

LOS BENEFICIOS FISCALES Y FINANCIEROS A LOS VEHÍCULOS ELÉCTRICOS Y A LOS PUNTOS DE RECARGA

TAX AND FINANCIAL BENEFITS FOR ELECTRIC VEHICLES AND RECHARGING POINTS

DRA. ESTELA RIVAS NIETO¹

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario

URV

estela.rivas@urv.cat

Data de recepció: 31 d'agost de 2023 / Data d'acceptació: 31 d'octubre de 2023

RESUMEN:

El presente artículo tiene por finalidad el estudio de los beneficios fiscales y financieros existentes en el ordenamiento jurídico tributario español a la compra y tenencia de vehículos eléctricos, así como la instalación de los puntos de recarga. Se estudiarán los incentivos en los impuestos estatales: en el Impuesto sobre las Sociedades; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Así como, las bonificaciones de los impuestos locales: en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Además, se explicarán los beneficios financieros centrados en las subvenciones y las ayudas económicas para las dos actuaciones: la compra de vehículos eléctricos y la instalación de los puntos de recarga. Finalmente, se realizarán propuestas para regular nuevos beneficios financieros y tributarios.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de I+D del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma Estatal de Generación del Conocimiento del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad "Movilidad, vivienda urbana y vivienda rural en la era digital post covid-19: tributos, aduanas y situación financiera" (PID2020-112876GB-C33) IP: Dr. Ángel Urquizu Cavallé y Estela Rivas Nieto.

RESUM:

El present article té per finalitat l'estudi dels beneficis fiscals i financers existents a l'ordenament jurídic tributari espanyol a la compra i tinença de vehicles elèctrics, així com la instal·lació dels punts de recàrrega. S'estudiaran els incentius en els impostos estatals: en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques; en l'Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport. Així com en les bonificacions dels impostos locals: en l'Impost de sobre Vehicles de Tracció Mecànica, en l'Impost sobre Béns immobles, en l'Impost sobre Activitats Econòmiques, i en l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres. A més, s'explicaran els beneficis financers centrats en les subvencions i les ajudes econòmiques per a les dues actuacions: la compra de vehicles elèctrics i la instal·lació dels punts de recàrrega. Finalment, es realitzaran propostes per a regular nous beneficis financers i tributaris.

ABSTRACT:

The purpose of this article is to study the fiscal and financial benefits existing in the Spanish legal tax system at the purchase and ownership of electric vehicles, as well as the installation of recharging point. The incentives in State taxes will be studied regarding the Corporate Income Tax, the Personal Income Tax and the Special Tax on Certain Means of Transport as well as local taxes, such as the Tax on Mechanical Traction Vehicles, the Real Estate Tax, the Tax on Economic Activities and the Tax on Constructions, Installations and Works. In addition, the financial benefits will be explained, focusing on subsidies and financial aid for both actions: the purchase of electric vehicles and the installation of recharging points. Finally, proposals will be made to regulate new financial and tax benefits.

PALABRAS CLAVE:

Beneficio fiscal – Vehículo eléctrico – Puntos de recarga – Impuesto sobre sociedades – Impuesto sobre la renta de las personas físicas – Tributos locales – Subvenciones

PARAULES CLAU:

Benefici fiscal – Vehicle elèctric – Punts de recàrrega – Impost sobre societats – Impost sobre la renda de les persones físiques – Tributs locals – Subvencions

KEYWORDS:

Tax benefit – Electric vehicle – Recharging points – Corporate income tax – Personal income tax – Local taxation – Subsidy

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS. 1 El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. 2. El Impuesto sobre Sociedades. 3. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. a) Deducciones autonómicas. b) Deducciones estatales. 4. Bonificaciones en los impuestos locales. a) Tenencia de vehículos eléctricos. b) Puntos de recarga de vehículos eléctricos. III. SUBVENCIONES. IV. REFLEXIONES FINALES. V. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El ODS (Objetivo de Desarrollo Sostenible) 13 Acción por el clima tiene por objetivo adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos; y su meta 13.2 se centra en incorporar medidas relativas al cambio climático en las políticas, estrategias y planes nacionales.

Así la Directiva (UE) 2016/2284 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016 relativa a la reducción de las emisiones nacionales de determinados contaminantes atmosféricos determina que se debe mitigar los efectos del cambio climático, mejorar la calidad del aire y favorecer la transición a una economía verde.² La finalidad de la Unión Europea es conseguir la neutralidad climática para el 2050 y reducir las emisiones netas de CO₂ en un 55% como mínimo en el 2030.³ Por ejemplo, respecto los vehículos, el

² Esta es la normativa base para las ayudas del plan Moves III que explicaremos con posterioridad en este artículo.

³ Así se indica en https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20180208STO97442/reduccion-de-emisiones-en-la-ue-objetivos-nacionales-para-2030?&at_campaign=20234-Green&at_medium=Google_Ads&at_platform=Search&at_creation=RSA&at_goal=TR_G&at_audience=europa%20pacto%20verde&at_topic=Greenhouse&at_location=ES&qclid=EA1aIQobChMI6bj4y7TW_gIVFtZ3Ch3sZwEIEAAYASAAEgKWT D BwE [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

Parlamento ha aprobado en febrero de 2023 el objetivo 55: cero emisiones de CO₂ para turismos y furgonetas nuevos en 2035.⁴

Pues bien, en este contexto, las medidas fiscales son una herramienta para la protección del medio ambiente del art. 45 de la Constitución española (CE)⁵ jurídica y para revertir el cambio climático⁶ y por este motivo nos vamos a centrar en los beneficios fiscales y las subvenciones económicas a la adquisición y tenencia de vehículos eléctricos, así como las infraestructuras necesarias para los puntos de recarga.

Según la Agencia Tributaria los datos de matriculación de vehículos, por tipo de combustible, son los siguientes:

Combustible	2018 (%)	2019 (%)	2020 (%)	2021 (%)	2022 (%)	Septiembre 2023 (%)
Gasolina	58,35	64,38	59,58	64,30	66,40	69
Diésel	41,65	35,62	37,10	31,38	28,08	23,4

⁴ Así se indica en <https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20221024IPR45734/deal-confirms-zero-emissions-target-for-new-cars-and-vans-in-2035> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁵ Según el art. 2 de la LGT (Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre), los tributos “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.” Es decir, se permite que el tributo tenga una finalidad extrafiscal como es la protección del medio ambiente y, en otras palabras, que se pueden introducir variables ambientales en los tributos tradicionales. Así lo indican Cobos Gómez y Fernández de Bujan y Arranz, “La utilización de incentivos ambientales en los impuestos tradicionales: especial referencia a los impuestos estatales directos”, en *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2018, pp. 324 y 325. También se puede consultar María García Caracuel, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, en José Antonio Sánchez Galiana (coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons. Madrid, 2008, pp.195-197. E Iñaki Bilbao Estrada, *Cambio climático y Derecho Tributario: un compromiso con el Medio Ambiente*, Fundación Universitaria San Pablo-Ceu. Madrid, 2009. Pero como indica Herrera Molina se tiene que introducir con “cautela, evitando una restricción desproporcionada del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”, Pedro M. Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons. Madrid. 2000, p. 45. Es decir, “el corazón del problema reside en valorar la capacidad económica en los tributos medio ambientales en su justa medida desde el punto de vista del riesgo para contaminar”, según, Luis María Cazorla Prieto, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Fernando Becker, Luis María Cazorla, Julián Martínez-Simancas (dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor. 2008, p. 70

⁶ Como señala Domingo Carbajo Vasco, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, en *Crónica Tributaria*, núm. 142, 2012, p. 7 “en un contexto de creciente convencimiento social, político y científico acerca de los efectos negativos del cambio climático creado por los hombres, los impuestos, en particular, pueden actuar como instrumentos económicos para luchar contra el citado cambio climático, de manera coordinada con otras herramientas, caso del comercio de derechos de emisión y de acuerdo con las líneas de la Política Medioambiental de la Unión Europea.

Otros: eléctricos			3,31	4,32	5,51	7,6
----------------------	--	--	------	------	------	-----

Tabla núm. 1. Número de matriculación de vehículos. Elaboración propia.⁷

De esta tabla núm. 1 observamos cómo los vehículos eléctricos se han introducido a partir del año 2020⁸ y cómo su adquisición y, por lo tanto, su matriculación, va aumentando cada año más de forma progresiva: de un 3,31% en 2020 a un 7,6% en los últimos datos publicados de septiembre de 2023.

Antes de analizar los beneficios hemos de tener en cuenta que existen diferentes clases de vehículos eléctricos; según el anexo II del Reglamento General de Vehículos (Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre) son los siguientes vehículos:

- eléctrico (EV): está propulsado al menos por uno o más motores eléctricos.
- eléctrico de baterías (BEV): utiliza como sistemas de almacenamiento de energía de propulsión exclusivamente baterías eléctricas recargables desde una fuente de energía eléctrica exterior.
- eléctrico de autonomía extendida (REEV): es aquel que, reuniendo todas las condiciones de un vehículo eléctrico de baterías (BEV), incorpora además un motor de combustión interna.
- eléctrico de células de combustible (FCV): utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado.
- eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV): es un vehículo eléctrico de células de combustible que se equipa, además, con baterías eléctricas recargables.
- híbrido (HV): está equipado con un sistema de propulsión que contiene al menos dos categorías diferentes de convertidores de energía de propulsión y al

⁷ A partir de los datos extraídos de: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica del Im puesto sobre Matriculacion de Vehiculos Automoviles.shtml?faqId=4b16c97a1feb0710VgnV_CM100000dc381e0aRCRD](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_del_Im_puesto_sobre_Matriculacion_de_Vehiculos_Automoviles.shtml?faqId=4b16c97a1feb0710VgnV_CM100000dc381e0aRCRD) [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁸ Las estadísticas oficiales empiezan en 2006 y no existen datos de esta tipología de coches eléctricos hasta el 2020.

menos dos categorías diferentes de sistemas de almacenamiento de energía de propulsión.

