



L'IMPOST SOBRE VEHICLES DE TRACCIÓ MECÀNICA: EXEMPCIÓ PER DISCAPACITAT I PROBLEMES DE GESTIÓ

Tributació Local

Alumne: Jesús Díaz Gahete

Tutor: Esteve Quintana Ferrer

1r Convocatòria. Juny 2014-2015. Grau en DRET

ÍNDIX

Abreviatures	3
Introducció.....	4
Primera part	6
1. L'exempció dels vehicles per persones de mobilitat reduïda i dels vehicles matriculats a nom de persones amb discapacitat per al seu ús exclusiu.....	6
1.1 Característiques i elements comuns.....	6
1.1.1 No simultaneïtat de diferents vehicles.....	7
1.1.2 Sol·licitud.....	8
1.2 Vehicles per persones de mobilitat reduïda	14
1.3 Vehicles matriculats a nom de persones amb discapacitat per al seu ús exclusiu .	15
1.3.1 La condició legal de discapacitat	17
1.3.2 El requisit de l'ús exclusiu	20
1.3.3 La matriculació del vehicle	22
1.4 La regulació a les ordenances locals: municipis del Gironès.....	24
Segona part	26
2. La gestió de l'impost.....	26
2.1 La deslocalització massiva de vehicles: el domicili del permís de circulació	26
2.2.1 El domicili legal de la persona física titular del vehicle.....	27
2.2.2 El domicili legal de les societats titulars dels vehicles: el domicili social	30
2.2 La col·laboració interadministrativa en la gestió de l'impost	31
Conclusions	37
Bibliografia, jurisprudència i doctrina administrativa.....	40

ABREVIATURES

CC/ Codi Civil

CCAA/ Comunitats Autònomes

CE/ Constitució Espanyola

DGT/ Direcció General de Tributs

FEMP/ Federació Espanyola de Municipis i Províncies

IAE/ Impost d'Activitats Econòmiques

IEDMT/ Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport

IMSERSO/ Institut de Majors i Serveis Socials

INSS/ Institut Nacional de la Seguretat Social

IRPF/ Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

IVTM/ Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica

LGT/ Llei General Tributaria

LRHL/ Llei Reguladora de les Hisendes Locals

ONCE/ Organización Nacional de Ciegos Españoles

RGI/ Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributaria i de desenvolupament de les normes comuns dels procediments d'aplicació de tributs

RGV/ Reglament General de Vehicles

TEAM/ Tribunal Econòmic-Administratiu Municipal

TEAR/ Tribunal Econòmic-Administratiu Regional

TRLRHL/ Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals

TRLSC/ Text Refós de les Societats de Capital

TSJ/ Tribunal Superior de Justícia

XALOC/ Xarxa Local de Municipis de la Diputació de Girona

INTRODUCCIÓ

L'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica, regulat en els articles 92 al 99 del Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (TRLRHL), aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, respon al principi de suficiència de les Hisendes Locals que s'ha d'assolir principalment a través dels tributs propis i les participacions en tributs de l'Estat i les Comunitats Autònomes (CCAA), tal com preveu l'article 142 de la Constitució Espanyola (CE). Com a conseqüència de l'aplicació del règim jurídic d'aquest impost s'han provocat situacions conflictives interadministratives, degut en gran mesura a l'excessiva formalitat dels processos i als costos que pot suposar la gestió d'aquesta figura tributària. En aquest context, el nostre estudi es centra en una anàlisi sobre dos punts conflictius del mateix.

En aquest treball farem un anàlisi exhaustiu sobre l'exempció per persones amb mobilitat reduïda i també el problema focalitzat en la gestió de l'impost, en relació al domicili que figura en el permís de circulació com a únic punt de connexió, així com la col·laboració interadministrativa en la gestió de l'impost. L'elecció en particular d'aquests dos aspectes a tractar té per objectiu conèixer la regulació, el tractament en la jurisprudència i el debat doctrinal que provoquen; fet que ens permetrà comprendre les solucions aplicables a l'actual regulació i plantejar possibles modificacions que permetin superar les carències de l'actual sistema.

Per dur a terme els objectius fixats, s'ha utilitzat una metodologia específica. El treball l'hem fragmentat en dues parts. En primer lloc, la part referent a l'exempció dels vehicles per les persones amb mobilitat reduïda, que inclou un estudi dels aspectes més genèrics, les modalitats que inclou la mateixa exempció i l'aplicació jurisprudencial al respecte. En segon lloc, hem considerat adient incloure un apartat més empíric i d'aplicació pràctica en el Gironès, on hem estudiat la regulació d'aquestes exempcions en una selecció d'ordenances.

La segona part del treball es divideix en dos subapartats referents a la gestió de l'impost. Primerament, hem inclòs un apartat referent a la deslocalització massiva de vehicles provocada per la situació del punt de connexió del permís de circulació abans mencionat; dins d'aquest aspecte hem fet referència al debat doctrinal i als casos jurisprudencials, tot confeccionant una distinció entre la regulació del domicili legal establert per les persones físiques i l'aplicable a les societats que són titulars de vehicles; el segon subapartat fa referència a la col·laboració interadministrativa en la gestió de l'impost, amb l'objectiu d'analitzar la relació entre els ajuntaments i la Prefectura de Trànsit que conforma l'element essencial en la difícil gestió de l'impost.

El treball finalitza amb una exposició de diverses propostes de reforma de l'exempció de persones amb discapacitat i del règim de gestió de l'impost. Per formular aquestes propostes ha estat necessari interrelacionar la doctrina referent aquests casos plantejats així com la casuística que es desprèn de la jurisprudència.

