

MANUEL GONZÁLEZ-JARABA

# LO QUE DEBERÍA SABER SOBRE EL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN

fundación  
aduanera   
Fundación para la  
Difusión del Conocimiento  
y el Derecho Aduanero

AROLA EDITORS



# ÍNDICE

<b>Introducción</b>	9
<b>1 ¿Es un impuesto europeo?</b>	13
Enfoque de la cuestión	15
Intentos de armonización	17
La doctrina del Tribunal de Justicia	25
La transposición de las Directivas 83/182 y 83/183, de la doctrina del Tribunal de Justicia y de las Recomendaciones de la Comisión a nuestra legislación nacional	32
Situación comparativa de la normativa española con respecto a las directrices de la Comisión y la normativa de otros Estados de la Unión	39
<b>2 ¿Cuáles son sus antecedentes en nuestro país?</b>	41
La etapa primitiva del impuesto	44
La etapa moderna del impuesto	50
La etapa transitoria consecuencia de nuestro ingreso en la Comunidad Europea	54
La etapa actual	54
<b>3 ¿Qué fundamentación tiene? ¿Dónde se regula? ¿Cuáles son sus características?</b>	57
Fundamentación del Impuesto. Circulación	59
¿Es posible acabar con la doble imposición?	61
¿Dónde se regula el Impuesto de matriculación?	65
Características del impuesto	67
<b>4 ¿Cuál es su finalidad? ¿A qué medios de transporte afecta?</b>	81
Finalidad del impuesto	83
Supuestos de sujeción y no sujeción	84
Carácter nuevo o usado de los medios de transporte	98
<b>5 ¿Qué circunstancias dan lugar a la liquidación, exención o devolución del impuesto?</b>	101
Hecho imponible	103
Beneficios fiscales del Impuesto	114
Modificación de circunstancias	135

<b>6</b>	<b>¿Quién debe declarar? ¿Qué importe debe declararse como base imponible? ¿Qué cuota ha de ingresarse? ¿Cuándo y cómo debe pagarse el impuesto?</b>	137
	Sujetos pasivos del Impuesto	139
	Base imponible del Impuesto	142
	Tipos impositivos y cuota del Impuesto	160
	Declaraciones relativas al Impuesto y plazos para su presentación	167
<b>7</b>	<b>¿Qué controles existen?</b>	
	<b>¿Qué órganos los realizan?</b>	185
	Órganos de control	187
	Funciones de control	191

# INTRODUCCIÓN



Si existe una conclusión clara (y sin embargo en cierto modo sorprendente) que pueda obtenerse al explorar las interioridades de un determinado tributo es la de que no hay impuestos menores.

En efecto, si por menor se entiende un gravamen que tiene un nivel de recaudación inferior al de otros, siempre habrá quien argumente lo contrario defendiendo su derecho a percibir unos ingresos que no está dispuesto a perder. Esto ocurriría, probablemente, en el caso del Impuesto de Matriculación que aquí analizamos, con las Comunidades Autónomas, que lo tienen atribuido, y en el denominado de Circulación, al que indirectamente también nos referimos, con las Haciendas Locales, entes ambos cuyas instancias rectoras no estarían de acuerdo en considerar este tipo de tributos, que tanto les ha costado conseguir y conservar, como secundarios o sin importancia.

Si por menor se entiende, por otra parte, un impuesto sencillo y de fácil aplicación, dichos factores difícilmente encuentran encaje en el relativo a la Matriculación, que se caracteriza, como tendremos ocasión de ver, por su complejidad y oscuridad en algunos aspectos, a pesar de los pocos artículos que nuestra normativa le dedica.

Si por menor se entiende, finalmente, un tributo que carece de trascendencia para la economía del país, tampoco puede adjudicarse tal calificativo peyorativo a nuestro gravamen, ya que por el contrario su influencia es clara en la comercialización y venta de los medios de transporte, especialmente de los automóviles, por lo que descartarlo, sin más, de los objetivos y las soluciones a plantear en un ámbito fiscal global constituiría un grave error.

