

DE NUEVO SOBRE EL I.V.T.M.

Por el Dr. D. Isaac MERINO JARA.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá de Henares.

S U M A R I O

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FUENTES
- III. NATURALEZA Y CARACTERES
- IV. HECHO IMPONIBLE
- V. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN
- VI. EXENCIONES
- VII. ASPECTO ESPACIAL. SUJETO ACTIVO
- VIII. SUJETO PASIVO
- IX. DEUDA TRIBUTARIA
- X. DEVENGO. PERÍODO IMPOSITIVO
- XI. GESTIÓN. GARANTÍAS DEL CRÉDITO IMPOSITIVO

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, al igual que el I.M.C., es «una figura tributaria del fácil localización por su conexión con determinados registros públicos ya existentes a otros fines; de sencilla gestión y, por tanto, adecuada a la débil máquina administrativa municipal, lo que permite la adecuada flexibilidad recaudatoria, y, finalmente, dotada de una cierta progresividad cualitativa basada en datos físicos y, por tanto, de verificación prácticamente automática» ¹.

II. FUENTES

Su regulación fundamental está contenida en los artículos 60.1, c); 93 a 100; Disposiciones Adicionales Quinta y Octava, y Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

III. NATURALEZA Y CARACTERES

Refiriéndose al Impuesto Municipal sobre Circulación, antecedente inmediato del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ALBIÑANA ² comenzaba diciendo: «El objeto imponible por este tributo

¹ R. CALVO ORTEGA, «Medio siglo de Hacienda Municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974», *H.P.E.*, n. 35, 1975, p. 171, y también J. L. GONZÁLEZ GARCÍA, «Ingresos públicos y vehículos de tracción mecánica en España», *R.D.F.H.P.*, n. 203, 1989, p. 1233.

² *Sistema Tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid 1986, p. 795.

entendiendo está en la “circulación” del vehículo por cuanto ésta implica la utilización privativa o el aprovechamiento especial de las vías públicas en el término municipal. Y establece la “aptitud” para circular como presunción legal *iuris et de iure* que cierra el paso a cualquier alegación del particular sobre la no circulación del vehículo». En suma, dicho autor estaba poniendo en tela de juicio el carácter impositivo de dicho tributo, hasta el punto de atribuirle una naturaleza mixta (impuesto-tasa). Avalaría esta tesis el hecho de que el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos sustituyó a las tasas por aprovechamientos especiales sobre circulación y rodaje de vehículos (art. 371 del T.R.R.L.). Sin duda, los precedentes históricos de esta figura, las Leyes Especiales de Madrid y Barcelona, artículo 63 de la Ley de 23 de mayo de 1960 y artículo 88 de la Ley de 11 de julio de 1966, relativas a la tasa por la circulación de vehículos por las vías públicas, han mediatizado el diseño de este impuesto; tal vez por eso, no existía acuerdo doctrinal acerca de su naturaleza jurídica.

En nuestra opinión, sin embargo, el Impuesto Municipal sobre Circulación —cuyo antecedente inmediato hay que situarlo en la Ley 48/1966, de 23 de Julio de Reforma de las Haciendas Locales, y en concreto en su artículo 4, que creó un Impuesto sobre Circulación de Vehículos por las vías públicas, cuyo establecimiento era obligatorio para todos los municipios, sin necesidad de acuerdo de imposición ni de Ordenanza, teniendo carácter uniforme en todo el territorio nacional, puesto que las tarifas eran idénticas para todos los municipios— se trataba de un auténtico impuesto, indirecto, por más señas³. La clasificación presupuestaria a la sazón vigente (Orden de 14 de noviembre de 1979) lo incluía dentro del capí-

3 Para la S.A.T. de Oviedo de 15 de octubre de 1981, el Impuesto Municipal sobre Circulación era un tributo nuevo, «sin precedente en nuestro Ordenamiento y que grava la *mera autorización* para circular con vehículos de motor, sin necesidad de la contraprestación de la real utilización de la vía pública, no siendo ni un derecho ni una tasa, ni contribución especial, sino un auténtico impuesto indirecto». Para CORS MEYA, «Aunque se denomine legalmente como un impuesto sobre la circulación, de hecho se grava la tenencia o posesión de un bien mueble, al que es posible “radicar” en una jurisdicción por el mecanismo de la matriculación» («El principio de capacidad económica y los impuestos municipales en su situación actual», *R.H.A.L.*, n. 42, 1984, p. 466).

tulo dos, «Otros Impuestos Indirectos», junto con el de Publicidad, según advierten GIMÉNEZ-REYNA, GUIJARRO ARRIZABALAGA y ZURDO RUIZ-AYÚCAR ⁴. Actualmente, sin embargo, la O. de 20 de septiembre de 1989, de Normas Presupuestarias de las Haciendas Locales lo incluye, como no podía ser de otra forma, entre los impuestos directos.

Hemos traído a colación las palabras de ALBIÑANA, puesto que seguramente han influido en el legislador a la hora de afrontar la regulación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En efecto, el artículo 93 de la L.R.H.L. declara expresamente que se trata de un impuesto directo. Sin duda, con esta manifestación se pretenden dos cosas: primera, alejar de una vez por todas los nubarrones que podrían cernirse sobre su carácter impositivo, y segunda, explicitar que los vehículos de tracción mecánica se someten a gravamen no tanto por su aptitud para circular, sino en función de su consideración como bien patrimonial. Sin embargo, a juicio de GIMÉNEZ-REYNA, GUIJARRO ARRIZABALAGA y ZURDO RUIZ-AYÚCAR ⁵ hubiera sido más correcto denominarle «Impuesto sobre uso y circulación de vehículos», por considerar, que la mera titularidad no da lugar a gravamen, dado que es preciso que el vehículo sea apto para circular por las vías públicas, lo cual da idea de que se quiere ir más allá de la simple titularidad ⁶.

El carácter directo del I.V.T.M. «elimina toda posibilidad de traslación jurídica de la cuota del impuesto a terceras personas ajenas al elemento personal de la relación jurídico-tributaria», según advierte RUBIO DE URQUÍA ⁷.

Tal vez la polémica surgida en torno al carácter impositivo de un tributo de esta naturaleza, remita con motivo de la nueva Ley, por un lado, por la citada declaración legal, y por otro, porque no se esta-

⁴ *Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local*, FIES, Madrid 1988, p. 63.

⁵ *Situación...*, ob. cit., p. 63.

⁶ Para la Memoria del Proyecto de Ley, p. 1819, sin embargo, «es lo cierto que lo que se sujeta a imposición es la titularidad de vehículos y no la efectiva circulación de los mismos por las vías públicas municipales», quien considera, además, que constituye una notable fuente de ingresos, siendo su gestión relativamente fácil.

⁷ *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid 1989, p. 350.

blece incompatibilidad alguna entre este impuesto y las tasas por ocupación de la vía pública. Y ello con la idea de posibilitar que los Ayuntamientos establezcan las tasas aludidas, en el entendimiento de que la naturaleza del Impuesto sobre Vehículos es claramente impositiva y no carácter de tasa.

Conviene hacer un inciso, para indicar que la conflictiva tasa por estacionamiento de vehículos, en la nueva Ley aparece bajo una nueva faz: precio público ⁸.

Es lo cierto, sin embargo, que durante la tramitación parlamentaria de la L.R.H.L. se intentó, sin éxito, añadir un nuevo apartado al artículo 93, del siguiente tenor. «Sobre los vehículos aptos para la circulación y rodaje, los Ayuntamientos no podrán establecer más gravámenes que los precios públicos por el estacionamiento controlado de vehículos». Con ello, los contornos de este tributo se hubieran difuminado, pero, por contra, la presión fiscal sobre el uso de vehículos se hubiera visto aliviada.