PRIMERA PART

1. L'EXEMPCIÓ DELS VEHICLES PER PERSONES DE MOBILITAT REDUÏDA I DELS VEHICLES MATRICULATS A NOM DE PERSONES AMB DISCAPACITAT PER AL SEU ÚS EXCLUSIU

1.1 CARACTERÍSTIQUES I ELEMENTS COMUNS

L'exempció de vehicles per les persones de mobilitat reduïda és una de les exempcions que ha aportat més conflicte de totes les que aplica l'IVTM. L'article 93.1 e) de la TRLRHL recull l'exempció dels *“vehicles per persones de mobilitat reduïda els quals es refereix l'apartat A del Annex II del Reglament General de Vehicles (d'ara en endavant RGV) aprovat pel Reial Decret 2822/1998, de 23 de desembre¹. Així mateix estan exempts els vehicles matriculats a nom de minusvàlids pel seu ús exclusiu. Aquesta exempció s'aplicarà en tant es mantinguin aquestes circumstàncies, tant als vehicles conduïts per persones amb discapacitats com als destinats al seu transport”*.

Tanmateix, tal i com estableix BANACLOCHE PALAO, sembla rellevant establir una distinció amb l'anterior regulació continguda a la Llei 39/1998, reguladora de les Hisendes Locals, ja que la redacció originària de l'article 9.1 LRHL establia que l'exempció era destinada *“als cotxes invàlids o adaptats per la seva conducció per disminuïts físics, sempre que no superin els 12 cavalls fiscals i siguin propietat de persones invalides o disminuïdes físicament”*, trobant-se integrat tant els vehicles per persones amb mobilitat reduïda així com els vehicles a nom d'aquestes².

En l'actual regulació, no només es troben regulades les dues situacions de forma diferenciada, sinó que s'han abolit els límits de potència fiscal.

Respecte a les dues modalitats d'exempció podríem dir que tenen dos elements comuns. En primer lloc, la no simultaneïtat de l'exempció respecte a diferents vehicles i en segon lloc, la necessitat de sol·licitud a instància de part per tal que sigui reconeguda.

¹ L'apartat A de l'Annex II inclou els *“vehicles la tara dels quals no sigui superior a 350 kg i que, per construcció, no puguin arribar en el pla a una velocitat superior a 45 km/h, projectat i construït especialment (i no merament adaptat) per l'ús de persones amb alguna disfunció o incapacitat física”*.

² BANACLOCHE PALAO, C., *El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2013, pàg. 58.

1.1.1 NO SIMULTANEÏTAT DE DIFERENTS VEHICLES

D'entrada observem que el text legal ja no permet que qualsevol contribuent beneficiari d'una exempció ho sigui per més d'un vehicle simultàniament, tal i com estableix l'article 93.1 e) del TRLRHL: “*les exempcions previstes en els dos paràgrafs anteriors no resultaran aplicables als dos subjectes passius beneficiaris d'elles per més d'un vehicle simultàniament*”. Per tant, podríem afirmar que no és possible obtenir l'exempció per la tinença d'un vehicle a nom d'una persona amb discapacitat i de diferents vehicles a nom del mateix, de la mateixa manera que tampoc es permet que una mateix beneficiari gaudeixi de l'exempció per la propietat d'un cotxe per persona amb discapacitat i d'un cotxe a nom seu per a ús exclusiu³.

Certament, aquesta limitació pot justificar-se per tal d'evitar el frau, tot i que res impedeix que sigui exempt el vehicle que substitueix a un anterior vehicle que posseeix l'exempció⁴. Tanmateix, LEAL BARROS destaca l'ampli abast del frau que existeix a la pràctica provocat per l'actual regulació de l'IVTM que exigeix l'ús exclusiu en la segona modalitat de l'exempció i la impossibilitat de les administracions locals de controlar-lo, ja que probablement encara que es revisessin tots els vehicles que gaudeixen de l'exempció, la situació requeriria el corresponent expedient per tal d'anular el benefici fiscal en cada cas. Deixant de banda els problemes de prova que pot suposar la demostració que realment l'ús del vehicle és exclusiu, els efectes econòmics d'aquesta hipotètica comprovació serien molt elevats, ja que en contraposició de les despeses, els beneficis serien molt inferiors, si tenim en compte l'import de la quota tributaria de l'impost⁵.

No obstant això, cal considerar que la no simultaneïtat no deixa de ser una clàusula tancada que, segons consideren LUCAS DURÁN i MARTÍN DÉGANO, impedeix la prova en contrari, la qual podria resultar inadequada des de la vessant de la prova reconegut a l'article 24 de la CE. Aquests autors estimen que seria més convenient que s'establís una presumpció *iuris tantum* per tal de preveure aquesta elusió fiscal per part dels contribuents en el moment de posar a nom de diferents discapacitats varis vehicles per gaudir de l'exempció; quedant desvirtuada aquesta presumpció en el cas que es provés que un mateix subjecte realment necessités tenir dos vehicles al seu nom, com per exemple un amb unes característiques concretes per l'activitat laboral i un altre per l'ús privat. Amb tot, tal i com

³ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica" Dins Los tributos locales (coord. Marín-Barnuevo Fabo, D.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2010, pàg. 349.

⁴ BANALOCHE PALAO, C., “El Impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàg.78.

⁵ LEAL BARROS, J., “El tratamiento de los vehículos matriculados ‘a nombre de minusválidos y para su uso exclusivo’ en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, nº 55, 2005, pàg.34.

s'ha mencionat anteriorment, la clàusula no admet prova en contrari, essent indiferent que la mateixa persona demostrï la necessitat d'utilitzar dos vehicles diferents pel seu ús exclusiu, ja que només un d'ells gaudirà de l'exempció⁶.

A tall d'exemple, a la resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu Regional (TEAR) de La Rioja, amb seu a Logronyo, de 4 d'agost de 2005, el contribuent interposa una reclamació econòmic-administrativa basada en la denegació per part de l'ajuntament de l'exempció d'un vehicle perquè suposadament ja en gaudia en un altre. El reclamant indica en el seu escrit que aquest vehicle va donar-se de baixa amb anterioritat a la liquidació, fet que no constava al registre de la Prefectura Provincial de Trànsit. El TEAR, després de la comprovació del moment de la baixa definitiva del vehicle exempt, afirma que es va produir amb anterioritat (5 de gener de 2004), de tal manera que anul·la el rebut corresponent a 2005. Tanmateix, exposa BANACLOCHE PALAO respecte aquesta resolució la importància doctrinal que es pot extreure del Tribunal en relació al exercici del 2004, ja que segons la mateixa Ordenança fiscal de Logronyo, en el seu article 4.7 reconeix que *“l'efecte de la concessió d'exempcions comença a partir de l'exercici següent a la data de sol·licitud i no pot tenir caràcter retroactiu. No obstant, quan el benefici fiscal es sol·liciti abans que la liquidació sigui ferma, es concedirà si en la data de meritació del tribut concorren tots els requisits per a la seva obtenció”*; aquesta circumstància va dur a la posterior devolució de la quantitat indegudament retinguda corresponent al rebut de 2004⁷.

