. IUS ET VERITAS, 24(49), 78-90. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13616>

Triguero, Á. (2013). Análisis del impuesto de matriculación como instrumento de política ambiental en España [Tesis doctoral, Universidad de Sevilla]. Recuperado de <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/55768/2013trigulatri.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Vargas, M. (2016). El Impuesto sobre Matriculación en el contexto español y europeo. Ius et Veritas, 26(53), 281-304. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13616>

## **VIII. NORMATIVA**

### **VIII.1. UNIÓN EUROPEA**

#### **VII.1.A. Directivas**

Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

Directiva 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (Texto pertinente a efectos del EEE).

Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (Texto pertinente a efectos del EEE).

### **VIII.2. ESTATAL**

#### **VIII.2.A. Leyes**

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

#### **VIII.3.B. Reglamentos**

Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica (Disposición derogada).

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19.

### **VIII.3. CAPV**

#### **VIII.3.A. Leyes**

Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca.

Norma Foral 7/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Norma Foral 10/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Norma Foral 15/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Derogada).

Norma Foral 43/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Actividades Económicas (B.O.T.H.A. nº 98 de 25-8-89, Suplemento).

Norma Foral 44/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Derogada).

Norma Foral 45/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (b.o.t.h.a. nº 99 de 28-8-89, suplemento).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Norma Foral 6/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

Norma Foral 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

#### **VIII.3.B. Reglamento**

Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Decreto Normativo De Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, Normativa Reguladora de los Impuestos Especiales.

Orden Foral 183/2013, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 581 de autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Decreto Legislativo 1/2014, de 15 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Conservación de la Naturaleza del País Vasco (Disposición derogada).

Orden Foral 308/2014, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos 583 –Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados– y 587 – Impuesto sobre los Gases Fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación–y se establece la forma y procedimientos de presentación.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 186/2015, de 9 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 94/2015, de 2 de julio, por el que se establecen los departamentos de la Diputación Foral de Bizkaia y sus áreas de actuación y funciones.

#### **VIII.4. OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

##### **VIII.4.A. Reglamento**

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (Disposición derogada).

#### **IX. JURISPRUDENCIA**

Sentencia Nº 87/2019, de 20 de junio de 2019, del Pleno del Tribunal Constitucional (BOE nº 177, de 25 de julio de 2019).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14.