- eléctrico híbrido (HEV): propulsado por una combinación de motores de combustión y eléctrico.

- eléctrico híbrido enchufable (PHEV): está provisto de baterías que pueden ser recargadas de una fuente de energía eléctrica exterior y que, a voluntad, puede ser propulsado sólo por su/s motor/es eléctrico/s.

- de hidrógeno (HICEV): propulsado por motor/es de combustión de hidrógeno.

La identificación de la tipología de coche híbrido viene determinada en el permiso de circulación del mismo, en el apartado P.3, donde se indica el tipo de combustible o de fuente de energía con el acrónimo correspondiente, por ejemplo “gasolina-híbridos (HEV)”.

Vamos a analizar las medidas y los beneficios fiscales existentes en nuestro ordenamiento jurídico. Para ello, en primer lugar, analizaremos los beneficios tributarios en los impuestos y en segundo analizaremos las subvenciones, como instrumento jurídico que también tiene idéntico objetivo fiscal, que es ahorrar la carga económica que tiene aparejada la compra de los vehículos eléctricos y los puntos de recarga.

Y en el apartado de reflexiones finales se realizarán propuestas de nuevas medidas, todo ello para conseguir el Fit for 55 de la Unión Europea.

II. BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS

En el presente apartado vamos a analizar las medidas tributarias para fomentar tanto la compra de los vehículos eléctricos como la instalación de los puntos de recarga.

En primer lugar, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (más conocido como el Impuesto de Matriculación), ya que cuando se adquiere un vehículo es el primer impuesto que se tiene que satisfacer.⁹

⁹ Como indica García Puente, los vehículos automóviles son una importante fuente de ingresos, ya que se grava la adquisición la matriculación, la titularidad o la mera circulación Jaime García Puente, “Hacia un enfoque coordinado y ecológico para la fiscalidad del automóvil”, en Beatriz

En segundo lugar, analizaremos la tenencia de este vehículo eléctrico por personas jurídicas (por lo tanto, contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades, IS), y por las personas físicas (contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta a las personas Físicas, IRPF).

Y, en tercer lugar, analizaremos las bonificaciones existentes en los impuestos locales: en el IVTM (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, más conocido como el Impuesto de Circulación), en el IBI (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), en el IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas), y en el ICIO (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).¹⁰

1. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Este impuesto se denomina coloquialmente como impuesto sobre matriculación, ya que grava y, por lo tanto, el hecho imponible es la primera matriculación definitiva en España en vehículos (nuevos o usados) provistos de motor para su propulsión.¹¹ Se trata de un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas.¹²

Vázquez Rodríguez (coord.), *Las relaciones entre el Derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*, Thomson Reuters-Civitas. Navarra, 2022, p. 499.

¹⁰ En el estudio de los impuestos locales analizaremos las Ordenanzas Fiscales de las 9 ciudades con más población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza, Málaga, Murcia, Palma de Mallorca y Palma de Mallorca). Como analizaremos todas estas medidas fiscales van destinadas a la persona consumidora final, compartimos la opinión de Reyes Rascón que indica que deberían acompañadas de beneficios fiscales en el IS “a la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación en el ámbito automovilístico que ayude a conseguir vehículos de emisiones 0 como ya lo son los eléctricos o los propulsados por energía solar, pero con una mayor viabilidad y autonomía que proporcionen un mayor rendimiento y consecuentemente aumente la confianza hacia ellos del consumidor incentivando con ello su adquisición.” Juan de Dios Reyes Rascón, “Elementos tributarios “ecológicos” para el fomento de la adquisición y utilización de vehículos eficientes energéticamente como medida de protección del medio ambiente”, en VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, La fiscalidad en el marco de la transición ecológica, en *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, 2020, p. 168.

¹¹ Art. 65.1.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre que regula los Impuestos Especiales. Al respecto se puede consultar Antonio Fernández de Buján y Arranz, “Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, La fiscalidad en el marco de la transición ecológica, en *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, 2020.

¹² Así lo indican los arts. 11.h de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); y 25.1.n de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre que Regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifica determinadas normas tributarias. Véase también Sergio Sastre Sanz, “La Fiscalidad del vehículo eléctrico en España”, en *Documentos de trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales núm. 28, 2016.

La base imponible de los medios de transporte nuevos (los vehículos eléctricos en nuestro caso) está constituida por su valor de adquisición.¹³ Y a esta base imponible se le aplica el correspondiente el tipo de gravamen regulado por la normativa; en este caso el impuesto clasifica los medios de transporte en diferentes epígrafes que implican diferentes porcentajes y, en consecuencia, diferentes cuantías económicas a satisfacer en función de las emisiones de CO₂ del vehículo.¹⁴

Cada Comunidad Autónoma puede aprobar sus propios tipos de gravámenes (son tipos de gravamen autonómicos). En la actualidad las CCAA que tienen un tipo de gravamen específico son la Comunidad Valenciana¹⁵, Cantabria¹⁶, Cataluña¹⁷, Murcia¹⁸, Baleares¹⁹, Asturias²⁰, Extremadura²¹ y Andalucía.²² El resto de Comunidades Autónomas no regulan un tipo de gravamen propio, por lo tanto, aplican los tipos de gravámenes estatales del art. 70 de la Ley 38/1992 recogidos en la siguiente tabla núm. 2:²³

Tipo gravamen	Epígrafe	Vehículos con emisiones
---------------	----------	-------------------------

¹³ Art. 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Y en los medios de transporte usados, la base imponible es su valor de mercado que viene determinado en la actualidad por la Orden HFP/1259/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

¹⁴ Como indica Calvo Vérguez este impuesto “grava la compra de los vehículos en función del nivel de emisiones de CO₂ que emiten según la homologación técnica de cada modelo. El citado gravamen, de acuerdo con su actual configuración, está ligado a la emisión de CO₂ (dióxido de carbono), gas directamente vinculado al calentamiento global”. Juan Calvo Vérguez, “El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, 2021.

¹⁵ En el art. 17 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre que regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

¹⁶ En el art. 18 del Decreto Legislativo 62/2008 que aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

¹⁷ En el art. 6 del Decreto Ley 3/2010, de 29 de mayo de Medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público.

¹⁸ En el art.14 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, Texto Refundido de Tributos Cedidos.

¹⁹ En el art. 74 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, Texto Refundido de Tributos Cedidos.

²⁰ En el art. 50 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, Texto Refundido de Tributos Cedidos.

²¹ En el art. 65 del Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril que aprueba el Texto refundido en materia de tributos cedidos.

²² En el art. 57 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, Ley de Tributos Cedidos.

²³ Sobre estos tipos de gravámenes se pronuncia las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos núms. V2819-21 y V2820-21, ambas de 16 de noviembre de 2021.

0%	1	menores o iguales a 120 g/km de CO ₂
4,75%	2	entre 120 y 160 g/km de CO ₂
9,75%	3	entre 160 y 200 g/km CO ₂
14,75%	4	mayores a 200 g/km CO ₂

Tabla núm. 2. Resumen del tipo de gravamen estatal del Impuesto de Matriculación para vehículos en la península en 2023. Elaboración propia.

Como observamos en la tabla núm. 2 el tipo de gravamen es proporcional a las emisiones de CO₂, de tal forma que los vehículos que emiten menos de 120 g/km de CO₂ (aquellos que son más ecológicos) tienen un tipo de gravamen cero, es decir, no pagan el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

2. El impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (IS) grava la renta obtenida por las entidades (personas jurídicas y determinadas entidades sin personalidad jurídica).²⁴ En lo que nos interesa a nosotros, se han creado dos beneficios fiscales aplicables a partir del 1 de enero de 2023: una amortización acelerada de determinados vehículos eléctricos y de nuevas infraestructuras de recarga.

La primera medida permite practicar una amortización fiscal acelerada para los siguientes vehículos eléctricos empresariales: de células de combustible (FCV), híbrido de células de combustible (FCHV), de baterías (BEV), de autonomía extendida (REEV) o híbrido enchufable (PHEV).²⁵ La amortización acelerada es un beneficio fiscal para reducir el valor contable de un activo de forma más rápida a lo establecido en las tablas de amortización lineal del art. 12 de la LIS; en otras palabras, se reduce el plazo de amortización de estos vehículos de seis años a tres años y, por lo tanto, se reduce la base imponible del impuesto.

Para poder aplicar esta amortización acelerada se exige dos requisitos: deben ser vehículos nuevos afectos a la actividad económica y la entrada en funcionamiento de los mismos debe tener lugar en los períodos impositivos iniciados en los años 2023, 2024 y 2025.

²⁴ Así lo indica el art. 10 de la LIS (Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

²⁵ La Ley de Presupuestos del Estado para 2023 (Ley 31/2022, de 23 de diciembre) ha introducido este nuevo beneficio fiscal y ha añadido la disposición adicional 18 de la LIS.

La segunda medida:²⁶ se permite también esta amortización acelerada (x2), con los mismos dos requisitos, a las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia.²⁷ En este caso la normativa requiere para su aplicación, dos requisitos más a efectos de su comprobación administrativa: se deberá aportar la documentación técnica preceptiva (según las características de la instalación)²⁸ y la obtención del certificado de instalación eléctrica emitido por la Comunidad Autónoma competente. Con estas dos medidas se reduce matemáticamente la cantidad final a satisfacer en el IS en la cuota diferencial.

En resumen, a partir del 1 de enero de 2023 ya se empiezan a crear beneficios fiscales para las sociedades y empresas (en su correspondiente IS), para la adquisición de determinados vehículos eléctricos y la instalación de puntos recarga.

3. El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF grava la renta obtenida por las personas físicas, ya sean las derivadas del contrato de trabajo o de las actividades económicas que realizan los autónomos (entre otros rendimientos económicos)²⁹ y está cedido de forma parcial a las Comunidades Autónomas, de tal forma que pueden regular los tipos de gravamen y las deducciones.³⁰

Vamos a analizar, en primer lugar, las deducciones autonómicas en el IRPF por la compra de nuevos vehículos eléctricos, ya que fueron las primeras en

²⁶ Ha sido regulada por el art. 190 Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania.