A banda d'això, cal tenir en compte la situació d'un determinat grup que són les associacions que es dediquen al transport de discapacitats, pel fet que aquestes no gaudeixen de la exempció perquè no compleixen els requisits suficients per tal de gaudir-ne. La situació de les persones jurídiques titulars de vehicles per a ús de discapacitats serà desenvolupat posteriorment amb més detall⁸.

1.1.2 SOL·LICITUD

En l'àmbit de la sol·licitud de l'exempció l'article 93.2 TRLHL estableix que per gaudir de l'exempció, i per tant, per aplicar l'article 93.1 e) del TRLHL, els interessants hauran d'instar la seva concessió indicant les característiques del vehicle, la seva matrícula i la causa del benefici. Posteriorment, un cop es declari l'exempció per part de l'Administració municipal, es transmetrà un document que acrediti el seu reconeixement. A més a més,

⁶ LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., “Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por personas con discapacidad”, *Tributos Locales*, nº64, 2006, pàg.27.

⁷ BANALOCHE PALAO, C., “El Impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàg.79.

⁸ Epígraf 1.3.3. La matriculació del vehicle del mateix document.

preveu el mateix punt segon de l'article 93 que l'interessat haurà d'aportar el certificat de la discapacitat emès per l'òrgan competent i justificar el destí del vehicle davant de l'ajuntament on es pretén realitzar la imposició, sempre sota subjecció dels termes que dicti la mateixa ordenança fiscal.

Aquesta exempció, com podem observar, no es realitza automàticament, i això implica que l'interessat haurà de proporcionar totes les dades i documents necessaris per tal de justificar la seva obtenció; s'ha de tenir en consideració l'article 137 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, Reguladora de les Bases del Regim Local, ja que en el cas de denegar el reconeixement per part de l'Ajuntament, es podrà interposar recurs de reposició davant del mateix òrgan que va dictar l'acte i posteriorment es podrà instar la via contenciosa-administrativa. No obstant això, en el punt tercer del mateix article 137 trobem que pels grans municipis el recurs de reposició es potestatiu, mentre que la reclamació econòmica-administrativa serà preceptiva davant de l'òrgan corresponent del Tribunal Econòmic-Administratiu Municipal (TEAM).

S'ha de tenir en compte, tal i com destaca BANACLOCHE PALAO, que la instància de part de l'exempció respon a les mesures en contra de l'abús que trobem en la seva incorporació en el TRLRHL; malgrat això, la doctrina considera que la concessió de l'exempció no té caràcter discrecional sinó reglat, perquè l'actuació de l'ens públic s'haurà d'acotar a verificar que compleixin els requisits sense discrecionalitat de cap tipus⁹.

Així doncs, en els posteriors paràgrafs exposarem el procediment a seguir per tal de sol·licitar l'exempció juntament amb els efectes que provoca el seu reconeixement, els quals sense perjudici del que estableix les ordenances fiscals pròpies de cada ajuntament estaran subjectes al procediment regulat a l'article 136 del Reial Decret 1065/2007, de 27 de juliol, segons el qual s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció i desenvolupament de les normes comuns dels procediments d'aplicació dels tributs (RGI), així com els efectes jurídics del reconeixement de l'exempció regulat a l'article 137 del mateix RGI¹⁰.

En primer lloc, el procediment s'iniciarà amb la sol·licitud de l'exempció, que serà per escrit. En referència a l'escrit de la sol·licitud, podem distingir entre diferents elements, alguns d'ells d'especial complexitat, com són l'òrgan al qual s'haurà de presentar, el seu contingut, el termini per presentar-la, la forma així com els documents que s'hauran d'adjuntar.

⁹ BANALOCHE PALAO, C., "El Impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg.82.

¹⁰ ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas al hilo de un supuesto concreto del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". Dins *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales* (dir. Serrano Antón, F.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2012, pàg. 191.

D'entrada, trobem com a norma general que l'escrit de la sol·licitud s'haurà de presentar davant de l'ajuntament d'imposició o bé a la regidoria d'hisenda corresponent; tot i que en alguns casos podem veure com els interessats poden sol·licitar-la verbalment mitjançant compareixença davant les dependències de l'ens local, tal i com preveu, per exemple, l'Ordenança Fiscal núm. 6 de Saragossa en el seu article 3.3 que estableix la designa davant la Unitat de l'Impost sobre Activitats Econòmiques i IVTM (Unitat Tècnica de l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica) del Servei de Gestió Tributària, sempre que s'acompanyi amb la documentació per tal d'acreditar la condició de l'exempció¹¹.

En relació al contingut de l'escrit de sol·licitud es desprèn del mateix article 93.2 del TRLRHL que concretament serà necessari la identificació del contribuent, les característiques del vehicle, la seva matrícula i la causa del benefici de l'exempció. Així mateix, pel que fa a la identificació del contribuent cal que el vehicle es trobi matriculat al seu nom, i en alguns casos es podrà sol·licitar, a més del DNI, l'empadronament del municipi d'imposició o bé el permís de conduir del contribuent en el cas que sigui el propi discapacitat el que vulgui conduir-lo¹². De la mateixa manera, el document acreditatiu del grau de discapacitat és el propi certificat o còpia compulsada del mateix de l'òrgan que hagi resolt¹³.