Es, por su objeto, un impuesto sobre ciertos elementos patrimoniales ⁹, lo cual puede suscitar un problema, cual es la doble imposición que pueda existir debido a la coexistencia de este impuesto con el I.E.P.P.F., puesto que la Ley 39/1988, no completa medida alguna de coordinación entre ambos. Es, además, un impuesto real ¹⁰ y objetivo.

⁸ «Los Ayuntamientos podrán establecer tasas por la realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal; como asimismo podrán exigir precios públicos por el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse» Disposición Adicional Sexta. Por cierto, la actual tasa por ordenación del tráfico urbano, regulada por la Ley 2/1987, de 17 de marzo, desde el 1 de enero de 1989 no está en vigor, cfr. n. 1, e, de la Disposición Derogatoria Tercera en relación con la Disposición Transitoria Primera, ambas de la Ley 39/1988.

⁹ J. J. FERREIRO LAPATZA, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 6.ª, ed. Marcial Pons, Madrid 1989, p. 826.

¹⁰ Y ello porque el impuesto se hace recaer sobre los propios vehículos, «gravando su titularidad, con independencia de cualquier otra circunstancia que pueda concurrir en el caso concreto, bien de tipo subjetivo en la persona del titular, bien de tipo objetivo, en cuanto al hecho de que el vehículo circule o no» (RUBIO DE URQUÍA, *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 350).

Es un impuesto municipal ¹¹, cuya exigencia es obligatoria en todo el territorio nacional, sin necesidad de que los Ayuntamientos acuerden su imposición, según el artículo 60 de la Ley reguladora de Haciendas Locales. Su gestión, a diferencia de otros impuestos (sobre inmuebles y sobre actividades económicas), corresponde exclusivamente a los Ayuntamientos, a salvo, claro está, de las fórmulas de delegación o colaboración que en su caso se establezcan con otros entes territoriales.

Ahora bien, conviene tener presente que la Disposición Adicional Quinta de la citada Ley establece lo siguiente:

«1. Conforme al artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, éstas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. La Comunidad Autónoma que ejerza dicha potestad establecerá las compensaciones oportunas a favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial que revestirán una o varias de las siguientes fórmulas:

a) Subvenciones incondicionadas ¹².

b) Participación en los tributos de la Comunidad Autónoma de que se trate, distinta de las previstas en el artículo 142 de la Constitución.

11 «Esta circunstancia implica que el único sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Municipio, lo que tiene especial importancia en el ámbito de la gestión del tributo, y más concretamente en el de su recaudación. Así, en efecto, sólo el Ayuntamiento respectivo podrá dirigirse al sujeto pasivo en orden a la cobranza de las deudas tributarias por este impuesto, lo cual no obsta, sin embargo, para que puedan operar las fórmulas de delegación de competencias y de colaboración en la gestión previstas en los arts. 7 y 8 de la propia Ley, siempre que las mismas se establezcan expresamente y con arreglo a los procedimientos aplicables al efecto» (RUBIO DE URQUÍA, *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 350).

12 Según la «Memoria», p. 1820, es lógica esta exigencia, ya que al no tener reconocida en la Ley afectación especial alguna los ingresos a obtener por este impuesto —operando, por tanto, en lo que a los mismos se refiere, la regla contenida en el artículo 27 de la L.G.T. en virtud del carácter de supletoria que tiene esta norma en relación con las Haciendas Locales— es evidente que las subvenciones que los sustituyen no podrán condicionarse en cuanto a su finalidad, destino o aplicación.

3. Las compensaciones a que se refiere el apartado anterior no podrán suponer minoración de los ingresos que vengán obteniendo los Ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto.

4. El ejercicio de la potestad a que se refiere al apartado 1 de esta Disposición Adicional supone la creación de un tributo nuevo, propio de la Comunidad Autónoma correspondiente y, la supresión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica regulado en esta Ley respecto de los Municipios comprendidos en el ámbito territorial de aquélla.

5. En aquellos casos en que las Comunidades Autónomas supriman el Impuesto propio que hubieren establecido al amparo de lo dispuesto en la presente Disposición Adicional, los Ayuntamientos integrados en los territorios respectivos de aquéllas vendrán obligados a exigir automáticamente el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica».

La puesta en marcha de esta medida por parte de las Comunidades Autónomas no supondrá un incremento neto de sus recursos, pues lo que obtengan por esta vía debe ser igual a la compensación que habrán de satisfacer a las Corporaciones Locales. A la vista de ello, ¿cuál es la ratio de la Disposición Adicional Quinta? La respuesta no puede ser otra que mejorar la gestión del tributo. «Es de sobra conocida la insuficiente (y en la mayoría de los casos, deficiente) estructura de la Administración Fiscal de las Corporaciones Locales. La gestión tributaria llevada por la Comunidad Autónoma es de suponer que conllevaría menores costes recaudatorios y mayor eficiencia, derivados no sólo de las economías de escala inherente a una gestión centralizada, sino también de una mayor perfección técnica en el apartado administrativo»¹³.

En relación con esa Disposición queremos decir varias cosas:

Primera, que constituye «la única posibilidad de *supramunicipalidad* de un tributo local»¹⁴ prevista en la L.R.H.L., puesto que no se acep-

13 A. APARICIO PÉREZ - C. MONASTERIO ESCUDERO, «Artículo 44», *Comentarios al Estatuto de Autonomía de Asturias* (dir. R. BOCANEGRA SIERRA), M.º Ad. Públicas, I.E.A.L., Madrid 1987, p. 487.

14 J. MARTÍN QUERALT - A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, «La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales», *Ciss Comunicación*, n. 65, 1989, p. 71.

taron las enmiendas presentadas a esta Disposición que pretendían que la potestad de establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por otros impuestos locales, distintos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se ampliase, lo cual ha sido criticado por el profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA ¹⁵.

Segunda, que la hipótesis prevista en esta Diputación es bien distinta de la contemplada en el artículo 7.1 de la L.R.H.L., a cuyo tenor, las Entidades Locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades Locales en cuyo territorio estén integradas las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que dicha Ley les atribuye.

Tercera, que es la primera vez que la legislación de Régimen Local, articula la alternativa prevista en el artículo 6.3 de la L.O.F.C.A.

Cuarta, la compensación, en su caso, que las Comunidades Autónomas deben satisfacer a los Entes Locales, constituye una exigencia legal basada en el principio de suficiencia, consagrado en el artículo 142 de la Constitución, en su vertiente externa ¹⁶. Esta posibilidad teórica puede presentar problemas en la práctica, a la hora de fijar su cuantía ¹⁷.

Y, quinta, «la facultad de establecer un tributo por las Comunidades Autónomas sobre la base de la materia imponible reseñada implica que mediante Ley del Parlamento Autónomo se van a fijar los elementos que configuran el tributo, señalados en el artículo 10 de la Ley General Tributaria», tal como apunta el profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA ¹⁸, quien añade: «Ello va a significar que para el impuesto local que recae sobre los vehículos de tracción mecánica van a existir dos regímenes jurídicos distintos. Uno, de aplicación general de los artículos 94 a 101 del Proyecto

¹⁵ «Comentarios al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *R.H.A.L.*, n. 54, 1988, p. 393.

¹⁶ C. CHECA GONZÁLEZ - I. MERINO JARA, *Ingresos tributarios municipales*, Cáceres 1989, p. 19.

¹⁷ G. DE LA PEÑA VELASCO, «El nuevo sistema impositivo local (Comentario de urgencia)», *Ciss Comunicación*, n. 72, 1989, p. 60.

¹⁸ Ob. cit., pp. 394-395. La gestión de este impuesto, en el caso de que se ponga en marcha esta Disposición, será muy complicada, vide J. L. GONZÁLEZ GARCÍA, «Ingresos públicos y vehículos...», ob. cit., p. 1232.