Así pues, debemos despojarnos de prejuicios a la hora de adentrarnos en las páginas de este libro, y abordar el asunto del que trata sin menospreciarlo antes de conocer el fondo del mismo.

Invitamos a hacerlo al lector (tan osado como el redactor de la obra) que sienta curiosidad sobre las cuestiones tributarias y sobre la filosofía que, como sucede con cualquier otra materia digna de estudio, éstas encierran.



1

¿ES UN IMPUESTO EUROPEO?



## **Enfoque de la cuestión**

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en el lenguaje de la calle “Impuesto de matriculación” (en un mundo dominado por los medios de comunicación –especialmente por Internet– la denominación que acaba aceptándose es la impuesta por éstos, que recurren a términos menos técnicos y más comprensibles para el público) no es un gravamen europeo, en el doble sentido de que no existe en todos los países de la Unión y de que no está armonizado, como ocurre con algunos de los llamados “especiales” o “accisas”, grupo del que forma parte en España el tributo que examinamos en este libro.

En efecto, al contrario de lo que ocurre con el conjunto de impuestos sobre el Alcohol (alcohol y bebidas derivadas, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios y cerveza), los relativos a la Energía (hidrocarburos, carbón y electricidad) y el Tabaco, que con carácter general están regulados, a nivel de la Unión Europea, por la Directiva 2008/118, mediante la que se articulan normas vinculadas a los operadores y la circulación de productos, y con carácter específico por determinadas Directivas que afectan a cuestiones concretas de aquellos, en el tributo que nos atañe existe en Europa un vacío, al menos parcial, en el aspecto legal, a pesar de la importancia que tiene en el ámbito comunitario y de la confusión existente por la disparidad de normas aplicables en el interior de los Estados miembros, lo que exigiría una corrección en forma de regulación, como mínimo, de unos principios generales que pudiesen ser seguidos por todos los socios de la Unión.

A estos efectos conviene destacar, nada más internarnos en el tratamiento del problema, que en los repetidos intentos que se han hecho y continúan haciéndose para resolver el conflicto que plantea a los órganos comunitarios la existencia de tal multiplicidad de normas, de estructura y características diferentes, en orden a lograr una armonización, la denominación común empleada por la Comisión Europea en los documentos relativos a dichos trabajos

ha sido siempre la de “*automóviles de turismo*” o “*vehículos de turismo*”, con lo que el alcance de la problemática existente en la Unión queda reducido exclusivamente a los automóviles de uso particular, algo muy significativo si se tiene en cuenta que en nuestro país el Impuesto se extiende no sólo a los vehículos automóviles sino además a las embarcaciones de recreo y a las aeronaves dedicadas al disfrute privado. Y ello es así no sólo porque la mayor conflictividad a nivel europeo se ha dado precisamente en relación con los denominados “automóviles de turismo” sino también porque los principales países de la Unión carecen de impuestos de “matriculación”, al menos con la tipología propia del nuestro, para las embarcaciones o las aeronaves, y de ahí la ausencia de conflicto con respecto a dichos medios de transporte.

Pero es que el ámbito de la conflictividad (y de los intentos de armonización) se reduce aún más, porque se da la circunstancia de que las naciones europeas relevantes tampoco cuentan con un impuesto “de matriculación” propiamente dicho para los automóviles, es decir un tributo liquidable de una sola vez en el momento del registro administrativo de éstos, sino con un impuesto “de circulación” que ha de ingresarse periódicamente. Así, por ejemplo, en Alemania existe el gravamen de este carácter denominado “*Kraftfahrzeugs-teuer*”, establecido sobre la base de las emisiones de dióxido de carbono, pagadero anualmente y recaudado a nivel estatal, y con las mismas características opera en el Reino Unido el “VED”, o “*Vehicle Excise Duty*”, mientras que en Francia han de tributar por el gravamen sobre vehículos automóviles los pertenecientes a sociedades (“*Taxe annuelle sur les voitures de sociétés*”), aunque debe matizarse que existe, asimismo, una tasa vinculada a la emisión de certificados de matriculación (“*Taxe sur les certificats d’immatriculation des véhicules*”) que se fija a nivel regional, atendiendo a los caballos de vapor y otra tasa adicional a la anterior que deben pagar los vehículos más contaminantes, en base a las emisiones de dióxido de carbono o CO<sub>2</sub>.