Les característiques del vehicle i la matrícula del cotxe requerides al mateix article 93.2 del TRLHL s'acrediten amb la sol·licitud de la còpia del permís de circulació o targeta de matriculació, on figuren totes les dades referents al vehicle, el titular del vehicle així com la seva matrícula. No obstant això, hi ha vegades que es sol·licita documentació addicional com pot ser la Targeta d'Inspecció Tècnica del Vehicle¹⁴. D'altra banda, l'element que justifica la causa del benefici sol·licitat gira entorn de la consideració de la titularitat d'un vehicle per persones amb mobilitat reduïda o bé la d'un vehicle matriculat a nom d'una persona amb discapacitat, tal i com indica el mateix article 93.1.3 TRLRHL i les ordenances fiscals municipals. Convé en aquesta matèria fer ressaltar la dificultat probatòria per part dels ajuntaments per tal de reconèixer la justificació del destí del vehicle, que serà duta a terme per mitjà d'una declaració jurada, tal i com preveu la gran majoria d'ordenances fiscals, on es digui que el vehicle serà conduït per la persona amb discapacitat per al seu ús

¹¹ Ordenança Fiscal de Saragossa, núm. 6, article 3.3.

¹² LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por ...", *op.cit.*, pàg. 29.

¹³ En relació als documents d'acreditació, vegeu l'apartat "3.3.1. La condició de discapacitat".

¹⁴ Article 4.2 de l'Ordenança Fiscal de Quart: "*Per a poder gaudir de les exempcions i de les bonificacions previstes en l'apartat 1 i 2 d'aquest article, els interessats hauran d'instar la seva concessió indicant la causa del benefici i aportant el Permís de Circulació, la Targeta d'Inspecció Tècnica i la resta de medis de prova que acreditin el dret al gaudiment de les mateixes*".

exclusiu o per una tercera persona, però sempre per l'ús exclusiu del discapacitat beneficiari i titular del vehicle¹⁵.

El termini de presentació de la sol·licitud de l'exempció pot variar en funció de l'ordenança que la regula. En alguns casos, aquestes distingeixen si és la seva primera matriculació del vehicle o bé si es tracta en casos on estem davant de deutes tributaris de venciment periòdic. En el cas de primeres matriculacions o nova adquisició del vehicle el termini de sol·licitud pot oscil·lar entre tres mesos i un mes a partir de la matriculació del vehicle; en el segon cas esmentat, la seva regulació també varia en funció de l'ordenança, i el termini pot concloure a data de finalització del període d'interposició de recursos contra els deutes, abans de finalitzar el període de pagament voluntari, etc. També, podem observar com hi ha ordenances que estableixen com a període general el mes de gener perquè l'exempció esdevingui efectes en el primer any en que es presenti la sol·licitud, i en altres casos es contempla la concessió de beneficis especials en el cas que aquesta es presenti amb major brevetat. Per contra, trobem supòsits en què la mateixa ordenança no preveu un termini predeterminat i on s'indica que per tal de gaudir d'una exempció aquesta s'haurà de presentar amb anterioritat de l'inici del període impositiu i sempre subjecte a l'acreditació dels requisits sol·licitats¹⁶.

A tall d'exemple, l'Ordenança fiscal de Girona, en el seu article 3.2, preveu com a condició *sine qua non* per tal de produir efectes l'exempció que aquesta es realitzi dins del període de pagament voluntari, que coincideix amb el termini de presentació de la sol·licitud, i que en cas contrari els efectes seran posposats fins l'exercici següent al de la sol·licitud.

En segon lloc, un cop s'ha presentat la sol·licitud, caldrà esperar a la resolució de l'acte administratiu que concedeix o denega la mateixa. En el cas de ser estimada, la sol·licitud obtindrà els efectes temporals que se'n preveuen; en el cas que la sol·licitud sigui desestimada, s'haurà de notificar amb caràcter previ la proposta de resolució perquè en un termini de 10 dies el contribuïent pugui presentar les al·legacions que siguin oportunes, tal i com estableix el mateix article 136.3 del Reial Decret 1065/2007, que aprova el RGI. Cal remarcar que en el cas de no regular expressament la ordenança fiscal un termini màxim per notificar la resolució aquest termini serà de sis mesos, tal i com preveu l'article 104.1 de Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària (LGT), que regula els terminis màxims de resolució i els efectes de falta de resolució expressa. Tanmateix, cal incidir en el canvi doctrinal en relació al silenci administratiu, ja que en els últims anys anteriors a la reforma

¹⁵ LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por...", *op.cit.*, pàg. 30.

¹⁶ BANALOCHE PALAO, C., "El Impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg.84-85.

del reglament que regula el procediment aquest era de caire positiu, mentre que en l'actualitat i segons la seva regulació hem d'entendre que el silenci és negatiu¹⁷.

L'element temporal de producció dels efectes de l'exempció és un dels problemes que alguns autors han destacat. ESTEVE PARDO adverteix com a rellevant la no equivalència temporal entre el moment en què es reuneixen els requisits necessaris per l'exempció i el moment en que es disposa de la documentació o requisits formals que justifiquen el seu atorgament, de manera que entre un i altre moment pot haver transcorregut un període impositiu de l'impost per causa no imputable al subjecte, sinó als mecanismes de cooperació interadministrativa que no funcionen adequadament i que produeixen un perjudici en el sol·licitant¹⁸.

Per obtenir resposta a la problemàtica que s'acaba d'esmentar és important adequar-se a la normativa reguladora; en aquest cas, a les condicions del procediment emparades pel mateix article 93.2 del TRLRHL i les pròpies ordenances fiscals, o si escau, en el cas de no contenir-se una regulació expressa en aquests preceptes, pel contingut de l'article 137.1 del RGI. En aquest punt trobem que la doctrina divergeix, ja que hi ha dos corrents interpretatius entorn a l'eficàcia del reconeixement del dret a l'exempció i sobre si el seu caràcter és declaratiu o constitutiu.