(93 a 100 de la L.R.H.L.) que regulan el susodicho impuesto: otro, el de aquellas Comunidades Autónomas que haciendo uso de la Disposición Adicional Quinta, «establezcan y exijan un tributo propio» que recaea sobre un bien patrimonial de los particulares. Entiendo que no existe otra interpretación, que si el Estado haciendo uso de la previsión del artículo 97.2 (96.2 de la L.R.H.L.) modifica las cuotas del Impuesto por medio de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, la modificación afectará a aquellas Comunidades Autónomas sometidas al régimen «general» de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, puesto que para las demás Comunidades Autónomas no existirá más legalidad vigente que la de establecimiento del tributo por su propio Parlamento».

Las escasas novedades que el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica ofrece, han llevado a decir al profesor DE LA PEÑA VELASCO: «constituye un trasunto del Impuesto sobre la Circulación de Vehículos»¹⁹. Téngase en cuenta, no obstante, que el cambio de impuesto indirecto a directo tiene no poca importancia.

IV. HECHO IMPONIBLE

La Ley Reguladora de Haciendas Locales define el hecho imponible de este Impuesto en el artículo 93, de forma que puede decirse que el mismo está constituido por la titularidad de vehículos de tracción mecánica, cualquiera que sea su clase y categoría, siempre que sean aptos para circular por la vía pública.

En punto a la titularidad, cabe indicar, que no se corresponde ni con el derecho de propiedad ni con ningún otro derecho real sobre el vehículo, dado que del artículo 95 de la Ley (que define los sujetos pasivos) se colige que es bastante la titularidad formal —en el mismo sentido se expresó el profesor SIMÓN ACOSTA²⁰, refiriéndose al impuesto munici-

19 «El nuevo sistema impositivo local...», ob. cit., p. 67.

20 «Tributos Municipales», *Tratado de Derecho Municipal*, vol. II, Civitas, Madrid 1988, pp. 2331-2333.

pal sobre Circulación—, entendiéndose por titularidad la constancia del nombre en el permiso de circulación.

En relación con esto hay que decir que, primero en el Congreso y después en el Senado, respectivamente enmiendas números 590 y 325, se pretendió modificar dicho artículo, intento que no prosperó, en el sentido siguiente: «Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que sean propietarios de los vehículos».

«En consecuencia, la Ley excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico-privadas puedan concurrir en el ámbito de la titularidad de los vehículos, e identificar a ésta con el nombre que conste en el permiso de circulación», tal y como señala RUBIO DE URQUÍA ²¹.

En cuanto a lo que debe entenderse por vehículos de tracción de mecánica, hay que traer a colación lo dispuesto en el artículo 1.º del R. D. 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del impuesto, en cuya virtud en orden a la aplicación de las tarifas, deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas:

1.ª A los efectos de este impuesto, el concepto de las diversas clases de vehículos relacionadas en las Tarifas del mismo será el recogido en la Orden de 16 de julio de 1984.

2.ª En todo caso, la rúbrica genérica de “Tractores” a que se refiere la letra D) de las indicadas Tarifas, comprende a los “Tractocamiones” y a los “tractores de obras y servicios”.

3.ª La potencia fiscal expresada en caballos fiscales se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 260 del Código de Circulación».

En suma la clasificación fiscal de los vehículos sujetos coincide con la clasificación industrial, sin embargo, para determinar la potencia fiscal de un vehículo habrá que estar a la normativa contenida en el Código de Circulación y no a las normas que regulan esta materia en el ámbito del sector industrial ²².

21 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 351. Vid. S.T.S.J. de Cantabria de 7 de febrero de 1990.

22 S/A Disposiciones, «*Carta Tributaria*», n. 107, 1990, p. 40.

Además, tales vehículos tienen que ser aptos para circular. Con relación a esto diremos que reúnen tal aptitud, según el artículo 93.2 los matriculados en los registros públicos correspondientes y mientras no hayan causado baja en los mismos, es decir, es suficiente la mera autorización y posibilidad subsiguiente de circular, siendo irrelevante que realmente circulen por las vías públicas (S.A.T. de Oviedo de 15 de octubre de 1981).

Está claro, por tanto, que la aptitud de un vehículo para circular descansa única y exclusivamente en el «dato objetivo de su matriculación en el correspondiente registro, sin ninguna otra consideración, la cual, de haberla, deberá invocarse en el ámbito extra-tributario de la referida matriculación», según advierte RUBIO DE URQUÍA ²³. Y ello, en suma, porque el legislador ha establecido una presunción *iuris et de iure* de que ello es así en todo caso, según advierte el profesor SIMÓN ACOSTA ²⁴, lo cual como indica el profesor PÉREZ ROYO ²⁵, podría resultar problemático en supuestos tales como los vehículos embargados y precintados por orden judicial. El cambio de naturaleza, de indirecto a directo, sin embargo, ha obviado este último problema, puesto que lo fundamental es la titularidad, circulen o no circulen, ¿qué ocurre en caso de robo o hurto del vehículo? Que su titular seguirá tributando, mientras no solicite la baja del vehículo. En todo caso, podría concederse la baja provisional en el padrón, sin perjuicio de que si su titular recuperara el vehículo, vuelva a incluirse, si bien, teniendo en cuenta que lo que se grava es la titularidad, tal vez no sea inexcusable hacerlo así.

Ninguna referencia expresa se hace en el artículo 93 a los vehículos que no necesitan ser matriculados para que puedan circular, vgr. los ciclomotores. Ello, sin embargo, no quiere decir que no estén sujetos, entre otras otras razones no sólo porque están mencionados en el artículo 96 donde se establecen las tarifas, sino también porque el artículo 93.1 explica

23 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., pp. 351-352.

24 «Tributos Municipales...», ob. cit., p. 2332.

25 «El Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos», *Manual de Derecho Tributario Local*, E.A.P.C., Barcelona 1987, p. 495.

que están sujetos todos los vehículos aptos para circular «cualquiera que sea su clase y categoría».

Además, se consideran aptos para circular los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

V. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

La Ley contempla un solo supuesto de no sujeción, en concreto, el constituido por «los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros, por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza» (art. 93.3). Esto es, tales vehículos no están sujetos aun cuando estén provistos del preceptivo permiso temporal.

VI. EXENCIONES

Según el artículo 94, estarán exentos:

a) Los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales adscritas a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

Esta exención es permanente y tiene carácter mixto, puesto que se establece atendiendo tanto a las características intrínsecas del vehículo como en atención a la persona titular.

La dificultad estriba en discernir el significado del término adscripción. En ese sentido, RUBIO DE URQUÍA ²⁶, señala que «debe entenderse por vehículos adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana aquellos que se emplean directamente en el ejercicio de tales actividades, pero no los empleados por razones de “comodidad funcional” por los responsables de ambas “áreas”, ni los destinados a tareas puramente administrativas, aunque se realicen en el ámbito de estas últimas».

²⁶ *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 357. Vide, en relación con la regulación anterior, R. T.E.A.C de 13 de abril de 1989.

La exención, por tanto, únicamente es aplicable a los vehículos cuya titularidad corresponde a dichos entes públicos, pero no a los que siendo de propiedad particular puedan utilizarse esporádicamente para esas finalidades. Asimismo, tampoco están exentos, los vehículos que siendo propiedad de aquellos entes se destinen a la prestación de servicios distintos de los anteriormente mencionados, e igualmente, no quedan exentos, los que siendo de propiedad particular de las personas investidas de autoridad o cargo son utilizados por éstas en el ejercicio de sus funciones, y, *a fortiori*, los automóviles alquilados o arrendados con la misma finalidad.

Todo ello deduce claramente del precepto. Pese a lo cual, no se aceptó una enmienda a este artículo presentada durante el debate parlamentario de la L.R.H.L. que pretendía la mención expresa de los vehículos particulares de las autoridades, como supuesto excluido de la exención; con toda probabilidad por considerarlo innecesario.