Italia, sin embargo, se asemeja a España, puesto que en su legislación específica ha establecido dos tipos de impuestos: la llamada “*Imposta Provinciale di trascrizione*” que se paga en el momento de la matriculación, y la “*Tasse automobilistiche*”, de carácter regional, semejante a un impuesto de circulación.

En nuestro país existen dos tributos: el de “matriculación” (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, aplicable de una sola vez, esencialmente en el momento de obtención de la matrícula) y el de “circulación” (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de carácter anual).

De lo que hemos venido exponiendo se desprende, en primer lugar, que la fiscalidad española en el sector de los medios de transporte es la más amplia posible, alcanzando un nivel elevado entre los miembros de la Unión, y en segundo lugar que los problemas contemplados por la Comisión Europea y las soluciones ofrecidas para solventarlos se plantean exclusivamente en torno a los “vehículos automóviles de turismo”, dejando al margen las embarcaciones de recreo y las aeronaves de utilización privada.

### **Intentos de armonización**

Para que pueda comprenderse bien en qué han consistido los intentos de armonización emprendidos en el seno de la Unión, tendremos que partir de una previa distinción, que la Comisión Europea ha abordado en su análisis del asunto, entre los impuestos relativos a los vehículos automóviles que gravan la *matriculación* y los que se aplican sobre la *circulación*. En el primer caso el impuesto se cobra en una única ocasión durante la vida del vehículo, coincidiendo con la matriculación o registro del mismo; en el segundo se recauda periódicamente durante todo el tiempo en que éste se encuentre en funcionamiento y no se haya dado de baja en los registros del órgano controlador correspondiente. Aunque aparentemente los motivos por los que han de pagarse dichos tributos son distintos (en un caso por el hecho de registrar el vehículo y en el otro por circular con él por las carreteras del país), en el fondo la justificación de ambos es la misma, puesto que no cabe duda de están directamente vinculados al derecho de utilizar el vehículo en el territorio donde se aplica el gravamen. Por tanto, una primera fuente de conflicto, debido a la disparidad de trato existente entre los distintos países de la Unión, es el mantenimiento en algunos de ellos de dos impuestos (“matriculación” y “circulación”) con los que en el fondo se está gravando una misma cosa. Una segunda viene dada por el hecho de que cuando se paga en un determinado Estado miembro un impuesto de matriculación el importe del mismo se incorpora al valor del vehículo y constituye, por consiguiente, un plus en relación con éste, lo que afecta a futuras transacciones, generando una desigualdad de trato en relación con el sector del automóvil y sus usuarios entre los países que lo aplican y los que no lo hacen. Por ello, en la única propuesta de Directiva que se ha efectuado hasta el momento por la Comisión Europea, en el año 2005, se optaba por un cambio radical en el sistema aplicado en los Estados que contaban con un impuesto de matriculación mediante la eliminación, pura y simple, de dicho

tributo y el establecimiento con carácter general de otro de carácter anual: el conocido en España como “impuesto de circulación”.

Pero antes de llegar a ese punto de inflexión que por desgracia para los ciudadanos de la UE se ha visto truncado por la intransigencia de algunos Estados que temían perder los ingresos derivados del gravamen llamado a desaparecer, examinemos cómo han ido avanzando los intentos de lograr un consenso, al menos en algunos aspectos.