²⁷ El punto de recarga de potencia normal es un punto de recarga que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico con una potencia inferior o igual a 22 kW (con exclusión de aquellos equipos con una potencia inferior o igual a 3,7 kW), que estén instalados en viviendas privadas o cuyo objetivo primordial no sea la recarga de vehículos eléctricos, y que no sean accesibles al público. Y el punto de recarga de alta potencia es un punto de recarga que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico con una potencia superior a 22 kW. Así lo indica el art. 2 de la Directiva 2014/94/UE de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos.

²⁸ Se refiere al Proyecto o Memoria que regula el Real Decreto 842/ 2002, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico para baja tensión; y deberá estar elaborado por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial (regulado en el Título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio de Industria).

²⁹ Arts. 1 y 6 de la LIRPF (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006 de 28 de noviembre).

³⁰ Así lo indican los arts. 11.a de la LOFCA y 30 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

regularse, y, en segundo lugar, la nueva deducción estatal en el IRPF en vigor a partir del ejercicio 2023.

a) *Deducciones autonómicas*

Solamente cinco Comunidades Autónomas (La Rioja, Castilla y León, Asturias, Comunidad Valenciana y Navarra) y Álava (en el País Vasco) tienen en la actualidad deducciones autonómicas. Vamos a explicarlas por orden cronológico de creación de la deducción y después realizaremos en la tabla núm. 3 un resumen de todo ello.

La Rioja regula la deducción por adquisición de vehículos eléctricos nuevos para uso privativo (de tal forma, que el vehículo no puede estar afecto a actividades económicas) y sólo puede aplicarse a un vehículo por persona;³¹ el contribuyente se puede deducir el 15% del importe de la adquisición de los siguientes vehículos: turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, ciclomotores L1e, triciclos L2e, cuadríciclos ligeros L6e, cuadríciclos pesados L7e, motocicletas L3e, categoría L5e y las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico³². El valor de adquisición de los vehículos no puede superar los 50.000 euros y el importe máximo deducible de cada vehículo es el siguiente:

- 300 euros para los: turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, ciclomotores L1e, triciclos L2e, cuadríciclos ligeros L6e, cuadríciclos pesados L7e, motocicletas L3e, y categoría L5e.
- Y 225 euros para las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.³³

³¹ El art. 32.7 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre que consolida las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos regula todos los requisitos específicos de la deducción. Añadido por el art. 1 de la Ley 2/2018, de 30 de enero, Ley de Medidas Fiscales y Administrativas de La Rioja para el año 2018.

³² Estas categorías están definidas en el Reglamento 2018/858/UE, de 30 de mayo de Homologación y vigilancia del mercado de los vehículos de motor y sus remolques y de los sistemas, los componentes y las unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos; y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013 relativo a la homologación de los vehículos de dos o tres ruedas y los cuadríciclos, y a la vigilancia del mercado de dichos vehículos.

³³ Es más establece diferentes requisitos en función del vehículo: por ejemplo, para los vehículos M y N solamente se aplica la deducción a: vehículos propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos homologados como GLP/Autogas, gas natural comprimido (GNC), gas natural licuado (GNL) o bifuel gasolina-gas; a los vehículos eléctricos puros (BEV); y a los vehículos eléctricos de autonomía extendida (REEV) propulsados totalmente mediante motores eléctricos. Respecto los vehículos de la categoría L y bicicletas

Castilla y León regula la deducción por fomento de la movilidad sostenible:³⁴ el contribuyente tiene derecho a una deducción del 15% por la adquisición de un vehículo de turismo nuevo para uso privativo que se considere un vehículo eléctrico puro, un vehículo eléctrico con autonomía extendida o un vehículo híbrido enchufable con autonomía en modo eléctrico de más de 40 km. Se puede deducir como máximo de 4.000 euros por vehículo; dicho vehículo no puede tener un valor de adquisición superior a 40.000 euros (incluyendo todos los impuestos inherentes a la compra) y debe mantenerse en el patrimonio del contribuyente al menos durante cuatro años desde su adquisición.

Asturias regula la deducción por adquisición de vehículos eléctricos:³⁵ el contribuyente se puede aplicar una deducción del 15% de las cantidades satisfechas por la compra de vehículos eléctricos nuevos enchufables y de pila de combustible para uso privativo. La base máxima de la deducción es de 50.000 euros. En otras palabras, como máximo el contribuyente se puede deducir el 15% de 50.000 euros, es decir, 7.500 euros. Si el vehículo tiene un valor inferior a 50.000 euros, por ejemplo 45.000 euros se deducirá el 15% de 45.000 euros, es decir, 6.750 euros. Pero si el vehículo tiene un valor superior a 50.000 euros, por ejemplo, 60.000 euros, como máximo se podrá deducir los 7.500 euros indicados.

La Comunidad Valenciana regula la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos³⁶ (el contribuyente solamente se puede deducir por un único vehículo en cada periodo impositivo): tiene derecho a una deducción del 10% de las cantidades dedicadas a la compra de vehículos nuevos, pero solamente de las

eléctricas: deberán estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos y estar homologados como vehículos eléctricos.

³⁴ Regulada en el art. 9.g) del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado, añadido por el art. 1.3 de la Ley 1/2021, de 22 de febrero, Ley Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas de Castilla y León 2021.

³⁵ Art. 14 undecies del Decreto Legislativo 2/2014 de 22 de octubre que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado añadido por el art. 39.4 de la Ley 6/2021 de 30 diciembre, Ley de Presupuestos Generales de Asturias para 2022.

³⁶ Regulado en el art. 4.uno.y) de la Ley 13/ 1997, de 23 de diciembre por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, añadido por el art. 4.19 del Decreto-ley 14/2022, de 24 de octubre y la Orden 5/2020, de 8 de junio, de la Conselleria de Política Territorial, Obras Públicas y Movilidad de la Comunidad Valenciana por la que se aprueban las bases reguladoras para el otorgamiento de subvenciones para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal.

bicicletas (convencionales o eléctricas), kits de electrificación de bicicleta, y vehículos de movilidad personal (VMP) eléctricos.³⁷ Es decir, está configurada de forma más restrictiva que las otras Comunidades Autónomas que sí que abarcan los coches y otra tipología de vehículos eléctricos. Además, la Comunidad Valenciana establece un requisito de aplicación en función de la capacidad económica del contribuyente: la deducción se podrá aplicar siempre que la suma de la base liquidable general y del ahorro del IRPF³⁸ del contribuyente no supere los 30.000 euros en tributación individual o 47.000 euros en tributación conjunta.

Y como máximo el contribuyente se puede deducir las siguientes cantidades:³⁹

- Por la adquisición de bicicletas eléctricas: 250 euros, pero el precio de la bicicleta no podrá ser superior a 1400 euros.
- Por la adquisición de bicicletas convencionales (no eléctricas): 75 euros, o 150 euros en el caso de bicicletas con elemento de carga para transporte de menores (bicicleta familiar). Pero el precio de la bicicleta no podrá ser superior a 500 euros o 700 euros en el caso de bicicletas familiares con elemento de carga para transporte infantil.
- Por la adquisición de kits de electrificación de bicicleta: 200 euros, pero el precio del kit de no podrá ser superior a 600 euros.
- Y por la adquisición de VMP (vehículos de movilidad personal) eléctricos: 75 euros y el precio del VMP no podrá ser superior a 450 euros.

Y Navarra tiene dos deducciones: una deducción por la inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables y una segunda deducción por la inversión en

³⁷ La base quinta de la Orden 5/2020, de 8 de junio realiza una enumeración exhaustiva de los vehículos que tienen derecho a la subvención y, por lo tanto, a la deducción, indicando todos los requisitos técnicos de las bicicletas eléctricas. Un ejemplo de VMP son los patinetes eléctricos, y están regulados en la Resolución de 12 de enero de 2022, de la Dirección General de Tráfico, por la que se aprueba el Manual de características de los vehículos de movilidad personal.

³⁸ La determinación de estas bases, que son la suma de todos los rendimientos económicos que tiene el contribuyente, están en los arts. 45 a 46 de la LIRPF.

³⁹ Está regula en la base séptima de la Orden 5/2020, de 8 de junio. Todos los precios de adquisición son con el IVA incluido.

los sistemas de recarga, tanto para vehículos privativos, como aquellos afectos a actividades económicas. Vamos a explicarlas:⁴⁰

a) Deducción por la inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables: el contribuyente se puede deducir el 30% si son vehículos eléctricos o el 5% si son híbridos enchufables⁴¹ (tienen que ser vehículos nuevos), siempre pertenezcan a alguna de las siguientes categorías: turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, ciclomotores L1e, triciclos L2e, cuadríciclos ligeros L6e, cuadríciclos pesados L7e, categorías L3e, L4e, L5e, y bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.

La base de la deducción por vehículo no puede superar los siguientes límites:

- vehículos M1 y N1: 32.000 euros.
- vehículos L1e y L2e: 5.000 euros.
- vehículos L3e, L4e y L5e: 10.000 euros.
- vehículos L6e y L7e: 15.000 euros.
- bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico: 1.500 euros.

Ahora bien, el contribuyente solamente puede practicar la deducción cada cuatro años por cada tipo de vehículo, salvo pérdida del vehículo por robo o siniestro total.⁴²

b) Deducción por la inversión en los sistemas de recarga: el contribuyente se puede deducir el 15% del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia.⁴³ La base de la deducción no puede superar los siguientes límites: si

⁴⁰ Reguladas en los arts. 62.13 y 62.14 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio que aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF.

⁴¹ Ahora bien, cuando las rentas del sujeto pasivo (incluidas las rentas exentas), no superen 30.000 euros en el periodo impositivo, estos porcentajes de deducción se amplían: un 35% para los vehículos eléctricos y un 10% en el caso de vehículos híbridos enchufables.