La part de la doctrina que defensa la naturalesa declarativa del reconeixement argumenta que el moment de la concessió del benefici fiscal no és la data en la qual aquesta concessió es dicta, sinó el moment en què es reuneixen els requisits per al seu reconeixement. ESTEVE PARDO destaca que els beneficis per al reconeixement no els concedeix cap acte administratiu, sinó la normativa reguladora, i per tant, l'ajuntament que ha de resoldre positivament la sol·licitud únicament constata la informació i mitjançant resolució administrativa confirma que es compleixen els requisits¹⁹.

Per contra, trobem l'altre part de la doctrina que considera que el reconeixement té un caire constitutiu, a partir de la redacció de l'article 137.1 del RGI, que disposa que "*el reconeixement dels beneficis fiscals tindran efectes des del moment que estableixi la normativa aplicable o, en el seu defecte des del moment de la concessió. El reconeixement de beneficis fiscals serà provisional quan estigui condicionat al compliment de condicions futures o a l'efectiva concurrència de determinats requisits no comprovats en l'expedient. La seva aplicació serà condicionada a la concurrència en tot moment de les condicions i*

¹⁷ LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por...", *op.cit.*, pàg. 32.

¹⁸ ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas...", *op.cit.*, pàg. 194.

¹⁹ ESTEVE PARDO, M.L., "Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del Acto Administrativo de reconocimiento", *Tributos Locales*, nº 105, 2012, pàg.122.

requisits previstos a la normativa aplicable". En aplicació estricta d'aquest precepte, aquest sector de la doctrina interpreta que el moment de la concessió del benefici fiscal és el moment a tenir en compte perquè acredita el grau de discapacitat i reconeix els efectes.

La redacció de l'article 137.1 del RGI es té en compte, per exemple, a la Resolució de la Consulta Vinculant V0921-11, de la Direcció General de Tributs (DGT), de 6 d'Abril de 2011, que confirma la impossibilitat d'aplicació de l'exempció de l'IVTM a períodes impositius ja meritats amb anterioritat a la data de sol·licitud, amb l'argument que el reconeixement tindrà efectes des de la data que es dicti l'acte de concessió de l'exempció.

Tanmateix, en sintonia a la posició doctrinal d'ESTEVE PARDO, considerem com a rigorosa aquesta interpretació que fa la DGT, perquè provoca l'estimació del caràcter constitutiu de l'acte administratiu de reconeixement i deixa de banda el fet que gaudir de l'exempció no deriva de l'acte administratiu que el reconeix, sinó de la concurrència de totes les circumstàncies previstes a la lletra e) de l'article 93.1 del TRLRHL²⁰.

La raó principal d'aquesta interpretació favorable a la naturalesa declarativa de la concessió de l'exempció és la que preveuen ALONSO-OLEA, LUCAS DURÁN i MARTÍN DEGANO en relació al fonament dels beneficis fiscals relacionats amb la discapacitat, concretament subjectes als principis constitucionals de capacitat econòmica (article 31 de la CE) i de la integració de les persones amb discapacitat (article 49 de la CE), els quals s'han de tenir en consideració per la interpretació de la norma fiscal. Al capdavant, si la finalitat del benefici fiscal és la d'un tractament especial per les persones que pateixen alguna discapacitat, ja sigui perquè tingui menys capacitat econòmica o per afavorir la seva integració, aquesta situació es pateix en el moment en què es manifesta, amb independència de quan es reconegui administrativament aquesta situació; de tal manera que, els mateixos autors consideren que l'acreditació administrativa no pot tenir efectes constitutius en aquesta classe de beneficis fiscals, sinó merament declaratius. A més a més, sembla interessant la distinció que realitzen sobre el dret a gaudir de l'exempció, quan adverteixen que és molt diferent el fet que no es pugui gaudir de l'exempció fins que no sigui reconegut administrativament el grau de discapacitat exigida de la circumstància que només sigui possible el seu aprofitament de l'exempció dins del període en el qual s'obté el reconeixement²¹.

El Consell Tributari de Barcelona, en el seu acord de 29 de juliol de 2009, davant del cas plantejat d'una persona respecte de la qual el Departament d'Acció Social i Ciutadania de la

²⁰ ESTEVE PARDO, M.L., "Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre...", *op. cit.*, pàg.123.

²¹ ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., *La Protección de las Personas con Discapacidad y en Situación de Dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2009, pàgs. 238-239.

Generalitat de Catalunya va reconèixer la discapacitat d'un 33%, adopta la postura de mantenir el caràcter declaratiu de la concessió de l'exempció. En aquest cas concret, la data en la qual va ser sol·licitada la discapacitat va ser de novembre de 2007, però fins l'any 2009 el subjecte no va sol·licitar l'exempció de l'impost perquè en aquella data encara no disposava del certificat. El Consell Tributari de Barcelona té en compte el TRLRHL i l'Ordenança fiscal de Barcelona, establint que l'objectiu de l'exempció és que les persones amb discapacitat gaudeixin d'un especial tractament fiscal, d'acord amb l'article 49 de la CE, i proposa reconèixer el dret de l'exempció de l'IVTM amb efectes des del període de 2008 i retornar les quantitats indegudament pagades²².

1.2 VEHICLES PER PERSONES DE MOBILITAT REDUÏDA

L'article 93 del TRLRHL regula l'exempció de l'impost dels vehicles per persones de mobilitat reduïda i considera com a vehicles d'aquest tipus els que figuren a la normativa sectorial, el Reglament General de Vehicles. L'Annex II d'aquest reglament fa referència a *“vehicles la tara dels quals no sigui superior a 350 kg i que, per construcció, no pot arribar en pla a una velocitat superior als 45 km/h, projectat i construït especialment (i no merament adaptat) per l'ús de persones amb alguna disfunció o incapacitat física”*.

Aquesta definició es distancia de l'anterior redacció del precepte el qual feia esment a *“cotxes d'invàlids”*, amb uns determinats requisits sobre la seva tara i la velocitat màxima.