Finalmente, tal como está redactado el precepto, la exención no es aplicable a los vehículos propiedad de los Organismos Autónomos (cualquiera que sea su naturaleza o finalidad) pertenecientes a dichos entes públicos, según indica RUBIO DE URQUÍA ²⁷.

b) Los vehículos de representantes diplomáticos, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios de carrera, acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado.

Asimismo, los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con Estatuto diplomático.

Esta exención también es permanente, si bien tiene carácter subjetivo, puesto que se establece exclusivamente en consideración a la perso-

²⁷ *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 357. Estando vigente la legislación anterior CAMPESA llegó a solicitar la exención concedida en el artículo 82.2.a) del Decreto 3250 de 1976 (art. 367 del T.R.R.L.), siéndole denegada, criterio confirmado por el T.S., por considerar que dicha compañía «no forma parte del Estado ni el Estado utiliza los vehículos de CAMPESA, entidad ésta que es una sociedad anónima con personalidad jurídica independiente del Estado y de su Administración y con participación en su acervo económico de capital privado» (S. de 23 de enero de 1989, A. 444).

nalidad del titular del vehículo. En consecuencia, como indica RUBIO DE URQUÍA ²⁸ no se tiene en cuenta, en absoluto, ni la naturaleza del vehículo ni el destino dado al mismo, de forma que la misma se extiende tanto a los vehículos de titularidad «institucional», como a los de titularidad «privada».

En todo caso, dentro del marco fijado en este precepto, será imprescindible acudir a los diversos Tratados Internacionales firmados por España, para concretar el alcance de la exención, es decir, a qué vehículos se aplica, a cuántos, etc. Vide S.T.S. de 23 de enero de 1989 (A. 445).

c) Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria, que pertenezcan a la Cruz Roja.

Ello es así por razones de interés social, teniendo en cuenta que dicha entidad no percibe contraprestación alguna de los usuarios por los servicios que presta. Sin embargo, no están exentos los vehículos pertenecientes a la Seguridad Social, al haberse aceptado durante la tramitación parlamentaria una enmienda suprimiendo dicha alusión. Tampoco están exentos los vehículos de instituciones declaradas, por sus fines, benéficos, benéfico-docentes o de interés general, siempre que estuvieran adscritos al cumplimiento de tales fines, y, en todos los casos presten exclusivamente servicios sin remuneración alguna —contrariamente a lo que ocurría antes (art. 367.2 del T.R.R.L.) e igualmente se preveía en el Antreproyecto— puesto que no prosperó la enmienda que en ese sentido se pretendió introducir durante el debate parlamentario de la Ley, y cuya justificación residió en que la configuración legal de las fundaciones en la Constitución asume como base el interés general frente a la beneficencia.

Esta exención es permanente y tiene carácter mixto. Y ello porque la exención es aplicable por un lado, exclusivamente, a los vehículos cuyo permiso de circulación esté a nombre de la Cruz Roja y, por otro, estén destinados a la asistencia sanitaria. En consecuencia, ni los vehículos pertenecientes a la Cruz Roja que no estén directamente destinados a la asis-

28 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 357.

tencia sanitaria, ni los no pertenecientes a dicha entidad aunque estén destinados a esa tarea, gozan de exención, como advierte RUBIO DE URQUÍA ²⁹.

d) Los coches de inválidos o los adaptados para su conducción por disminuidos físicos, siempre que no superen los 12 caballos fiscales y pertenezcan a personas inválidas o disminuidas físicamente.

Esta exención ya se contenía en la legislación vigente, merced a la modificación llevada a cabo por el artículo 103.3 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales para 1988. También durante la tramitación parlamentaria se intentó la supresión de ese límite por considerarlo injustificado dadas las razones de la exención ³⁰.

Nótese que la exención es aplicable tanto al vehículo contruido *ad hoc*—definido en el apartado X del artículo 4 del Código de Circulación— como al vehículo que con posterioridad ha sido adaptado para que pueda ser conducido por quien tenga la aludida incapacidad física.

Esta exención es permanente y tiene carácter mixto. Esto es, la exención se aplica a los vehículos titularidad de inválidos o disminuidos físicos, siempre que no superen los 12 caballos, de suerte que si superan este límite, aunque su titular sea inválido, la exención no es procedente. Está claro, por otra parte, que si un inválido vende su vehículo a otra persona que no lo es, dejará de ser aplicable la exención.

e) Los autobuses urbanos, adscritos al servicio de transporte público en régimen de concesión administrativa otorgada por el municipio de la imposición.

Esta exención es permanente y tiene carácter objetivo. Esto es, basta que el autobús esté adscrito a un servicio público de transporte, para que el mismo quede exento, independientemente de quien sea el titular.

²⁹ *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 357.

³⁰ Esta idea, sin embargo, parece haber calado hondo, ya que con posterioridad, si bien en relación con la aplicación del tipo de gravamen en el I.V.A., ese requisito ha sido suprimido (cfr. art. 36 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria).

El dato fundamental es la mencionada adscripción, de forma que un vehículo cuyo titular sea una empresa concesionaria no estará exento si no está adscrito al servicio.

En consecuencia, la exención no alcanza a los siguientes supuestos —hasta el 1 de enero de 1990 tenían una bonificación en la cuota del 25 % (art. 367.3 del T.R.R.L.), situación cuya continuidad estaba prevista en el Anteproyecto:

— los autobuses de servicio público regular de viajeros en régimen de concesión estatal, tales como los dedicados al transporte escolar o laboral;

— los camiones adscritos al servicio público, regular o discrecional, de mercancías, con autorización administrativa;

— los turismos de servicio público de auto-taxi con tarjeta V.T. regulada en el artículo 34 del Reglamento de Ordenación de Transportes Mecánicos por Carretera. En el Parlamento se intentó enmendar el artículo 94 de la Ley con objeto de que la exención se extendiera a este medio de transporte de carácter netamente municipal.

f) Los tractores, remolques, semiremolques y maquinaria provistos de la cartilla de inspección agrícola a que se refiere el artículo 5.º de la Orden del Ministerio de Agricultura de 4 de octubre de 1977. «En el caso hipotético de que el remolque circule arrastrado por tracción animal, ya no es tal, sino vehículo independiente, calificable como carro conforme a lo dispuesto en el artículo 4 b) del Código de Circulación» (S.A.T. de 25 de noviembre de 1981). La doctrina de esta sentencia, sin embargo, a la luz de la configuración del tributo ha de ser matizada en el sentido de que lo relevante no es que el remolque circule arrastrado por tracción animal, pues eso puede ser una circunstancia fáctica, lo importante es si es apto, jurídicamente hablando, para circular arrastrado por tracción mecánica, al margen de que de hecho sea arrastrado por tracción animal.

Y ello, con independencia de que ocasionalmente se destinen a otras finalidades, puesto que no se impone límite alguno. Se supone que es suficiente con que habitualmente se destine a tareas agrícolas.

Se trata de una exención permanente de carácter objetivo, de forma

que el dato esencial es estar provisto de la Cartilla de Inspección Agrícola, independientemente de la personalidad del titular del vehículo.

El concepto de maquinaria agrícola está recogido en el artículo 306.1 del Código de Circulación. Sin embargo, no están exentos, «los tractores, remolques y semiremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica destinados a actividades mineras», puesto que no se aceptó una enmienda en ese sentido.

En la legislación actualmente en vigor, todas las exenciones o bonificaciones se otorgan a instancia de los interesados (art. 367.4). En la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, únicamente en el caso de vehículos de inválidos y en el de los de carácter agrícola es precisa la solicitud del interesado; en los demás supuestos no es necesario. Es al propio Ayuntamiento a quien debe dirigirse la solicitud puesto que es a quien compete la gestión del Impuesto; será preciso indicar la matrícula, características del vehículo y motivo del beneficio. Es previsible que en primer supuesto los documentos que deberán acompañar a la solicitud la siguiente documentación: permiso de circulación, certificado médico, o, en su caso, carnet de conducir, en el que conste la limitación y adaptación específica del vehículo o vehículos que puede conducir su titular, y certificado de características del vehículo.