⁴² En este caso, si el contribuyente ha percibido indemnización de seguro, la base de la deducción se minorará con este importe.

⁴³ El porcentaje de deducción puede incrementarse en 2 puntos, si la potencia del punto de recarga es igual o superior a 7,4 kW e igual o inferior 22 kW; y en 5 puntos, si la potencia del punto de recarga es superior a 22 kW e inferior a 50 kW. Y El órgano competente en materia de energía deberá emitir el informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas y de los porcentajes de deducción aplicables.

son puntos de recarga de potencia normal, 5.000 euros; y si son puntos de recarga de alta potencia, 25.000 euros.

Finalmente, respecto el País Vasco, solamente Álava tiene una deducción y no es por la compra de vehículos nuevos, sino por la instalación de los puntos de recarga de vehículos eléctricos⁴⁴, en la misma línea que Navarra. El contribuyente se puede deducir el 15% de las cantidades satisfechas para la instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos de su propiedad y para fines particulares, ya sea en la finca de su propiedad o en el garaje comunitario. El contribuyente se puede deducir como máximo 15.000 euros y las instalaciones deben iniciarse entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre 2023, y deben estar finalizadas antes del 31 de marzo de 2024.

En la siguiente tabla núm. 3 realizamos un resumen de las deducciones autonómicas:

CCAA/provincia	Denominación	Uso	Tipo de vehículo	Deducción %	Ejercicios
La Rioja	Adquisición de vehículos eléctricos nuevos	Privativo	-Turismos -Furgonetas o camiones ligeros -Ciclomotores -Triciclos -Cuadriciclos ligeros y pesados -Motocicletas -Bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico	15	2018 y siguientes
Castilla y León	Fomento de la movilidad sostenible	Privativo	-Eléctrico puro - Eléctrico con autonomía extendida	15	2021 y siguientes

⁴⁴ Regulado en la disposición adicional 8 de la Norma foral de Álava 24/2022 de 23 de diciembre de Medidas tributarias para 2023.

			-Híbrido enchufable con autonomía en modo eléctrico de más de 40 km		
Asturias	Adquisición de vehículos eléctricos	Privativo	-Eléctricos nuevos enchufables -De pila de combustible	15	2022-2023
Comunidad Valenciana	Adquisición de vehículos eléctricos	Privativo	-Bicicletas (convencionales o eléctricas) -Kits de electrificación de bicicleta, -Vehículos de movilidad personal (VMP) eléctricos	10	2022 y siguientes
Navarra	Inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables	Privativo y actividad económica	Vehículos eléctricos	30	2023 y siguientes
			Híbridos enchufables	5	
	Inversión en sistemas de recarga		Inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión	15	
Álava (País Vasco)	Inversión en sistemas de recarga	Privativo	Instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos	15	2023 y siguientes

Tabla núm. 3. Deducciones autonómicas propias sobre vehículos eléctricos. Elaboración propia.

De la regulación de las CCAA y de la tabla núm. 3 observamos como La Rioja, Castilla y León y Asturias tienen una regulación similar, englobando a varias tipologías de coches eléctricos nuevos (por ejemplo, la Rioja y Navarra también la aplica a ciclomotores, triciclos, motocicletas y bicicletas) siempre de uso particular y con una deducción autonómica en el IRPF del 15% del valor de adquisición.

Mientras que la Comunidad Valenciana la enfoca con otra orientación: la ciñe solamente a bicicletas y vehículos de movilidad personal (VMP) eléctricos; la deducción es inferior (del 10%); y la delimita a unos márgenes de la base liquidable del IRPF contribuyente y, por lo tanto, a su capacidad económica. Y Navarra y Álava regulan también las deducciones por la inversión económica en los sistemas de recarga, cuestión que no realizan las otras Comunidades Autónomas de régimen común. E incluso Navarra tiene un porcentaje superior de deducción aplicable a los vehículos eléctricos del 30%.

b) Deducciones estatales

El legislador estatal se ha dado cuenta de la importancia de incentivar estas actuaciones y ha creado una nueva deducción estatal para vehículos eléctricos y sistemas de recarga, en vigor desde el 30 de junio de 2023; es decir, a partir de esta fecha todos los contribuyentes del IRPF van a tener derecho a esta deducción estatal. La ha introducido en el Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania⁴⁵. Se han creado dos incentivos fiscales en el IRPF para fomentar la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y la instalación de las infraestructuras de recarga; ambas situaciones se tienen que dar entre del 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024 (es decir, se deducirán solamente en

⁴⁵ Esta ley también es de apoyo a la reconstrucción de la Isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea. Está regulada en el art. 189 del Real Decreto-Ley 5/2023 que ha añadido la disposición adicional 58 de la LIRPF.

los periodos impositivos 2023 y 2024) y solamente se aplica para los vehículos de uso privativo⁴⁶:

1. Se pueden deducir el 15% del valor de adquisición de un vehículo eléctrico nuevo en dos supuestos: cuando se adquiera el vehículo⁴⁷ o bien cuando se abone a la persona vendedora una cantidad a cuenta para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25% del valor de adquisición del mismo.

El contribuyente solamente podrá deducirse uno de los dos supuestos y en ambos casos, la base de la deducción estará constituida por el valor de adquisición del vehículo, incluyendo todos los gastos y tributos inherentes a la adquisición y, claro está, descontando las cuantías subvencionadas a través de programas de ayudas públicas, como es el Moves III, que explicaremos en el apartado VI del presente artículo.

La base máxima de la deducción es de 20.000 euros; es decir, como máximo el contribuyente se podrá deducir el 15% de 20.000 euros, es decir, 3.000 euros. Por lo tanto, si el valor de adquisición del vehículo eléctrico es 30.000 euros o 45.000 euros, la deducción máxima que se practicará es 3.000 euros, es decir, el 15% de la base máxima (20.000 euros).

Ahora bien, del listado de vehículos eléctricos que hemos comentado al principio del presente artículo, solamente pueden aplicar la deducción estatal del IRPF los siguientes: vehículos eléctricos puros (BEV), vehículos eléctricos de autonomía extendida (EREV), vehículos híbridos enchufables (PHEV), vehículo eléctrico de células de combustible (FCV) y vehículo eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV); así como los vehículos que están propulsados exclusivamente por motores eléctricos y que estén homologados como vehículos eléctricos y las motocicletas eléctricas nuevas (categorías L3e, L4e y L5e)

⁴⁶ Reglamentariamente se regularán las obligaciones de información a cumplir por los concesionarios o vendedores de los vehículos, cuestión que a fecha de presentación de este artículo no se ha regulado.

⁴⁷ La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado, es decir, el 2023 o el 2024.

susceptibles de ayuda han de tener baterías de litio, motor eléctrico con una potencia del motor igual o superior a 3 kW y una autonomía mínima de 70 km.⁴⁸

Y todos estos vehículos deberán cumplir los siguientes tres requisitos:

- Estar inscritos en la Base de Vehículos del IDAE (Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía).
- No podrán estar afectos a una actividad económica, es decir, solamente puede ser vehículos para uso particular y privativo (como ya hemos indicado) y deberán estar matriculados por primera vez a nombre del contribuyente antes de 31 de diciembre de 2024.
- Y el precio de venta del vehículo adquirido no podrá superar el importe máximo establecido en el Anexo III del Real Decreto 266/2021, de 13 de abril⁴⁹. Por ejemplo, para los turismos son 45.000 euros antes de impuestos.

2. Se pueden deducir el 15% de las cantidades satisfechas para la instalación, en un bien inmueble de su propiedad, de sistemas de recarga de baterías para los vehículos eléctricos.⁵⁰ Por ejemplo, se pueden deducir las cantidades satisfechas por la inversión en equipos y materiales, los gastos de instalación y las obras necesarias para la instalación. Como máximo el contribuyente se puede deducir 4.000 euros y solamente son deducibles las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito (no en efectivo). Y al igual que en el supuesto anterior no dan derecho a deducción las cantidades que

⁴⁸ Sobre la clasificación medio ambiental de los vehículos se puede consultar el ya indicado anexo II del Reglamento General de Vehículos, Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

⁴⁹ Por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las Comunidades Autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de programas de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia Europeo.

⁵⁰ Solamente indicar que los puntos de recarga fueron englobados por primera vez en el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 regulado en el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021. El art. 36.2 cuando enumera las actuaciones subvencionables abarca las actuaciones en los edificios de viviendas de tipología residencial colectiva (incluidas las que se realicen en el interior de sus viviendas) que se dirijan a la mejora de su eficiencia energética y sostenibilidad: j) Las que fomenten la movilidad sostenible en los servicios e instalaciones comunes de los edificios o urbanizaciones tales como la instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos en los aparcamientos o adecuación de zonas e instalaciones de aparcamientos de bicicletas.

hayan sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas (como poder ser el Moves III).

De esta deducción estatal en el IRPF observamos como sigue la línea de Navarra y Álava incentivando tanto la compra de vehículos nuevos eléctricos, así como la inversión económica en las infraestructuras para los puntos de recarga.

4. Bonificaciones en los impuestos locales

Existen también incentivos o beneficios fiscales en el ámbito local en los dos aspectos que acabamos de comentar: a la tenencia de los vehículos eléctricos en el IVTM (Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica, conocido como el Impuesto de Circulación), y para la instalación de los puntos de recarga de los vehículos en el IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles), en el IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas) y en el ICIO (Impuesto sobre Construcciones y Obras).⁵¹

Todas ellas son bonificaciones potestativas, es decir, solamente se pueden aplicar si están reguladas en la correspondiente Ordenanza Fiscal de las entidades locales. Vamos a analizarlas⁵².

a) Tenencia de vehículos eléctricos

El IVTM grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.⁵³ El tipo de gravamen se establece en función de los caballos fiscales del tipo de vehículo: turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques, semirremolques, ciclomotores y motocicletas.⁵⁴

⁵¹ Sobre las bonificaciones se puede consultar Jaime Fernández Orte, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, en *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009.