Tal i com es pot deduir d'allò que s'acaba d'indicar, l'aspecte més destacat de la regulació d'aquesta exempció és la condició del vehicle. No obstant això, també ens sembla important establir una descripció acotada de la definició de *“persona amb mobilitat reduïda”* en l'àmbit tributari. En primer lloc, aquesta definició inclou aquelles persones amb mobilitat reduïda degut a causes físiques (sensorials o motrius), deficiències intel·lectuals, edat, o qualsevol altre discapacitat manifestada per utilitzar un mitjà de transport, de manera que la seva situació requereixi especial atenció o adaptació dels serveis disponibles habitualment als passatgers en general²³; en segon lloc, tindran la consideració de persones amb mobilitat reduïda aquelles persones que cegues o amb deficiència visual, afiliades a la *“Organización Nacional de Ciegos Españoles”* (ONCE), que acreditin que formen part d'aquesta mitjançant certificat corresponent expedid per la mateixa organització; i per últim, aquelles persones per les quals s'hagi adquirit o adaptat un vehicle i tinguin dret a la utilització de la

²² ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas...", *op.cit.*, pàg.203.

²³ El mitjà de prova per al·legar la efectiva reducció de mobilitat serà pel certificat o la resolució expedida per l'IMSERSO o l'òrgan competent de comunitat autònoma en matèria de valoració de discapacitat.

targeta d'estacionament per persones amb discapacitat, expedida per les Corporacions Locals, ajustades al model europeu i vàlides en tot el territori nacional, segons el que exposa la disposició addicional quarta de la Llei 19/2001, de 19 de desembre, de reforma del text articulat de la Llei de Trànsit, Circulació de Vehicles a motor i Seguretat Vial, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 339/1990, de 2 de març²⁴.

1.3 VEHICLES MATRICULATS A NOM DE PERSONES AMB DISCAPACITAT PER AL SEU ÚS EXCLUSIU

La regulació de l'exempció dels vehicles matriculats a nom dels discapacitats per al seu ús exclusiu es troba regulat al mateix article 93 del TRLRHL. Tanmateix, aquest precepte no realitza cap remissió a cap altre llei sectorial, i estableix que *“estan exempts els vehicles matriculats a nom de minusvàlids pel seu ús exclusiu. Aquesta exempció s'aplicarà en tant es mantinguin aquestes circumstàncies, tant als vehicles conduïts per persones amb discapacitats com als destinats al seu transport”*.

La redacció actual de l'article esmentat prové dels canvis que s'han realitzat a la reforma per la Llei 51/2002, de 27 de desembre. En la redacció actual del precepte, és indiferent que el vehicle hagi patit o no alguna modificació des de la seva fabricació, perquè la rellevància a efectes de l'exempció és el nom de qui figura en la matriculació, situant-lo sota la condició legal de discapacitat i que sigui pel seu ús exclusiu²⁵. Podríem dir que aquesta redacció ha seguit la recomanació emparada pel Defensor del poble²⁶, que es va mostrar crítica amb l'anterior regulació on es tenia en compte els cavalls fiscals del vehicle així com l'adaptació del mateix per tal de traslladar les persones discapacitades²⁷.

Aquesta modificació dels requisits ha provocat una major facilitat a la pràctica per als subjectes que es poden beneficiar de l'exempció, els quals no han optat per comprar un vehicle ja especialment fabricat i destinat per persones amb discapacitat, sinó que utilitzen vehicles estandarditzats en el mercat i els adapten a la seves pròpies necessitats en funció de la discapacitat, o bé a vegades sense cap necessitat de transformació, com pot ser el cas dels invidents o persones amb deficiències auditives. Així mateix, sembla interessant fer menció a la qüestió plantejada a la Consulta vinculant V2130-07, de la DGT, de 8 d'octubre de 2007, on es presentava la possibilitat d'atorgar l'exempció per un mateix vehicle que estava

²⁴ Consulta vinculant de la DGT, núm. V178-07, de 24 de gener de 2007.

²⁵ BANALOCHE PALAO, C., “El Impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàg. 60.

²⁶ Defensor del Pueblo, Informe "Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado", 1999.

²⁷ SERRANO ANTÓN, F., RUBIAL PEREIRA, L. “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Dins Tributos Locales y autonómicos (coords. Galán Ruiz, J., Prieto Martín, C., Herrera Molina, P.M.), Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pàg.256.

a nom d'una persona que patia una discapacitat i un altre persona que no la patia, en concret un vehicle a nom d'un matrimoni sota el règim de societat a guanys en que només un dels cònjuges era discapacitat. En un primer moment, la consulta destaca que resulta irrellevant per l'exempció la causa de la discapacitat i les seves conseqüències, per concloure que la *“cotitularitat amb un no discapacitat no impedeix el reconeixement de l'exempció en tant que l'altre cotitular, que figuri en el permís de circulació, sigui discapacitat i que el vehicle es destini al seu ús exclusiu”*²⁸.

Els tribunals han anat progressivament adaptant aquesta regulació, ja que en un primer moment, a finals del segle XX, trobem sentències on només feien referència a l'exempció als vehicles adaptats, la qual cosa provocava que un gran nombre d'afectats quedessin fora de l'àmbit de l'exempció²⁹. Sens dubte, l'actual redacció de l'art. 93 del TRLRHL no deixa indiferent a ningú, perquè planteja una problemàtica entorn a la determinació del significat de l'ús exclusiu per part de la persona discapacitada. En relació al fonament constitucional de l'exempció destaquen LUCAS DURÁN i MARTÍN DÉGANO el mandat constitucional d'integració d'aquelles persones que tenen una disfunció física, psíquica o sensorial regulat a l'article 49 CE, que els impedeix desplaçar-se amb facilitat o utilitzar sense problemes els transports públics, i no tan un motiu relacionat amb el principi de capacitat econòmica pel cost que pogués derivar de la necessitat d'adaptació del vehicle³⁰.