Prueba del interés que tiene el asunto para las autoridades comunitarias es que La Comisión ha realizado hasta ahora cuatro intentos de armonización de la normativa en el ámbito que examinamos, alguno de ellos especialmente trascendente: el primero, de 1975, fue el único que llegó a buen término, porque de él nació una norma que los signatarios del Tratado de Roma debían trasponer a sus legislaciones: la Directiva 83/182, sobre *franquicias a la importación temporal en un Estado miembro de medios de transporte procedentes de otro Estado miembro*; con el segundo, de 1998, se pretendía lograr la aplicación obligatoria de una exención cuando se producía la entrada en un país de la Comunidad, desde otro, de un vehículo con motivo de un *cambio de residencia*; mediante la tercera propuesta, plasmada en el documento COM(2005) 261, de 5 de julio de 2005, de carácter más general y más arriesgada debido a su radicalidad, se perseguía conseguir, a través de una Directiva común, la *total eliminación de los impuestos “de matriculación”*, establecidos en 18 de los 25 miembros de la Unión, sustituyéndolos por un “impuesto de circulación” anual, con aplicación, además, de tipos impositivos vinculados a las emisiones de dióxido de carbono para cumplir con los objetivos del Protocolo de Kyoto; finalmente, la cuarta propuesta, formulada en el 2012, que adoptó la forma más simple y prudente de “Comunicación” dirigida al Parlamento Europeo, presenta una serie de casos de *doble imposición en el ámbito de la Unión* que según la Comisión requieren un cambio de actitud en determinados Estados miembros para acomodar su legislación a la doctrina del Tribunal de Justicia.

También ha sido muy importante, en aras a la deseada armonización, el papel del mencionado Tribunal europeo, que ha abierto distintas puertas con enfoques destinados a lograr una mayor flexibilidad y transparencia en la normativa interna de los países comunitarios.

### *La Directiva 83/182*

Curiosamente, aunque el concepto “importación” desapareció como tal para los movimientos entre los socios de la Comunidad al ponerse en práctica

el mercado interior el 1 de enero de 1993, sustituyéndose la expresión, con claras repercusiones en el aspecto formal como en el material, por la más apropiada de “movimientos intracomunitarios”, ya que se suprimían las barreras aduaneras entre los Estados miembros para permitir la libre circulación de mercancías, la Directiva en cuestión no ha sido nunca derogada (ni por el primer Código Aduanero, Reglamento 2913/92, ni por el segundo actualmente vigente, Reglamento 952/2013) ni modificada para adaptarla a la nueva situación creada diez años después de su publicación. Debemos preguntarnos la razón de tal aparente olvido, y la única respuesta aceptable a la que podemos acudir es que, obviando el técnicamente incorrecto término “importación”, se consideró por las autoridades comunitarias que la citada norma podía seguir siendo válida para resolver determinados problemas en relación con los movimientos de automóviles de un país miembro a otro, incluso después del significativo cambio operado a partir de 1993. Lo cierto es que esta Directiva constituye un ejemplo de rareza en el marco de la armonización de los impuestos que recaen sobre los medios de transporte, ya que ocupa una posición solitaria en la normativa europea relativa a los mismos. Tanto más habrá de merecer nuestra atención, debido a la obligación que tienen los socios de la Unión de trasponer sus disposiciones a las normas nacionales afectadas por las mismas.

#### *–Amplitud del objeto*

Lo primero que llama la atención es que la citada norma no se limita a los vehículos automóviles y, dentro de ellos, a los denominados “de turismo” como viene siendo habitual en las disposiciones comunitarias esbozadas en estas primeras líneas, sino que ampliando el espectro incluye las embarcaciones de recreo y los aviones “de turismo” de una manera similar a como lo hace el Código Aduanero al tratar el régimen de importación temporal aplicable a países terceros, regulando las condiciones de concesión de una franquicia para determinados impuestos indirectos (sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y cualquier otro gravamen sobre el consumo, además de otros como el impuesto local de circulación en el caso de España), en los casos de estancia temporal de dichos medios de transporte en un Estado miembro (por un periodo no inferior a seis meses ni superior a doce) procedentes de otro país de la Unión. Como vemos, esta norma no se aplica, en principio, a un tributo del tipo “matriculación”, si bien debe subrayarse que la Comisión Europea, con una visión global, sobre la que iremos profundizando, de la cuestión relativa a los gravámenes sobre el uso y circulación de los vehículos

automóviles, ha venido recomendando su aplicación dentro del ámbito que nos ocupa, lo que debe tenerse muy en cuenta.