Las peticiones de exención surtirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo en los supuestos de nueva matriculación.

¿Qué ocurre con los vehículos pertenecientes a la C.T.N.E.? Antes, como se sabe, estaban sujetos, y no exentos, según la Ley 15/1987, de 30 de julio, y el R. D. 1344/1988, de 4 de noviembre ³¹, si bien mientras las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, se exigían sin ninguna especialidad, con respecto a los restantes tributos —y, por tanto, para el Impuesto sobre Circulación— se establecía una compensación susti-

31 Antes de la publicación de esta Ley estaban exentos, vide S.T.S. de 18 de octubre de 1966 (A. 4236), 7 de mayo de 1977 (A. 2006), 19 de junio de 1984 (A. 3398), 20 de noviembre de 1987 (A. 7908), 15 de noviembre de 1988 (A. 8759) y 4 de marzo de 1989 (A. 2070). Vide también A. NIETOGARCÍA - J. A. CAMPORA, *La Compañía Telefónica Nacional de España y las Corporaciones locales*, Cemci, Granada 1988.

tutoria de las respectivas cuotas tributarias de periodicidad anual (art. 4). A partir de la L.R.H.L., la situación seguirá siendo la misma, cfr. Disposición Adicional Octava.

Finalizaremos este apartado señalando dos cosas: primera, que los Ayuntamientos deben ser compensados por los beneficios fiscales reconocidos en las leyes estatales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.2 de la L.R.H.L.³², y segunda, que según la Disposición Transitoria Cuarta, «Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto

32 En relación con este tema hay que tener en cuenta lo establecido en la Disposición Adicional de la L.R.H.L., disposición que ha sido interpretada por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en contestación a la consulta realizada por un Ayuntamiento (15 de junio de 1989) del modo siguiente: «La Ley reguladora sólo contempla la compensación por aquellos beneficios que se establezcan en el futuro, bien fuera de la propia Ley 39/1988, o bien, a través de modificaciones de ésta. La compensación de los beneficios fiscales expresamente contemplados en la Ley... queda integrada, implícitamente, en la participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado.

Sólo cabe hablar, pues, de compensación cuando el Estado establezca beneficios fiscales en materia de tributos locales, bien a través de *Ley formal*, o bien por *Ley* de Presupuestos Generales, de acuerdo con el artículo 9.2 y la Disposición Adicional Novena, respectivamente, de la Ley reguladora de Haciendas Locales».

En consecuencia, no es procedente la compensación cuando se trate de beneficios fiscales establecidos (o que se establezcan en el futuro) por Tratados o Convenios Internacionales o por Leyes Orgánicas, ni tampoco por los expresamente previstos en la L.R.H.L.; por el contrario, si procede la compensación por los beneficios fiscales que en el futuro se establezcan por Leyes (art. 9.2 L.R.H.L.), incluidas las de Presupuestos Generales del Estado (Disp. Adicional 9.ª 2 L.R.H.L.).

La exigencia de *Ley formal* para establecer beneficios fiscales con rango de ley está en consonancia con la doctrina del Tribunal Constitucional (S.S. 6/1983, de 4 de febrero; 42/1983, de 18 de mayo, y 53/1983, de 14 de junio). Algún sector doctrinal, sin embargo, admite la posibilidad, en determinados supuestos, de establecer beneficios fiscales a través de Decreto-Ley, vide C. PALAO TABOADA, «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria», *C.T.*, n. 43, 1982, pp. 163 y ss., y también F. PÉREZ ROYO, «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria», *R.E.D.C.*, n. 13, 1985, pp. 41 y ss.

De otra parte, la habilitación de la L.R.H.L. para que puedan establecerse beneficios fiscales mediante *Ley* de Presupuestos, despeja cualquier duda que pudiera haber al respecto, vide R. FALCÓN Y TELLA, «La Ley de Presupuestos: ámbito material y temporal de su articulado», en la obra colectiva *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, 2.ª ed., Madrid 1989, pp. 38 y ss.

sobre Vehículos de Tracción Mecánica (1 de enero de 1990), gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y si no tuvieran término de disfrute hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive»³³.

La existencia de esta norma transitoria ha sido la razón por la que nos hemos hecho eco de alguna de las exenciones y bonificaciones que no se han recogido en la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

VII. ASPECTO ESPACIAL. SUJETO ACTIVO

Para la determinación del aspecto espacial del hecho imponible no hay que acudir al artículo 93 —como parecería lógico, dado que en él se define el hecho imponible—, puesto que no se hace mención alguna al respecto —el Anteproyecto, sin embargo, sí lo hacía—, sino al artículo 98 que dice textualmente: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo».

Obsérvese cómo ninguna distinción se establece entre personas físicas y personas jurídicas.

Por otro lado, es previsible, habida cuenta, la variedad de las tarifas que pueden aprobar los Ayuntamientos, que dentro de las diversas alternativas que se le puedan presentar al sujeto pasivo, vgr. residencia habitual, domicilio fiscal, sede de dirección de los negocios, se incline por aquella que le suponga menor carga tributaria. Y ello, porque el legislador tributario renuncia implícitamente a conocer cuál es el auténtico domicilio fiscal del titular del vehículo.

33 Sobre este tipo de normas, vide C. LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid 1988.

Justamente, una enmienda pretendió que la referencia se hiciera al «domicilio legal del propietario del vehículo» en el entendimiento de que es el domicilio del dueño del vehículo, el que determina el lugar donde el vehículo circula.

El criterio adoptado, sin duda, evitará conflictos entre los diversos Ayuntamientos, pero posibilita que el sujeto pasivo acomode su sujeción al Impuesto por el municipio que más le convenga, evitando, en última instancia, tributar en aquel que apruebe unas tarifas mayores.

En resumen, el legislador adopta un criterio marcadamente formal, que en algún caso puede que no coincida con el domicilio real. Para evitar situaciones de fraude, pudiera resultar un valioso argumento el principio de territorialidad, recogido en el artículo 6 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, que completa lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985. «El punto de conexión, delimitador de las competencias exaccionadas entre los distintos Municipios, queda perfectamente objetivado, de suerte tal que resulta imposible, “al menos formalmente”, la existencia de conflictos de competencia entre dichos Municipios», según RUBIO DE URQUÍA ³⁴.

34 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 368. En el pasado, al menos existieron, si bien es cierto que la previsión legal no era idéntica. En efecto, antes el aspecto espacial del hecho imponible, o dicho en otros términos, «la determinación del Municipio receptor de la exacción, puesto que atenerse al lugar de la matriculación habría reservado aquélla a las capitales de provincia e, incluso atender pura y simplemente al criterio del domicilio, perjudicaría a los Municipios pequeños en beneficio de los grandes, donde las personas jurídicas tiene habitualmente su sede; de ahí las normas del artículo 364.2, 3 y, fundamentalmente, 4, que se atienen a la idea de residencia. No obstante esta idea es susceptible de producir dudas —particularmente en el caso de las personas jurídicas, puesto que respecto de las físicas cabe estar al padrón— y, consiguientemente, conflicto de atribuciones y duplicidades de pago que se contemplan expresamente por el artículo 365. No se hace referencia, sin embargo, a las devoluciones de ingresos indebidos en casos de tales duplicaciones, pero parece que, por aplicación de las normas generales, el interesado ante una respuesta negativa del Ayuntamiento podrá acudir a la vía de recurso o instar el correspondiente conflicto de atribuciones» (J. MARTÍN QUERALT - A. ZABALA, *Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos, Ciss Haciendas Locales*, vol. III, 1989, p. 1403). Vide también S.A.T. de Granada de 28 de febrero de 1981.