Convé destacar que no és necessari que el titular discapacitat sigui, a la mateixa vegada, qui condueixi el vehicle. La Llei estableix que la condició necessària és que el vehicle sigui per a l'ús exclusiu d'aquest subjecte, sigui qui sigui la persona que el condueixi. Malgrat això, obté major rellevància el plantejament realitzat per GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO, els quals troben que el simple fet que el vehicle sigui per l'ús exclusiu del discapacitat sembla excloure la utilització del mateix per qualsevol altre persona. Per tant, es podria plantejar la situació d'aquell subjecte que perdi l'exempció perquè el vehicle ha sigut utilitzat per una altre persona per assumptes particulars³¹. Tanmateix, aquests mateixos autors destaquen la importància d'exercir un control *a posteriori* en relació al compliment dels requisits necessaris. Aquesta no és una qüestió senzilla, ja que per fer aquest control caldrà una revisió en el moment concret de la destinació que se li esta donant al vehicle, i a

²⁸ PADILLA RUÍZ, P., "Requisitos de la exención por minusvalía en el IVTM: La imaginación al poder", El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 8. 30 d'abril de 2009, pàg. 14.

²⁹ STSJ Castella i lleó, Valladolid, 8 de febrer 1995; STSJ Catalunya de 12 de març de 1999; STSJ Navarra de 19 de febrer del 2001.

³⁰ LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por ...", *op.cit.*, pàg. 21

³¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A., "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 444.

més a més, caldrà que aquesta sigui comprovada varies vegades³², fet que no facilita una senzilla gestió de l'impost, que és un dels objectius primordials del TRLRHL.

En relació a la concreció dels requisits que permeten l'aplicació d'aquesta exempció per part dels discapacitats, la STSJ de Castella la Manxa, de 24 de gener del 2011, posa de manifest l'extralimitació per part del municipi de La Solana (Ciudad Real) en la regulació de les condicions exigides per gaudir de l'exempció. La sentència estableix que la Ordenança fiscal anul·lada contenia requisits addicionals, concretament l'acreditació per part de la persona amb discapacitat de documents que en la corresponent qualificació de discapacitat contingués la valoració de la reducció de la mobilitat que li faculti l'assistència a la feina i als assumptes sanitaris. Destaca el mateix Tribunal en el seu FJ3 que la Llei sí que faculta als Ajuntaments a concretar la forma d'acreditació dels requisits, per no per tal d'afegir-ne un addicional. Pel que fa als requisits exigits, estableix la mateixa sentència que l'exempció serà aplicable als vehicles de persones amb discapacitat en funció que es declari el 33 per cent de la discapacitat, que el vehicle es matriculi a nom de la persona amb discapacitat i, per últim, que sigui utilitzat per al seu ús exclusiu. No obstant això, en el cas del municipi de la Solana, el paràgraf controvertit introduït en l'Ordenança Fiscal, exigeix que el minusvàlid tingui una reducció de la seva mobilitat, condició no imposada per la Llei i que per tant vulnera els límits de la potestat concedida³³.

En els següents apartats, desenvoluparem individualment aquests requisits per tal d'observar les particularitats de cadascun.

1.3.1 LA CONDICIÓN LEGAL DE DISCAPACITAT

El Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals és el que conté per primer cop, gràcies a la reforma realitzada per la Llei 51/2002, la definició de terme "persona minusvàlida". En aquest sentit, l'article 93.1. e) de la mateixa, determina les tres denominacions diferents per referir-se als subjectes de l'exempció; en primer lloc, com a persones amb mobilitat reduïda; en segon lloc, com a minusvàlids o bé persona minusvàlida; i per últim, les persones amb discapacitat. Tanmateix, la disposició addicional vuitena de la Llei 39/2006, de 14 de desembre, de promoció de l'autonomia personal i atenció a les persones en situació de dependència, determina que les referències que continguin els textos normatius a "minusvàlids" han d'interpretar-les realitzades com a

³² Sentència Tribunal Superior de Justícia de Murcia, de 16 de setembre del 2002.

³³ FJ 3 de la Sentència Tribunal Superior de Justícia de Castella la Manxa, de 24 de gener del 2011.

persones amb discapacitat³⁴. D'altra banda, l'apartat segon del mateix article 93 inclou una sèrie de requisits formals que s'han de complir per tal d'obtenir el reconeixement en la seva sol·licitud, com són les característiques del vehicle i la seva matricula i la causa del benefici. En el cas dels vehicles matriculats a nom d'una persona amb un grau de discapacitat igual o superior al 33 per cent destinat al seu ús exclusiu s'haurà d'aportar també el certificat de la discapacitat realitzat per l'òrgan competent i la justificació del destí del vehicle davant l'Ajuntament sobre el qual es farà l'imposició.

Pel que fa al grau de discapacitat i la seva acreditació, la Resolució de la Direcció General de Tributs número V0921-11, de 6 d'abril, emesa per la Subdirecció General de Tributs Locals, ha resumit la doctrina administrativa vinculant que permet l'aplicació de l'exempció en l'IVTM, regulada a l'article 2 del Reial Decret 1414/2006³⁵:

- Resolució o certificat expedit per l'Institut de Majors i Serveis Socials (IMSERSO) o òrgan competent de la comunitat autònoma corresponent.
- Resolució de l'Institut nacional de la Seguretat Social (INSS) reconeixent la condició de pensionista per incapacitat permanent total, absoluta o gran invalidesa.
- Resolució del Ministeri d'Economia i Hisenda o del Ministeri de Defensa reconeixent una pensió de jubilació o de retirada per incapacitat permanent pel servei o inutilitat.

Respecte als pensionistes de la Seguretat Social que tinguin una pensió per incapacitat permanent total, absoluta o gran invalidesa, així com als pensionistes de classes passives per pensions de jubilació o de retirada per incapacitat permanent pel servei o inutilitat, en cap cas se'ls podrà exigir certificat del IMSERSO o bé de l'òrgan competent de la comunitat autònoma corresponent per acreditar el grau de discapacitat igual al 33 per cent³⁶. No obstant això, els que tinguin un grau superior al 33 per cent se'ls hi podrà acreditar segons la resolució o certificat realitzat per l'IMSERSO o òrgan competent de la comunitat autònoma corresponent. En el cas dels pensionistes de la Seguretat Social que s'han mencionat amb anterioritat, també podran sol·licitar el certificat a l'IMSERSO o òrgan competent de la comunitat autònoma corresponent, però amb l'aplicació del barem recollit a l'Annex I del Reial Decret 1971/1999, de 23 de desembre, de procediment pel reconeixement, declaració i qualificació del grau de discapacitat. Conseqüentment, en el cas

³⁴ ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas...", *op.cit.*, pàg. 187.