⁵² Todos los textos consultados están en vigor para el ejercicio 2023.

⁵³ Así lo determina el art. 92.1 de la LRHL (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). Respecto este impuesto ya en 2014 la Comisión de Expertos indicó que “tendría que transformarse en un Impuesto Ambiental sobre el Uso de Medios de Transporte que absorbería y haría desaparecer al actual IDTM y cuya estructura se regularía de modo exclusivo por el Estado. En efecto, dado que las emisiones de dióxido de carbono constituyen un problema global, no tendría sentido la diferenciación del gravamen por las diversas Comunidades Autónomas. El importe de su cuota dependería de la emisión teórica de dióxido de carbono. El tipo podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones”. Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014, p. 332

⁵⁴ El tipo de gravamen está regulado en el art. 95.1 de la LRHL. Al respecto se puede consultar Fernando Fernández Marín, *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2013, pp. 43-ss.

La normativa estatal, la LRHL (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), permite que las Ordenanzas Fiscales de las entidades locales puedan regular dos bonificaciones medio ambientales, de esta forma los Ayuntamientos pueden reducir la carga fiscal del contribuyente. Son dos bonificaciones de hasta el 75%:⁵⁵

- en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, basadas en la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

- y en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.⁵⁶

Y la normativa estatal solamente indica que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones del Impuesto de Circulación se establecerán en la correspondiente Ordenanza Fiscal.

La LRHL cuando regula las bonificaciones de todos los impuestos locales utiliza la misma metodología: indica solamente el porcentaje máximo de la bonificación y que el resto de los aspectos sustantivos y formales serán regulados por las correspondientes Ordenanzas Fiscales de los Ayuntamientos (recordemos que todas ellas son bonificaciones potestativas, es decir, es decisión del Ayuntamiento regularlas o no).

Así también sucede en el IBI, en el IAE y en el ICIO, ya que las entidades locales tienen autonomía financiera (arts. 137 y 140 de la CE), es decir, tienen capacidad de decisión y de gestión en la vertiente de los ingresos (recaudando más o menos en función de las bonificaciones que regulen y que concedan) como en la vertiente de los gastos públicos. Cuestión que también se plasma en el principio de suficiencia financiera del art. 142 de la CE que garantiza que las

⁵⁵ Art. 95.6 de la LRHL. Esta bonificación existe desde que se creó la norma en 2004. Al respecto se puede consultar Fernando Fernández Marín, *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2013, pp. 179-182.

⁵⁶ Se puede consultar Alejandro Menéndez Moreno, "Paradojas de la fiscalidad medioambiental", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2021.

entidades locales tengan los ingresos públicos suficientes para hacer frente a sus gastos públicos.⁵⁷

Como hemos comentado, la LRLH indica que los Ayuntamientos pueden establecer, en su correspondiente Ordenanza Fiscal,⁵⁸ una bonificación de como máximo el 75%. Si acudimos a las Ordenanzas Fiscales analizadas resulta que los entes locales han establecido una única bonificación o varias.⁵⁹

Por ejemplo, Madrid regula una bonificación con un único porcentaje del 75% y también regula el periodo impositivo en que se aplica: en los vehículos que no sean de combustión interna (es decir, eléctricos, de pila de combustible o de emisiones directas nulas), los vehículos híbridos enchufables PHEV (Plug in Hybrid Vehicle) y los vehículos eléctricos de rango extendido la bonificación se aplica de forma indefinida; mientras que para los vehículos que, según su homologación de fábrica, utilicen el gas o el bioetanol o sean de tecnología híbrida, e incorporen dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes solamente la bonificación solamente se aplica durante 6 años.⁶⁰ En este sentido, Málaga también regula únicamente la bonificación del 75% para los vehículos eléctricos, pero solamente la aplica

⁵⁷ Se puede consultar Luis María Cazorla Prieto, *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981, p. 298.

⁵⁸ Como herramienta para regular los tributos según el art. 106.2 de la LRBRL (Ley Reguladora de Bases del Régimen Local, Ley 7/1985 de 2 de abril).

⁵⁹ También se puede consultar Gil Maciá, ¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales en sus impuestos?, en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 42, 2019, pp. 109-142. Y Luis Nández Alonso; Álvaro Hernández Sánchez, “Análisis jurídico-económico sobre el incentivo fiscal aplicable a los vehículos ecológicos en el IVTM”, en *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 56, 2022. En este contexto García de Pablos. aboga por cambiar la configuración del tributo introduciendo un nuevo tipo gravamen que tenga en cuenta el uso de los vehículos, J. Félix García de Pablos, “El futuro del Impuesto sobre circulación de vehículos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 15, 2023. Pero para ello se debe tener en cuenta “dos premisas básicas, la sencillez de gestión y la suficiencia financiera”, como afirma Juan Ignacio Gómar Sánchez, “Algunas claves para rediseñar el IVTM en clave medio ambiental, de capacidad económica y de suficiencia financiera”, *Tributos locales*, núm. 152, 2021.

⁶⁰ Así lo indica el art. 4.4 de la Ordenanza del IVTM. Todas las Ordenanzas Fiscales de Madrid están publicadas en abierto en <<https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Publicaciones/OrdenanzasFiscales/Ordenanzas-fiscales-reguladoras-de-los-tributos-y-precios-publicos-municipales/?vgnextfmt=default&vgnextoid=be2862215c483510VgnVCM2000001f4a900aRCRD&vgnnextchannel=6d7bec681ac48610VgnVCM2000001f4a900aRCRD>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

durante 5 periodos impositivos siguientes a aquel en que se hubiese producido su matriculación o reforma.⁶¹

Sin embargo, otras ciudades regulan varios porcentajes. Por ejemplo, Barcelona tiene la bonificación del 75% para los vehículos clasificados como cero emisiones según el registro de vehículos de la Dirección General de Tráfico y el 50% para los vehículos clasificados como ECO que utilicen combustible gasolina, con emisiones hasta 120 gr/km de CO₂.⁶²

Valencia regula la bonificación por la clase de motor: si son turismos eléctricos y vehículos turismos híbridos (motor eléctrico-gasolina, eléctrico-diésel, o eléctrico-gas) la bonificación es del 75% (bonificación indefinida). Y la bonificación es del 30% si utilizan como carburante gasolina sin plomo y cuando el grado de emisión de carbono CO₂ sea inferior a 100 gr/Km (y esta bonificación solamente es para 3 años).⁶³

Zaragoza regula la bonificación del 75% en función de las características de los motores, la clase de combustible que consuma el vehículo y la incidencia de la combustión en el medio ambiente; y el porcentaje oscila entre el 5% y el 40% en función del grado de emisiones de dióxido de carbono (CO₂).⁶⁴

Murcia también establece diferentes porcentajes de deducción:

- 75%: los vehículos 100% eléctricos (de forma indefinida).

⁶¹ El art. 6.2 de la Ordenanza 2 del IVTM enumera los vehículos a los cuales se aplica: eléctricos híbridos (HEV); eléctricos enchufables (PHEV); eléctricos de autonomía extendida (EREV); eléctricos de batería (BEV), propulsados únicamente por un motor eléctrico y cuya fuente de energía proviene de la electricidad almacenada en la batería que se debe cargar a través de la red eléctrica; con motores que admitan la propulsión con gases licuados del petróleo, sean híbridos o no; con motores que admitan la propulsión con gas natural, sean híbridos o no; con motores propulsados por un motor eléctrico alimentado por energía solar fotovoltaica, sean híbridos o no; y con motores propulsados por hidrógeno, sean híbridos o no. Todas las Ordenanzas Fiscales de Málaga están en <<https://www.malaga.eu/el-ayuntamiento/normativa-municipal/ordenanzas-fiscales/>> [Última consulta, 29 de agosto de 2023].

⁶² Art. 7.2 de la Ordenanza 1.2 del IVTM. Todas las Ordenanzas Fiscales de Barcelona están en <<https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/es/normativa?profile=1>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁶³ Art. 7 de la Ordenanza 1.2 del IVTM. Todas las Ordenanzas Fiscales de Valencia están en <<https://sede.valencia.es/sede/ordenanzas/index.xhtml>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁶⁴ El art. 4 de la Ordenanza 6 del IVTM regula todos los requisitos. Todas las Ordenanzas Fiscales de Zaragoza están en <<https://www.zaragoza.es/sede/portal/normativa/>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

- 30%: 1. Los vehículos híbridos (motor eléctrico-gasolina, eléctrico-diésel, o eléctrico gas) que estén homologados de fábrica, incorporando dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes; 2. Los vehículos cuyo motor disponga de limitador de emisiones de CO₂ que emitan hasta 120 gr/Km o en el caso de los camiones, que acrediten esta circunstancia mediante certificación de adecuación a la última norma europea sobre emisiones para motores diésel, en g/kWh o en g/Km (Certificado Euro V o posterior). 3. Los vehículos que, según su homologación de fábrica, utilicen el gas como combustible e incorporen dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes. Esta bonificación del 30% solamente se aplica en el año de su matriculación y durante los dos años siguientes, es decir, en tres periodos impositivos.⁶⁵

Y Palma de Mallorca también regula diversos porcentajes:⁶⁶

- 75%: los vehículos eléctricos de las clases turismos, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares.

- 50%: los vehículos híbridos (motor eléctrico-gasolina, eléctrico-gasoil o eléctrico-gas), de las clases de turismos, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares, que estén homologados.⁶⁷

Y turismos, camiones, furgones, furgonetas, vehículos mixtos adaptables, autobuses y autocares que utilicen como combustible el biogás, gas natural comprimido (GNC), gas licuado del petróleo (GLP), metano, metanol, hidrógeno y derivados de aceites vegetales.