VIII. SUJETO PASIVO

Según el artículo 95, son sujetos pasivos (a título de contribuyentes) las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. Es novedad la inclusión como sujetos pasivos de los Entes sin personalidad (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.).

En consecuencia tienen la consideración de sujetos pasivos los titulares del vehículo sujeto a gravamen, que figure inscrito en el registro público de inscripciones de permisos de circulación que regula el artículo 244 del Código de la Circulación.

Por consiguiente, son contribuyentes los titulares de los vehículos, si bien, como ya hemos dicho, esta titularidad es meramente formal, o sea, no es necesario que el titular sea el propietario del vehículo. «En consecuencia, en aquellos supuestos en los que no exista identidad entre quien figure como titular del vehículo en el permiso de circulación de éste, y quien ostente la verdadera titularidad de dicho vehículo, la obligación de “subsanan el desajuste” corresponde a los particulares, sin que las controversias que puedan surgir al respecto entre éstos, puedan ser trasladadas a la Administración gestora» tal y como señala RUBIO DE URQUÍA ³⁵.

IX. DEUDA TRIBUTARIA

No existe en este impuesto base imponible ni tipo de gravamen, de suerte que la cuota a ingresar se obtiene directamente de la aplicación de una tarifa, según prevé el artículo 96 de la Ley.

³⁵ *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 360. Vide S.T.S.J. de Asturias de 18 de septiembre de 1989.

Existe una tarifa mínima estructurada en base a diversos criterios, dependiendo del vehículo de que se trate: potencia fiscal ³⁶, número de plazas y carga útil.

Un estudio comparativo ³⁷ entre las tarifas del T.R.R.L. y de la L.R.H.L. arroja el resultado siguiente:

36 El criterio determinante no es «la potencia real del vehículo gravado, sino aquella que el legislador ha estimado adecuada a los efectos tributarios y que despreciando las fracciones, se acredite en su momento por el fabricante o importador y compruebe por los organismos competentes del Estado; sin que en consecuencia pueda estimarse la tesis municipal de una comprobación técnica caso por caso de la potencia real» (S.A.T. de Albacete de 13 de abril de 1987).

37 Vide F. POVEDA BLANCO, «Los nuevos impuestos municipales desde la perspectiva de su capacidad recaudatoria», *Ciss Comunicación*, n. 72, 1989, p. 77.

Categoría del vehículo	Cuotas I.M.C.V.		Cuotas I.V.T.M.	Incremento Cuota mínima %	Incremento Cuota máxima %
	mínima	máxima			
A) Turismos					
De menos de 8 HP	891	1.782	2.000	124	12
De 8 a 12 HP	2.506	5.013	5.400	115	8
De 12 a 16 HP	5.347	10.694	11.400	113	7
Más de 16 HP	6.684	14.200	112	6	
B) Autobuses					
De menos de 21 plazas .	6.238	12.477	13.200	112	6
De 21 a 50 plazas	8.912	17.824	18.800	111	5
Más de 50 plazas	11.140	22.280	23.500	111	5
C) Camiones					
De menos de 1.000 kg. .	3.119	6.238	6.700	115	7
De 1.000 a 2.900 kg. ...	6.238	12.477	13.200	112	6
De 3.000 a 4.999 kg. ...	8.912	17.824	18.800	111	5
De 10.000 kg. en adelante .	11.140	22.800	23.500	111	5
D) Tractores					
De menos de 16 HP	1.560	2.562	2.800	80	9
De 16 a 25 HP	3.119	4.010	4.400	41	10
Más de 25 HP	6.238	12.477	13.200	112	6
E) Remolques y semirremolques					
Menos de 1.000 kg.	1.560	2.562	2.800	80	9
De 1.000 a 2.999 kg. ...	3.119	4.010	4.400	41	10
De 3.000 kg. en adelante .	6.238	12.477	13.200	112	6
E) Otros vehículos					
Ciclomotores hasta 125 cc .	334	688	700	110	5
De 125 a 250 cc	557	1.114	1.200	115	8
De 250 a 500 cc	1.671	3.342	2.400	44	— 28
De 500 a 1.000 cc	1.671	3.342	4.800	187	44
Más de 1.000 cc	1.1671	3.342	9.600	475	187

Además, los Ayuntamientos podrán incrementar la cuota mediante la aplicación de un coeficiente, en función de la población de derecho del municipio ³⁸.

Población del Municipio	Coeficiente
Hasta 5.000 habitantes	Hasta 1,4
De 20.001 a 50.000 habitantes	Hasta 1,6
De 50.001 a 100.000 habitantes	Hasta 1,7
Más de 100.000 habitantes	Hasta 2

El establecimiento de este índice responde al propósito del legislador de seguir las pautas marcadas por la S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero, a fin de armonizar dos principios constitucionales: autonomía municipal y reserva de Ley; pautas que en lo que ahora importa se reflejan en el fundamento jurídico tercero de dicha Sentencia, donde se dice: «... hubiera sido posible que la Ley dispusiera de un modo u otro, una determinación directa pero diversificada, en atención a cuantías diversas del déficit

38 La doctrina ha puesto de manifiesto el excesivo celo del legislador a la hora de plasmar normativamente la filosofía del T.C., habiéndose dicho: «No cabe duda de que la población de un municipio incide sobre sus gastos, no tanto porque se produzca un crecimiento proporcional de los mismos considerados de modo global, cuanto porque a mayor número de pobladores corresponde un incremento del gasto municipal por poblador. Ahora bien, esta afirmación se puede aceptar como cierta con carácter general, no es menos cierto que el incremento de gasto por habitante derivado de esa población es discutible que pueda alcanzar cuotas del 100 por cien, y tal es ..., el límite máximo hasta el que pueden incrementarse los tipos generales. De ahí que pueda considerarse excesivamente generoso el grado de ponderación que la ley atribuye al criterio de la población de derecho del municipio» (G. DE LA PEÑA VELASCO, «El nuevo sistema impositivo local...», ob. cit., p. 57), palabras referidas al impuesto sobre bienes inmuebles, pero predicables también del I.V.T.M., de ahí que las hayamos recogido literalmente, cambiado sólo el porcentaje de incremento. Además, puestos a ponderar la población, es claro que no es equiparable la situación de todos los municipios que tengan más de 100.000 habitantes.

municipal, a las necesidades financieras existentes, a los servicios que los Ayuntamientos presten o al número de población, de tipos impositivos diversos».

Es sabido, que el precedente de lo dispuesto en este artículo está constituido por la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana. Hay que decir, que contra esta Ley se presentó recurso de inconstitucionalidad. Como hemos dicho, también está recurrida ante el T.C. la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, siendo, precisamente, uno de los artículos impugnados el 96.4.

Por tanto, se establece un límite mínimo y un límite máximo —en función de la población, por aplicación de un único coeficiente», dentro de los cuales los Ayuntamientos gozan de la más absoluta libertad para exigir la cuota que estimen conveniente.

La cuota satisfecha por este impuesto no es deducible de la cuota del I.R.P.F., sin embargo, sí lo será de los rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas cuando se satisfaga por un vehículo que se halle afecto a alguna de estas actividades ³⁹.