–*Supuestos de aplicación*

- *Utilización privada de vehículos de turismo, embarcaciones y aviones de recreo*

Las condiciones para que pueda obtenerse la franquicia son, en esencia, tres: que el particular que efectúe el traslado del medio de transporte tenga su “residencia normal” en otro Estado miembro; que utilice el vehículo para su uso privado y que no lo ceda, alquile o preste a un residente en el Estado miembro de utilización.

Teniendo en cuenta la situación actual de la Unión, en la que desde 1993 se ha puesto en marcha el mercado interior y existe libertad de movimientos de bienes y mercancías, la aplicación de tal franquicia relativa a estancias temporales queda desvirtuada. Sin embargo, la Comisión Europea ha hecho uso de la misma, junto con la ofrecida por la Directiva 83/183 a la que después nos referiremos, para sentar las bases de una interpretación común del concepto de residencia normal, cuestión de suma importancia en relación con nuestro tributo.

Por lo que se refiere a dicho concepto, en el artículo 7 de la norma que analizamos se señala que se considerará como tal “*el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil, por razón de vínculos personales y profesionales, o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite*”. En cualquier caso, se da primacía a los vínculos personales sobre los profesionales, de tal manera que si una determinada persona desarrolla su trabajo en un lugar distinto a donde vive su familia será este último el lugar de residencia, siempre que retorne a él con regularidad.

- *Utilización de vehículos de turismo para uso profesional, trayectos transfronterizos o por motivos de estudio*

La Directiva prevé, no obstante, que la franquicia a la que nos hemos referido no sólo se aplique en el caso anterior sino también en los de “*importación temporal de vehículos de turismo para uso profesional*” (por tanto exclusivamente para estos medios de transporte y no para embarcaciones o aviones) o para “*efectuar trayectos transfronterizos por motivos de trabajo, siempre que dicha circulación se efectúe regularmente*”, por parte, en ambos casos, de

residentes en el Estado miembro de aplicación del beneficio fiscal, siempre y cuando no se realicen con él transportes de personas o mercancías a cambio de remuneración, y no se ceda, preste o alquile el vehículo en el Estado donde su utiliza. Además, debe de haber sido adquirido en las condiciones generales de imposición del mercado interior del Estado miembro de residencia. Estas franquicias, que ya estaban reguladas en el año 1983, tienen gran trascendencia, puesto que tanto la Comisión Europea como el Tribunal de Justicia se han basado en ellas para precisar que deben aplicarse necesariamente en un impuesto con las características del de “matriculación”, algo que, sin embargo, determinados países miembros, entre ellos España, han tardado muchos años en acabar aceptando.

Asimismo, se contempla una franquicia en el caso de “*utilización de vehículos de turismo por parte de estudiantes residentes en un Estado miembro distinto durante el periodo en que realicen sus estudios.*” Dicho beneficio fiscal, conviene advertirlo desde ahora, no existe como tal, expresamente, en nuestra legislación específica.

En definitiva, esta Directiva (junto con la 83/183 que examinaremos enseguida y que en lo que nos concierne tiene carácter parcial), es importante no sólo porque es la única norma propiamente dicha enteramente consagrada a cuestiones que afectan al ámbito de los impuestos de “circulación” y “matriculación”, sino sobre todo porque marca una serie de líneas fundamentales que, como veremos, serían posteriormente desarrolladas tanto por la Comisión como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

### *La propuesta de 1998*

Con esta propuesta la Comisión Europea trató de equiparar la situación existente en el ámbito de los Derechos a la Importación y el IVA, donde existen franquicias vinculadas al traslado de residencia, con la del impuesto de matriculación, con objeto de que los Estados miembros tuviesen en cuenta dicha circunstancia flexibilizando su normativa en este campo. Para ello se sirvió del apoyo que le prestaba la Directiva 83/183, de 28 de marzo, relativa a “*las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro*” (actualmente derogada por la vigente 2009/55), a pesar de que ésta se centraba en la concesión de una franquicia en relación con los impuestos “sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro”,