Asimismo, los Ayuntamientos también pueden indicar si es una bonificación rogada, es decir, tiene que ser solicitada por el contribuyente (como por ejemplo se indica en Barcelona, Valencia, Zaragoza, Málaga, Murcia, Palma de Mallorca) y respecto los ejercicios posteriores la concesión ya es automática, siempre que

⁶⁵ Según el art. 4.3 de la Ordenanza fiscal núm. 3.3 del IVTM. Todas las Ordenanzas Fiscales de Murcia están en https://www.murcia.es/web/portal/ordenanzas/-/document_library_display/Y4re/view/285965 [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁶⁶ Según el art. 5 de la Ordenanza fiscal del IVTM. Todas las Ordenanzas Fiscales de Palma de Mallorca están en https://seuelectronica.palma.es/portal/PALMA/sede/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/2_15322_4_2.pdf [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁶⁷ En este supuesto cuando se trate de vehículos de transporte colectivo, con más de 9 plazas incluida la del conductor, la bonificación será del 75%.

se continúe cumpliendo los requisitos. O bien pueden indicar que es automática y se aplica de oficio por la Administración Municipal, previa comprobación del cumplimiento de todos los requisitos y de acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de Tráfico (así lo hace por ejemplo Madrid⁶⁸).

En resumen, la mayoría de los Ayuntamientos tienen estos beneficios tributarios en el Impuesto a los Vehículos de Tracción Mecánica,⁶⁹ sin embargo, la Ordenanza Fiscal Sevilla no tienen esta tipología de bonificaciones, por lo tanto, no se puede aplicar a sus contribuyentes.⁷⁰

b) Puntos de recarga de vehículos eléctricos

Esta bonificación a la instalación de puntos de recarga existe de la misma forma en el IBI, en el IAE (ambos del 50%) y en el ICIO (del 90%).

Estas tres bonificaciones son relativamente nuevas y se aplican desde el año 2022, ya que ha sido añadidas por las disposiciones finales 5.1, 5.2 y 5.3 del Real Decreto Ley 29/2021 de 21 de diciembre, por el cual se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.⁷¹

⁶⁸ Pero para los vehículos que utilicen el gas o el bioetanol o sean de tecnología híbrida indica que es una bonificación rogada.

⁶⁹ Como ha indicado Buñuel González en referencia al Impuesto local de circulación (IVTM). “algunos municipios pequeños limítrofes con grandes ciudades las han utilizado de manera distinta a la perseguida por la norma. Estos municipios han aplicado las bonificaciones con exagerada “generosidad” como mecanismo para que las empresas de alquiler de vehículos se instalen en su territorio. Se trata de casos de competencia fiscal, en los que el traslado de las flotas de vehículos de alquiler hace que el número de vehículos por habitante en esos pequeños municipios sea disparatado y más que compense la pérdida de recaudación que supone que cada vehículo pague menos de lo que normalmente debería”. Miguel Buñuel González, “La tributación del transporte como instrumento frente al cambio climático”, en Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 8, 2009., p. 40.

⁷⁰ Solamente tiene la bonificación para vehículos históricos (art. 9 de la Ordenanza del IVTM). Todas las Ordenanzas Fiscales de Sevilla están en <<https://www.sevilla.org/servicios/agencia-tributaria-de-sevilla/ordenanzas-fiscales/2023>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁷¹ El razonamiento jurídico lo encontramos en la exposición de motivos que indica: “Una vez aprobadas por la Comisión Europea las ayudas destinadas al proyecto estratégico para la Recuperación y Transformación Económica (PERTE) del vehículo eléctrico y conectado, que será financiado por el mecanismo de Recuperación y Resiliencia (RRF), se hace necesario llevar a cabo acciones que permitan el correcto y rápido desarrollo de todos los elementos que impulsen un avance en la descarbonización de la movilidad y la sustitución de una parte sustancial de la actual flota por vehículos eléctricos. Uno de dichos elementos son los puntos de recarga para vehículos eléctricos, así con el fin de facilitar su despliegue se incorporan a la normativa un conjunto de bonificaciones voluntarias o potestativas en impuestos municipales tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.”

En los tres beneficios fiscales, la LRHL solamente indica que la bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente y que, al igual que en el supuesto anterior del IVTM, la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones se establecerán en la correspondiente Ordenanza Fiscal. Así que vamos a explicarlas de forma separada y dando ejemplos de la regulación actual.

El IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) grava la titularidad del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles (rústicos y urbanos) y el beneficio fiscal es la bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para los vehículos eléctricos.⁷² La LRHL no indica nada más, es decir, no indica que solamente se pueda aplicar a la vivienda residencia habitual del contribuyente (persona física); por lo tanto, es aplicable a cualquier bien inmueble que sea propiedad del contribuyente, pudiendo englobar las segundas y ulteriores residencias y los bienes inmuebles afectos a actividades económicas de los autónomos y de las sociedades/empresas.

Si acudimos a las Ordenanzas Fiscales del IBI en vigor nos encontramos que no la tienen incorporada ninguno de los Ayuntamientos analizados: Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza, Málaga, Murcia, Palma de Mallorca. Por lo tanto, es una oportunidad perdida, al no tenerla en las Ordenanzas Fiscales no se puede aplicar; en otras palabras, proponemos su inclusión a partir del ejercicio 2024 para poder beneficiar a la ciudadanía.

El IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas) grava el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas y la bonificación por la instalación de puntos de recarga también es de hasta el 50% de la cuota.⁷³ Es decir, un autónomo (persona física) o una sociedad/empresa que tribute por cuota municipal⁷⁴ y que haya instalado un punto de recarga para vehículos eléctricos en los locales afectos a la actividad económica (donde desarrolla su

⁷² Arts. 61 y 74.7 de la LRHL.

⁷³ Así lo indican los arts. 78.1 y 88.2.f) de la LRHL.

⁷⁴ Recordamos que el IAE se puede tributar por cuota municipal, provincial o nacional, art. 85 de la LRHL, en función del territorio donde realice su actividad económica.

actuación económica) tendrá una bonificación en la cuota del IAE de hasta el 50%.⁷⁵

Por ejemplo, no está regulada en las Ordenanzas Fiscales del IAE de Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza, Murcia, Palma de Mallorca.

Si bien, Madrid y Málaga no regulan la bonificación específica de la LRHL de los puntos de recarga, sí que regulan otra bonificación medio ambiental enfocada a que las empresas tengan un plan de transporte para sus trabajadores. Madrid regula una bonificación que oscila entre el 10% al 50% siempre que el objeto del citado plan sea mejorar la eficiencia energética en los desplazamientos hasta el centro de trabajo perteneciente al municipio de Madrid, reducir las emisiones de la empresa ligada a su movilidad y contribuir al cambio de pautas en la movilidad de sus trabajadores, fomentando el transporte público o el transporte colectivo o compartido.⁷⁶ Y Málaga también tiene la bonificación de hasta un 50% de la cuota anual del IAE por el establecimiento de un plan de transporte para los trabajadores que fomente el transporte colectivo.⁷⁷ En ambos supuestos se trata de una bonificación rogada, es decir, el contribuyente tiene que solicitarla formalmente al Ayuntamiento.

Y finalmente, respecto el ICIO (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras), que grava la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra, la bonificación es superior, de hasta el 90%, para todas las construcciones, instalaciones y obras necesarias para la instalación de los puntos de recarga.⁷⁸ Esta bonificación es superior a las anteriores (que era del 50%), ya que el coste económico de realización de las obras es superior.

Por ejemplo, este beneficio fiscal no está regulada en las Ordenanzas Fiscales del ICIO de Madrid, Barcelona, Sevilla, Málaga, Murcia.

Valencia sí que regula la bonificación por las instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos del 90% respecto las construcciones, instalaciones u

⁷⁵ Al igual que en el IS que los vehículos tenían que estar afectos a la actividad empresarial, es decir, no se pueden utilizar para fines particulares ni privados.

⁷⁶ El art. 16.4 de la Ordenanza Fiscal del IAE de Madrid determina los requisitos de aplicación.

⁷⁷ Así lo indica el art. 5.9 Ordenanza Fiscal núm. 2 del IAE de Málaga.

⁷⁸ Arts. 101 y 103.2.f) de la LRHL.

obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para los vehículos eléctricos.⁷⁹ Y en el mismo sentido lo regula Palma de Mallorca como una bonificación del 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que tengan por objeto la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos.⁸⁰ En ambos supuestos, el incentivo fiscal está regulado como una bonificación rogada (tiene que ser solicitada por el sujeto pasivo) y está condicionada siempre a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.

Zaragoza también establece una bonificación del 95% para las construcciones e instalaciones, realizadas por comunidades de propietarios para destinarlas a la preinstalación de sistemas de recarga de vehículos eléctricos o enchufables en los garajes comunitarios.⁸¹ El porcentaje se excede del 90% marcado por la LRHL porque el Ayuntamiento la enmarca en las bonificaciones por interés o utilidad municipal de carácter del art. 103.2.a) de la LRHL y por este motivo jurídico se permite que sea de un 95% que es el porcentaje máximo que marca la LRHL.⁸²

De este análisis tributario observamos que la normativa estatal (LRHL) permite que existan las bonificaciones potestativas por la instalación de puntos de recarga desde 2022 en el IBI, ICIO e IAE. Ahora bien, de las Ordenanzas Fiscales de 2023 analizadas, solamente el Ayuntamiento de Valencia, Zaragoza y Palma de Mallorca lo han regulado en el ICIO, el resto de las entidades locales no. Por lo tanto, seguimos la misma línea argumentativa y consideramos que se pueden regular y, por lo tanto, aplicar estas bonificaciones, pero se necesita el requisito formal de aprobación por Ordenanza fiscal, que implica una decisión política del Ayuntamiento y un consenso social.

⁷⁹ El art. 6.2.E de la Ordenanza Fiscal 1.5 del ICIO de Valencia determina los requisitos de aplicación.

⁸⁰ Regulada en el art. 6.4 de la Ordenanza Fiscal del ICIO de Valencia.

⁸¹ Regulada en el art. 15.5 de la Ordenanza Fiscal del ICIO de Zaragoza.