Finalmente queremos manifestar que —según el artículo 96.2— las cuotas solamente podrán ser modificadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, puesto que no se admitió la enmienda que pretendía posibilitar su modificación a través de la Ley de Presupuestos de las Comunidades Autónomas. Es decir, no se ha previsto la «actualización del cuadro de cuotas, como en otros impuestos, pero sí su posible modificación, lo que supone una facultad de más amplio contenido» ⁴⁰. Ninguna sombra de duda exista sobre la constitucionalidad de esta medida (art. 134.7 C.E.) En cambio, no es tan pacífica la cuestión relativa al significado del término «modificación». En este sentido el T.C. después de señalar que caben diversas interpretaciones —«que van desde la muy estricta, que quisiera asimilarlo a cualquier variación en no importa cuál de los elementos integrantes del tributo o, al menos, a cualquier varia-

39 F. POVEDA BLANCO, ob. cit., p. 76.

40 F. POVEDA BLANCO, ibidem.

ción que redunde en la cuantía de la deuda tributaria, hasta una interpretación muy lata, que concluyese en que la Constitución se refiere tan sólo a aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto»— se decanta «por una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad» (S.T.C. 27/1981, de 20 de julio) ⁴¹. Estamos de acuerdo con el profesor FALCÓN Y TELLA en que ni una variación en la delimitación del hecho imponible en la medida en que suponga que la obligación nazca en razón de nuevos presupuestos de hecho, ni un cambio en la definición de los sujetos pasivos en la medida en que entraña que la obligación nazca a cargo de nuevas categorías de ciudadanos, tienen cabida dentro del término modificación, sino más bien en el de creación de tributos ⁴².

Ello no es óbice, claro está, para que las Comunidades Autónomas sí puedan modificar, en su caso, las tarifas del impuesto que puedan llegar a establecer y exigir sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos.

Y es que como declaró, en el fundamento jurídico decimocuarto, la S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo —acogiendo criterios doctrinales como recuerda el profesor CHECA GONZÁLEZ ⁴³: «Por materia imponible y objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad perteneciente al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo».

41 Vide J. MARTÍN QUERALT, «Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la S.T.C. 20-VII-81», *P.G.P.*, n. 11, p. 91.

42 «La Ley de Presupuestos...», *ob. cit.*, p. 33.

43 «El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», *Impuestos*, n. 6, 1987, pp. 122 y ss.

En definitiva, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que será un tributo propio de las mismas, y cuyas tarifas, podrán naturalmente modificar, pero lo que no les está permitido (al menos hasta que se sustancien los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley, puesto que uno de los preceptos impugnados es precisamente el 96.2) es modificar las tarifas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que es un tributo municipal.

X. DEVENGO. PERÍODO IMPOSITIVO

En materia de devengo hay que distinguir entre los vehículos ya matriculados o autorizados para circular y los de nueva adquisición. En el primer caso, el devengo se produce el día 1 de enero de cada año. En el segundo, el mismo día en que se produzca la adquisición.

¿Cuándo se devenga el Impuesto en el caso de que se realice alguna modificación del vehículo que altere su clasificación a efectos del Impuesto? Este supuesto tiene cabida en la primera hipótesis, puesto que la segunda es aplicable exclusivamente a los vehículos de nueva adquisición. La modificación producida a lo largo del año no se tendrá en cuenta hasta el siguiente período impositivo. Por lo tanto, ni existe derecho a reducción de cuotas, ni, en su caso, a presentar un ingreso complementario.

Éste, generalmente, coincide con el año natural. Hay una excepción, cuando se trate de la primera adquisición del vehículo, en cuyo caso, comprenderá desde que ello se produce hasta el 31 de diciembre.

El importe de la cuota se prorrateará (hasta ahora era potestativo para los Ayuntamientos) por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja del vehículo, según establece el artículo 97.3. Quiere decirse que en el caso de baja del vehículo el contribuyente tiene derecho a la devolución de la cuota ingresada en exceso, de forma que la respectiva Ordenanza Municipal (siempre que el Ente Local decida aprobarla, puesto que a tenor de los artículos 15 y 38 sólo es necesario en el caso de que quiera hacer uso de las potestades que le confiere el artículo 96.1 de

la Ley) deberá hacer mención a ello, pese a que en los artículos de la L.R.H.L. que disciplinan el impuesto, no se contiene ninguna referencia expresa.

En todo caso, en el supuesto de que se omitiese dicha alusión, sería suficiente invocar el artículo 155 de la L.G.T. (sería conveniente que esta disposición, por fin, se desarrolle reglamentariamente), en virtud de la remisión al mismo contenida en el artículo 14.2 de la L.R.H.L. Ahora bien, ¿el exceso ingresado cabe calificarlo de indebido? Al margen de su calificación exacta está fuera de duda que el Ayuntamiento debe proceder a la devolución, ¿de oficio?, ¿a instancia de parte? Una última cuestión, ¿está legitimado para solicitar la devolución el comprador que satisface el I.V.T.A.M. correspondiente al vendedor en virtud del contrato? La respuesta a esta interrogante nos la ofrece el profesor LOZANO SERRANO ⁴⁴, quien dice textualmente:

«La existencia, por tanto, de una relación jurídica directa entre Administración y particular, y no cualquier relación, sino sólo aquella en que éste aparece como deudor tributario parece erigirse en requisito para poder reconocer a aquél el derecho a la devolución de los ingresos indebidos...

... Nos parece que hasta el momento de esa transmisión, el primer titular, en cuanto deudor tributario, era quien debía ingresar y, en su caso, ser titular del eventual derecho a la devolución. Si por el pagó el adquirente, lo hizo por una deuda ajena, encontrándonos con el principio general del artículo 36 L.G.T. indisponibilidad subjetiva de la relación tributaria. De ahí que no pueda instar la devolución, que sólo a partir de ser sujeto pasivo podría, si es el caso, reconocérsele a su favor».

Pudiera parecer extraño que no se haga referencia a los supuestos de transferencia del vehículo; sin embargo, nada más alejado de la realidad, puesto que como dice el profesor SIMÓN ACOSTA ⁴⁵, la «transferen-

44 «Devolución de ingresos indebidos», en la obra colectiva, *Cuestiones tributarias prácticas*, ob. cit., p. 913.

45 «Tributos Municipales», ob. cit., p. 2333.

cia no da lugar a una nueva obligación tributaria, ya que el impuesto sólo se devenga el primero de enero (o el día en que se produce la primera adquisición). En caso de transferencia lo correcto es exigir el impuesto a quien sea titular en el momento del devengo, dejando a libertad de pactos la posible repercusión del gravamen, en todo o en parte». En consecuencia «el adquirente no tendrá que satisfacer cuota alguna hasta que no se produzca un nuevo devengo, todo ello sin perjuicio de la obligación de acreditar el pago de la cuota ya devengada», tal y como manifiesta RUBIO DE URQUÍA ⁴⁶.

XI. GESTIÓN. GARANTÍAS DEL CRÉDITO IMPOSITIVO

El artículo 98 establece que «la gestión, liquidación, inspección, recaudación, así como la revisión de los actos dictados corresponde a los Ayuntamientos». Estos, según el artículo 99.2, están autorizados para establecer en sus respectivas Ordenanzas, la clase de instrumento acreditativo externo del pago del impuesto ⁴⁷. Ahora bien, ¿qué ocurre si los Ayuntamientos no aprueban tales Ordenanzas, puesto que como sabemos no es obligatorio? En ese caso ¿será el Estado quien fijará el documento acreditativo del pago?

Como se recordará, el artículo 369 del T.R.R.L. establecía: «El pago del Impuesto deberá realizarse dentro del primer trimestre de cada ejercicio para los vehículos que ya estuvieren matriculados o declarados aptos para la circulación. En caso de nueva matriculación o de modificación en el vehículo que altere su clasificación a efectos tributarios, el plazo de pago del Impuesto o de la liquidación complementaria será de 30 días a partir del siguiente al de la matriculación o rectificación».

⁴⁶ *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 366.

⁴⁷ El *Manual de Ordenanzas Fiscales*, editado por el I.E.F., Madrid 1989, p. 457, enumera a título de ejemplo las siguientes clases de documentos acreditativos del pago, recibos tributarios, cartas de pago distintivos adheridos obligatoriamente al vehículo del modelo y clase que el Municipio establezca, tarjetas exhibidas obligatoriamente en lugar visible del interior del vehículo del modelo y clase que el Municipio establezca.