⁸² Este precepto regula una bonificación potestativa de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

III. SUBVENCIONES

Cuando se tiene la voluntad política de incentivar una actuación a corto plazo como, por ejemplo, la que estamos analizando de adquirir vehículos eléctricos, así como la instalación de puntos de recarga, también se puede utilizar otra técnica ajena a las deducciones o bonificaciones fiscales en los impuestos, que es la de conceder subvenciones.⁸³ Es decir, con la estrategia de conceder subvenciones y ayudas (y, por lo tanto, con dinero público) se puede conseguir la renovación directa del parque de vehículo, así como la aplicación del art. 45 CE de protección del medio ambiente.

Y paralelamente la persona compradora ve reducida la carga económica que implica adquirir un vehículo eléctrico. Es decir, son dos instrumentos jurídicos diferentes: los primeros explicados son los beneficios tributarios o fiscales (las deducciones impositivas o las bonificaciones en los tributos locales) y ahora vamos a explicar un instrumento financiero (las subvenciones); y en ambas se obtienen los mismos resultados económicos.

En la actualidad existe el programa Moves III de incentivos a la movilidad eléctrica del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico⁸⁴. La normativa que lo regula es el Real Decreto 266/2021, de 13 de abril que aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de programas de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia Europeo⁸⁵ y tiene por objetivo regular la concesión

⁸³ En la concesión de estas ayudas se vislumbra siempre una finalidad de interés público. Así también lo indica Antonio Cubero Truyo, “Subvenciones para la adquisición de vehículos. Observaciones críticas sobre su déficit de legalidad”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2014.

⁸⁴ Gestionado por el Instituto para la Diversificación y el Ahorro (IDEA).

⁸⁵ Según la exposición de motivos: “Se enmarca en el nuevo Fondo de Recuperación Next Generation EU y permitirá a España movilizar un volumen de inversión sin precedentes y en este contexto se aprobó el 7 de octubre de 2020 el marco general del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España, que traza la hoja de ruta para la modernización de la economía española”. Esta normativa ha sido modificada por el Real Decreto 821/2023, de 14 de noviembre, por el que se adapta al marco europeo de ayudas de estado el Real Decreto 266/2021, de 13 de abril, por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de programas de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia Europeo, y se amplía su vigencia.

directa de ayudas, con carácter extraordinario, y por razones de interés público, social y económico.

Esta normativa regula dos actuaciones para incentivar la movilidad eléctrica:⁸⁶

- el fomento de la adquisición de vehículos eléctricos: solamente de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible. Las ayudas van en función de la tipología de los vehículos, desde los 1.300 euros hasta los 9.000 euros.⁸⁷

- y el programa de apoyo al despliegue de la infraestructura de recarga de vehículos eléctricos. Que engloba los siguientes usos: uso privado en el sector residencial (incluyendo las viviendas unifamiliares); uso público en el sector no residencial (aparcamientos públicos, hoteles, centros comerciales, universidades, hospitales, polígonos industriales, centros deportivos); uso privado en zonas de estacionamiento de empresas privadas y públicas (para dar servicio a su propia flota); uso público en las zonas de estacionamiento de empresas privadas y públicas (para dar servicio a sus trabajadores y clientes); uso público en la vía pública, ejes viarios urbanos e interurbanos; y uso público en la red de carreteras (abarca la infraestructura de recarga en estaciones de servicio y gasolineras).

Para estas dos actuaciones, el Ministerio transferirá a las Comunidades Autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla 400 millones de euros.⁸⁸ Y las personas destinatarias de las ayudas son los particulares (personas físicas mayores de edad), los autónomos (personas físicas que realizan actividades económicas)⁸⁹, las empresas (personas jurídicas y otras entidades, con o sin

⁸⁶ La información sobre el Programa Moves III está en: <<https://www.idae.es/ayudas-y-financiacion/para-movilidad-y-vehiculos/programa-moves-iii>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

⁸⁷ El anexo III del Real Decreto 266/2021 determina las cantidades.

⁸⁸ De acuerdo con lo determinado en el art. 13 del Real Decreto 266/2021; en el anexo I del Real Decreto 266/2021 están los requisitos y en el anexo V la distribución del presupuesto. El plazo para presentar las solicitudes finaliza el 31 de diciembre de 2023, en la forma que establezcan las Comunidades Autónomas. Además, el Real Decreto 406/2023 de 29 de mayo ha flexibilizado los requisitos para el acceso a estas ayudas.

⁸⁹ Y, por lo tanto, deberán estar dados de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

personalidad), las comunidades de propietarios, las entidades locales⁹⁰ y las entidades públicas.⁹¹

Pues bien, todas estas ayudas económicas son subvenciones sujetas a la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre) y a su Reglamento (Real Decreto 887/2006, de 21 de julio),⁹² por lo tanto, tienen las mismas consecuencias económicas para el contribuyente: es disminuir la carga económica directa (el coste de adquirir el vehículo eléctrico o de las obras por la instalación del punto de recarga); pero a su vez tienen una consecuencia indirecta, estas subvenciones económicas son una ganancia patrimonial que tiene que declarar la persona beneficiaria (el contribuyente) en su correspondiente IRPF o IS (si es una empresa).⁹³ Y consecuentemente en el IRPF se tributan al tipo de gravamen general que oscila entre el 13% y en 45% en función de la Comunidad Autónoma donde resida el contribuyente⁹⁴ y en el IS al tipo de gravamen que corresponda a la sociedad o empresa (siendo el tipo de gravamen general del 25%).⁹⁵

IV. REFLEXIONES FINALES

La tendencia política es que la ciudadanía adquiera vehículos eléctricos y si bien existe, en la actualidad, una clara conciencia ciudadana respecto la protección

⁹⁰ Del art. 3 de la LRBRL: Municipio, Provincia, Isla en los archipiélagos balear y canario, las Comarcas u otras entidades que agrupen varios Municipios, las Áreas Metropolitanas y las Mancomunidades de Municipios.

⁹¹ Del art. 2.2 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, Ley 40/2015 de 1 de octubre.

⁹² Así lo indica el art. 3 del Real Decreto 266/2021, de 13 de abril.

⁹³ Así ya ocurre con otras ayudas públicas como son el Bono Joven o las ayudas al pago del alquiler. Se puede consultar la Resolución del TEAC (Tribunal Económico Administrativo central) de 1 de junio de 2020 y las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos CV3468-20 de 30 de noviembre de 2020 y CV1985-21 de 24 de junio de 2021. Es decir, existe una deficiente información tributaria “que puede provocar el desconocimiento de la obligación de tributar por estas ayudas públicas” según José María Cobos Gómez y Antonio Fernández de Buján y Arranz, “La (escasa) ambientalización del IRPF en la reforma fiscal: promoción de los vehículos energéticamente eficientes”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016, p. 17.

⁹⁴ Y no el de la base imponible del ahorro que es inferior. El art. 63 de la LIRPF regula el tipo de gravamen general.

⁹⁵ Regulado en el art. 29 de la LIS.

del medio ambiente,⁹⁶ nuestro legislador ha optado por crear beneficios fiscales a la compra y tenencia de dichos vehículos⁹⁷.

En este sentido, los arts. 4.1.g) y h) de la Ley 1/2023 de 20 de febrero de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global indica que la política española de cooperación para el desarrollo sostenible debe perseguir el objetivo de una “fiscalidad justa, eficaz y progresiva” y “Promover la gobernanza democrática global y marcos regulatorios inclusivos, legítimos y eficaces en los ámbitos de (...) la fiscalidad, para conseguir una más equitativa distribución de las oportunidades de desarrollo entre países y personas.”⁹⁸

Como hemos explicado estos beneficios tributarios y financieros medio ambientales son:

- nuevas deducciones a partir del ejercicio 2023 a las empresas en el IS a la compra de nuevos vehículos afectos a su actividad económica y la instalación de los puntos de recarga;
- deducciones estatales a los contribuyentes personas físicas en su IRPF para la compra de vehículos para el uso privativo y la instalación de los puntos de recarga (a partir del 30 de junio de 2023);
- bonificaciones en la tenencia de estos coches, respecto el IVTM (regulada en la actualidad por las Ordenanzas Fiscales de muchos Ayuntamientos).
- desde el año 2022 la normativa estatal (LRHL) permite bonificaciones a la instalación de los puntos de recarga en el IBI, o por las obras de dicha instalación

⁹⁶ Así ya fue indicado por Russell Hensley; Stefan M Knupfer; Axel Krieger, “The fast lane to the adoption of electric cars”, en *McKinsey Quarterly*, febrero 2011: en los siguientes términos “Consumer education is one such measure that will be critical for catalyzing both early and mass adoption. Forty percent of New York and Shanghai respondents said they didn’t know much about electric vehicles and many were anxious about driving range limitations. Few knew that battery-powered cars are relatively quiet and can potentially accelerate faster than conventional ones. And more important, many weren’t aware that electric cars help drivers save money on both fuel and maintenance in the long run.”

⁹⁷ En este sentido se pronuncian Jonatan J. Gómez Vilchez; Austin Smyth; Luke Kelleher; Hui Lu; Charlene Rohr; Gillian Harrison; Christian Thiel; “Electric car purchase price as a factor determining consumers’ choice and their views on incentives in Europe”, *Sustainability*, 2019, vol. 11, núm. 22, p. 6357. “The evidence presented in this paper reaffirms the argument that incentives, in particular government financial interventions, are likely to be critical in accelerating widespread uptake of ZEVs, as electric car prices are still perceived by European consumers to be too high.”

⁹⁸ Otro reto del futuro también serán los vehículos propulsados por energía solar. Así lo indica Eva María Sánchez Sánchez, “La innovación de los vehículos eléctricos desafía la amenaza de efectos ambientales y su fiscalidad”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2023.

en el ICIO o en el IAE si se colocan los puntos de recarga en el desarrollo de la actividad económica. Esta bonificación se está regulando de forma incipiente en el ICIO por parte de algunos Ayuntamientos; pero respecto el IBI y el IAE, no se ha regulado por parte de las Ordenanzas Fiscales analizadas (que por ejemplo, son las 9 ciudades con más población). Por lo tanto, esperemos que exista la voluntad política de que su implementación aumente en el ejercicio 2024.

- concesión de subvenciones públicas, para reducir el valor de adquisición del vehículo, como medida financiera no fiscal que obtiene, en la práctica, los mismos resultados económicos.

En este contexto, se pueden crear más medidas fiscales para seguir promocionando estas actuaciones, sobre todo aún más en el actual marco de Zonas de Bajas Emisiones (ZEB). Así, el art. 14.3.a) de la Ley de Cambio Climático y Transición Energética (Ley 7/2021, de 20 de mayo), determina que las ciudades, los municipios y los territorios insulares de más de 50.000 habitantes deberán adoptar, antes de 2023, planes de movilidad urbana sostenible que introduzcan medidas de mitigación que permitan reducir las emisiones derivadas de la movilidad, de tal forma que no se podrá acceder a ellas con coches contaminantes.

Las medidas nuevas tributarias que proponemos implementar en un futuro y que son viables en nuestro ordenamiento jurídico para reducir la contaminación atmosférica son:

En primer lugar, en sede del IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido): reducir el tipo de gravamen del IVA para la adquisición de los vehículos eléctricos. En la actualidad el tipo de gravamen es el tipo general del 21% sea un vehículo eléctrico o no.⁹⁹

Por lo tanto, proponemos que la adquisición de los vehículos eléctricos nuevos se grave a un tipo de gravamen reducido del 10%, como incentivo fiscal, como

⁹⁹ Los vehículos no se encuentran regulados en el art. 91 de la LIVA (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Siempre cumpliendo la normativa Europa, es decir, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

ya sucede en la adquisición de otros bienes de carácter esencial como es la adquisición de una vivienda que tiene un tipo impositivo del 10%.¹⁰⁰

Así por ejemplo ya sucede en Canarias, que para el mismo hecho imponible del IVA liquida el IGIC (Impuesto General Indirecto Canario) ya ha establecido un tipo de gravamen del 0% para las entregas de vehículos híbridos eléctricos, vehículos eléctricos, vehículos destinados al transporte público propulsados por gas licuado del petróleo, vehículos de pila de combustible y los ciclos, bicicletas, bicicletas con pedaleo asistido, patinetes y patinetes eléctricos.¹⁰¹

En segundo lugar, en sede del Impuesto sobre Sociedades se podrían crear beneficios fiscales para poder electrificar el transporte urbano de personas, tales como los autobuses.¹⁰² Si bien se puede aplicar la nueva amortización acelerada en el IS explicada, se podrían recuperar la finalidad medioambiental de las deducciones que existían en la antigua normativa del IS, en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que permitiría aplicar una la deducción del 12% en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera (furgonetas, camiones, autobuses, etc.), ya que estas actuaciones implicarán una reducción de la contaminación atmosférica.¹⁰³

En tercer lugar, en sede del IRPF: consideramos que ceñir la nueva deducción creada en 2023 a la adquisición de vehículos para uso particular deja al margen a todos los vehículos afectos a las actividades económicas o profesionales, es decir, a los autónomos que, en realidad, son aquellas personas que se trasladan en el ejercicio de sus actividades y son las que potencialmente contaminan más. Por lo tanto, abogamos por ampliar esta deducción a la adquisición de vehículos eléctricos y los puntos de recarga de las actividades económicas y profesionales. Esta actuación ya está presente en las subvenciones (y en el programa MOVES)

¹⁰⁰ Tal y como indica el art. 91.Uno. 1. 7º de la LIVA.

¹⁰¹ Regulado en el art. 59.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, Ley de Medidas administrativas y fiscales de Canarias.

¹⁰² También se puede crear otra tipología de deducciones que, si bien afectan de forma directa a los vehículos eléctricos, sí que afectarían a la contaminación atmosférica como son las deducciones por los gastos que tienen las empresas respecto la movilidad sostenible de las personas trabajadoras: tales como los servicios realizados por el autobús de la empresa, la compra de bicicletas eléctricas o de patinetes eléctricos para las personas empleadas, o la compra de bonos del transporte público

¹⁰³ Regulado en el art. 39.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y derogado por el art. 92 de Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Esta medida se aplicó hasta el ejercicio 2010.

que abarca la adquisición para un uso personal y también de los autónomos. Y también en los impuestos locales que hemos explicado.

Y además, se podría establecer que todas las ayudas económicas (subvenciones) concedidas en el marco del programa Moves III (tanto para la adquisición de los vehículos eléctricos, como para las infraestructura de los puntos de recarga) sean rentas exentas del IRPF, como por ejemplo ya ocurre con las ayudas públicas para la rehabilitación energética de los edificios¹⁰⁴, cosa que no ocurre en la actualidad y que tienen que tributar como ganancias patrimoniales en el IRPF correspondiente, implicando un gravamen económico al contribuyente.

Finalmente, es necesario indicar que, para poder conseguir este objetivo 55 de la Unión Europea (Fit for 55), además, a partir del 2025 deben instalarse estaciones de recarga rápida de, al menos 150 kW para turismos y furgonetas, cada 60 km en los principales corredores de transporte de la UE.¹⁰⁵ Por lo tanto, será necesario destinar más recursos públicos en los Presupuestos Generales de Estado de 2024 y de los siguientes ejercicios para poder sufragar esta actuación.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Así lo indica la disposición adicional 5.4 de la LIRPF, conforme no se imputan en la base imponible del IRPF: 1. Las ayudas otorgadas por el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000); 2. Las Ayudas del Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; 3. Las ayudas concedidas por el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes; 4. Las ayudas en el marco del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y 5. Las ayudas del Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

¹⁰⁵ La denominada «red transeuropea de transporte (RTE-T), tal y como se indica en <<https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/07/25/alternative-fuels-infrastructure-council-adopts-new-law-for-more-recharging-and-refuelling-stations-across-europe/>> [Última consulta, 14 de noviembre de 2023].

¹⁰⁶ Indirectamente, en el futuro también se deberá tener en cuenta la fuente de la energía que sirve para cargar las baterías de los vehículos eléctricos, ya que, si es generada con combustibles fósiles, no sería muy ecológico.

V. BIBLIOGRAFÍA

AAVV, Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014. Accesible en <<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>>

Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio climático y Derecho Tributario: un compromiso con el Medio Ambiente*, Fundación Universitaria San Pablo-Ceu. Madrid, 2009.

Buñuel González, Miguel, “La tributación del transporte como instrumento frente al cambio climático”, en *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, 2009.

Calvo Vérguez, Juan, “El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, 2021.

Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, en *Crónica Tributaria*, núm. 142, 2012.

Cazorla Prieto, Luis María, *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981.

Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Fernando Becker, Luis María Cazorla, Julián Martínez-Simancas (dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi. Cizur Menor, 2008, pp. 53-84.

Cobos Gómez, José María; Fernández de Buján y Arranz, Antonio; “La (escasa) ambientalización del IRPF en la reforma fiscal: promoción de los vehículos energéticamente eficientes”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2016.

Cobos Gómez José María; Fernández de Bujan y Arranz, Antonio, “La utilización de incentivos ambientales en los impuestos tradiciones: especial referencia a los impuestos estatales directos”, en *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2018.

- Cubero Truyo, Antonio, “Subvenciones para la adquisición de vehículos. Observaciones críticas sobre su déficit de legalidad”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2014.
- De Dios Reyes Rascón, Juan, “Elementos tributarios “ecológicos” para el fomento de la adquisición y utilización de vehículos eficientes energéticamente como medida de protección del medio ambiente”, en VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, La fiscalidad en el marco de la transición ecológica, en *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, 2020.
- Fernández de Buján y Arranz, Antonio, “Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, La fiscalidad en el marco de la transición ecológica, en *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, 2020.
- Fernández Marín, Fernando, *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2013.
- Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, en *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009.
- García Caracuel, María, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, en José Antonio Sánchez Galiana (coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons. Madrid, 2008, pp.193-220.
- García de Pablos, J. Félix, “El futuro del Impuesto sobre circulación de vehículos”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm 15, 2023.
- García Puente, Jaime, “Hacia un enfoque coordinado y ecológico para la fiscalidad del automóvil”, en Beatriz Vázquez Rodríguez (coord.), *Las relaciones entre el Derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*, Thomson Reuters-Civitas. Navarra, 2022, pp. 495-513.
- Gil Maciá, Lorenzo, ¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales en sus impuestos?, en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 42, 2019.

Gómar Sánchez, Juan Ignacio, “Algunas claves para rediseñar el IVTM en clave medio ambiental, de capacidad económica y de suficiencia financiera”, en *Tributos locales*, núm. 152, 2021.

Gómez Vilchez, Jonatan J.; Smyth, Austin; Kelleher, Luke; Lu, Hui; Rohr; Gillian Harrison, Charlene; Christian Thiel, Christian; “Electric car purchase price as a factor determining consumers’ choice and their views on incentives in Europe”, en *Sustainability*, 2019, vol. 11, núm. 22, <<https://doi.org/10.3390/su11226357>>

Hensley, Russell; Knupfer, Stefan M.; Krieger, Axel, “The fast lane to the adoption of electric cars”, en *McKinsey Quarterly*, febrero 2011.

Herrera Molina, Pedro M., *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons. Madrid. 2000.

Menéndez Moreno, Alejandro, “Paradojas de la fiscalidad medioambiental”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2021.

Náñez Alonso, Sergio Luis; Hernández Sánchez, Álvaro, “Análisis jurídico-económico sobre el incentivo fiscal aplicable a los vehículos ecológicos en el IVTM”, en *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 56, 2022.

Sánchez Sánchez, Eva María, “La innovación de los vehículos eléctricos desafía la amenaza de efectos ambientales y su fiscalidad”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2023.

Sastre Sanz, Sergio, “La Fiscalidad del vehículo eléctrico en España”, en *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 28, 2016.