La L.R.H.L., sin embargo, no establece el plazo de pago en período voluntario, por tanto, ¿habrá que esperar al futuro desarrollo reglamentario o a lo que dispongan las respectivas Ordenanzas? Por lo pronto, hay que decir que la exigencia de este impuesto por los municipios tiene carácter obligatorio, sin necesidad de acuerdo de imposición ni de Ordenanza, según se infiere de los artículos 15 y 38 de la nueva Ley de Haciendas Locales. Y además, hay que tener en cuenta que el artículo 12 establece: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo».

En consecuencia, no se les reconoce a los Ayuntamientos la posibilidad de modificar libremente los plazos de ingreso, por tanto, dado que se trata de deudas recaudadas por recibo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.1 del Reglamento de Recaudación, al que se remite el artículo 20.2, d), en cuya virtud, «el plazo o período de ingreso en período voluntario de deudas por recibo será del 16 de septiembre al 15 de noviembre, o inmediato hábil posterior».

Ése será, por consiguiente, el plazo de pago que deberán establecer las Ordenanzas, en el caso de que los Ayuntamientos decidan aprobarlas, puesto que entre las facultades que la Ley reconoce a los municipios, no se encuentra la de establecer discrecionalmente los plazos de ingreso de las cuotas ⁴⁸. Sin embargo, los Ayuntamientos sí tienen reconocida por la Ley, artículo 99.1, la potestad de exigir este impuesto en régimen de autoliquidación. Esta medida, al decir del profesor GASPARD DE LA PEÑA, supondría una notoria reducción de los costes de gestión del impuesto ⁴⁹. Para RUBIO DE URQUÍA ⁵⁰, «puede resultar eficaz en el caso de las primeras adquisiciones, pero menos útil en el caso de la cobranza periódica del impuesto».

48 Criterio distinto sostiene el *Manual de Ordenanzas Tipo*, puesto que textualmente señala que el plazo en que deberá hacerse el pago podrá ser: primer semestre, primer trimestre, etc.

49 «El nuevo sistema impositivo local...», ob. cit., p. 59.

50 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 369.

En relación con las garantías del pago, el artículo 100 establece:

«1. Quienes soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la matriculación, la certificación de aptitud para circular o la baja definitiva de un vehículo, deberán acreditar previamente el pago del impuesto.

2. A la misma obligación están sujetos los titulares de los vehículos cuando comuniquen a la Jefatura Provincial de Tráfico la reforma de los mismos, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, así como también en los casos de transferencia y de cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación.

3. Las Jefaturas Provinciales de Tráfico no tramitarán los expedientes de baja o transferencia de vehículos si no se acredita previamente el pago del impuesto».

En relación con este tema, la redacción legal es clara, no basta con acreditar el pago del último recibo, es necesario acreditar que todos los recibos no prescritos están pagados, de modo que si queda alguno sin satisfacer, las Jefaturas de Tráfico no llevarán a cabo la inscripción, transferencia, rectificación, el cambio de domicilio o la baja del vehículo.

Varias fueron las enmiendas que se presentaron a mencionado artículo: unas, solicitando su supresión, por considerar que el Registro de Matriculaciones tiene que actuar con independencia de que se haya o no satisfecho el Impuesto, puesto que la Administración tributaria —se dijo— tiene a su alcance medios legales para hacer efectivo el cobro sin necesidad de medidas de este carácter; otras, consistentes en modificar su redacción con objeto de limitar la acreditación del pago al último ejercicio devengado, por considerar excesivo tener que acreditar el pago de todas las cuotas no prescritas para poder tramitar la transmisión, baja, cambio de domicilio y rectificación del vehículo, y, finalmente, otras que pretendían, bien la supresión del número 3 por ser dudosa su constitucionalidad o bien la adición siguiente: «Los expedientes de baja pueden ser tramitados aun cuando no se acredite dicho pago, siempre que conste de manera fehaciente la desaparición o destrucción del vehículo, con objeto —se dijo— de evitar que sigan siendo objeto impositivo vehículos que no existen».

Parte de razón tenían estas enmiendas, según RUBIO DE URQUÍA ⁵¹, quien, textualmente, afirma: la L.R.H.L., «condiciona la tramitación de expedientes puramente administrativos, ajenos a la esfera tributaria, a la referida acreditación, todo ello para subsanar el incorrecto funcionamiento de la “coordinación interadministrativa” en detrimento de los derechos y garantías de los administrados».

Por su parte, el artículo 2.º del R. D. 1576/1989, de 22 de diciembre, mediante el cual se desarrolla el artículo 100 de la Ley, establece:

«1.º Quienes soliciten la matriculación de un vehículo deberán presentar al propio tiempo en la Jefatura Provincial o Local de Tráfico correspondiente en triplicado ejemplar y con arreglo al modelo aprobado por el Ayuntamiento del *domicilio legal* del propietario del vehículo, el documento que acredite el pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o su exención.

2. Una vez resuelto favorablemente el expediente relacionado con el vehículo de que se trate, un ejemplar del duplicado a que alude el párrafo anterior, sellado por la Jefatura de Tráfico con indicación de la fecha de presentación y la matrícula del vehículo, se remitirá al Ayuntamiento correspondiente a través del Organismo administrativo que se encargue de dicha gestión, entregándose otro al interesado y quedando el tercer ejemplar archivado en el expediente de matrícula del vehículo.

3. Quienes soliciten ante la Jefatura de Tráfico la transferencia o la baja definitiva de un vehículo, así como la reforma del mismo, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, o del cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo y que implique un cambio de domicilio con trascendencia tributaria, deberán acreditar previamente el pago del último recibo presentado al cobro del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, sin perjuicio de que sean exigibles por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas, por dicho concepto, devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas.

A falta del documento justificativo de dicho pago, la Jefatura de Tráfico no ultimaré la legalización de los trámites interesados en el permiso de circulación del vehículo de que se trate, pero podrá anotar en un registro

51 *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, ob. cit., p. 369.

auxiliar, a los efectos correspondientes, los desguaces, reformas, cambios de domicilio y variación de titulares que efectivamente se hubieran producido».

Este artículo del R. D. no deja de producirnos sorpresa, al margen de que la opinión que en su caso merezca ⁵², por un lado, porque a fin de cuentas recoge ni más ni menos el sentido de las enmiendas presentadas al artículo 100 de la Ley durante su tramitación parlamentaria, cuando en esta sede fueron rechazadas, alguna de las cuales pretendía, precisamente, que la acreditación del pago se limitara al último recibo, y otro, porque en nuestra opinión lo dispuesto en el artículo 2.º del mentado R. D. es contrario al precepto legal, y ello, porque en última instancia (cfr. el párrafo final del número 3), siempre se tramita el expediente.

Por último hay que señalar que para este impuesto rige la hipoteca legal tácita, prevista en el artículo 73 de la Ley General Tributaria: «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios, tienen preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y el inmediato anterior».

La hipoteca legal tácita, a diferencia del derecho de prelación consagrado en el artículo 71 de la L.G.T. no garantiza todos los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, únicamente asegura los correspondientes a las dos últimas anualidades de ciertos créditos, entre ellos, los derivados del I.V.T.M.⁵³.

52 Y así «el Real Decreto reincide en el grave error cometido por la Ley 39/1988, en el sentido de que se obliga a acreditar el pago de un impuesto (art. 100 L. 39/1988), cuyo hecho imponible no se ha realizado todavía, pues el mismo sólo se realiza cuando el vehículo es apto para circular por las vías públicas, esto es, cuando está matriculado y debidamente inscrito en el Registro público correspondiente (art. 93 L. 39/1988)», S/A, «Disposiciones», ob. cit., p. 40.

53 Vide E. SIMÓN ACOSTA, «Las garantías del crédito tributario», *Cuestiones tributarias prácticas*, ob. cit., p. 614.