³⁵ Reial Decret 1414/2006, de 1 de desembre, que determina la consideració de persona amb discapacitat a efectes de la Llei 51/2003, de 2 de desembre, d'igualtat d'oportunitats, no discriminació i accessibilitat universal de les persones amb discapacitat.

³⁶ ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas...", *op.cit.*, pàg.188.

que no s'arribés al barem de grau de discapacitat del 33 per cent, el certificat es limitarà a establir aquesta circumstància³⁷.

La jurisprudència no ha quedat indiferent davant l'acreditació de la condició de persona amb discapacitat, a efectes de l'exempció. La STS de 20 d'octubre de 2011, va refusar el recurs de cassació promogut per l'Ajuntament de Santa Lucía (Las Palmas de Gran Canaria). El recurs consistia en l'aportació per part del contribuent d'una còpia del certificat del Ministeri d'Economia i Hisenda que mostrava la seva condició de pensionista amb un mínim d'incapacitat del 33 per cent, per acreditar la seva condició de persona amb discapacitat i conseqüentment amb dret a sol·licitar l'exempció; mentre que l'Ajuntament exigia tal acreditació necessàriament per mitjà de l'òrgan competent en l'àmbit de la Comunitat Autònoma de Canàries. El motiu al·legat pretenia declarar la doctrina legal de *"l'homologació dels pensionistes de la Seguretat Social i del règim de classes passives de l'Estat per incapacitat permanent o inutilitat com les persones afectades per una discapacitat en grau igual o superior al 33 per cent, no es absoluta, total i autonòmica per tot l'ordenament jurídic, i en particular, tal homologació no es d'aplicació sobre aquells que sol·licitin l'exempció per persones amb discapacitat que tenen aquesta condició legal en grau igual o superior al 33 per cent prevista a l'article 93.1.e) TRLHL"*³⁸.

El Tribunal Suprem va interpretar que la sentència d'instància, en el moment que admet el document de prova presentat pel contribuent, no estava realitzant una homologació material d'aquest requisit, sinó que només valorava un requisit formal, com és la forma d'acreditació. En certa manera, poden incloure les ordenances fiscals els mitjans per concretar l'acreditació, però no poden regular l'àmbit subjectiu de l'exempció realitzant una ampliació a altres supòsits, ja que suposaria una extralimitació incompatible amb el sistema de fonts de l'ordenament jurídic³⁹.

Per tant, serà matèria competent d'un òrgan de l'administració estatal o autonòmica confeccionar els documents acreditatius dels graus de discapacitat necessària per poder sol·licitar l'exempció prevista al TRLRHL. Cal insistir, que la gestió de l'IVTM requereix cooperació interadministrativa, però la certificació del grau de discapacitat pels òrgans competents és un d'aquests casos on la col·laboració entre aquests genera problemàtica en el seu procediment de reconeixement.

³⁷ Síndic, Resolución de Actuación de Oficio "La exención del impuesto de vehículos de tracción mecánica para personas con incapacidad", 2011, pàg. 2.

³⁸ Sentència del Tribunal Suprem de 20 d'octubre de 2011.

³⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J., "El IVTM y la exención por incapacidad permanente", *Tributos Locales*, nº 84, 2008, pàg.94.

1.3.2 EL REQUISIT DE L'ÚS EXCLUSIU

El requisit de l'ús exclusiu va ser incorporat amb la reforma duta a terme per la Llei 51/2002, i s'ha de considerar com a un dels requisits que major problemàtica ha causat. Tanmateix, la finalitat formal de la reforma és la protecció i afavoriment de la integració social de la persona amb discapacitat, fet que provoca, segons ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN i MARTÍN DÉGANO, s'hagin d'evitar les interpretacions literals de la normativa⁴⁰.

Per tant, podríem afirmar que es tracta d'una exigència que han de formular els beneficiaris de l'exempció basat en la mateixa necessitat d'un ús o destí exclusiu per part del discapacitat i que aquesta circumstància s'haurà de justificar davant de l'Ajuntament corresponent⁴¹.

Sembla rellevant la interpretació dels autors mencionats anteriorment en relació al significat de l'ús o destí exclusiu, considerant que seria apropiada la distinció dins el mateix mot "d'ús" d'un aspecte tan directe com indirecte. Pel que fa a l'aspecte directe, s'ha d'entendre en sentit estricte, que vol dir la conducció del mateix discapacitat, mentre que l'ús indirecte seria el propi transport així com altres utilitats a realitzar que es trobarien incloses la realització de compres, recollides, etc⁴².

A la pràctica, la necessitat que el discapacitat es trobi dins del vehicle quan aquest circuli amb independència que el condueixi un altre persona ha originat en alguns casos controvèrsia. Concretament, així ho ha interpretat el TSJ de Murcia, de 16 de setembre de 2002, en el seu FJ 3, quan no admet l'exempció en els casos en què el vehicle es destina a un ús particular i no estigui acreditada la concurrència d'urgència i necessitat⁴³. Per altra banda, la Consulta Vinculant V2612-07, de la DGT, de 4 de desembre, estableix elements en favor de la possibilitat que l'ús exclusiu no s'hagi d'identificar amb un ús excloent, en el sentit que "*no és incompatible ni excloent que amb la resta de places del vehicle siguin ocupades per familiars o altres persones amb el consentiment d'aquesta*", de manera que el motiu de justificació o prova en alguns casos per tal de realitzar la concessió no serà l'ús exclusiu i excloent, sinó només per l'ús exclusiu⁴⁴.

La interpretació del precepte que estem analitzant i les seves possibilitats provoquen una dificultat de gestió molt gran, ja que es deixa als Ajuntaments la responsabilitat de

⁴⁰ ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "La Protección de las Personas con...", *op.cit.*, pàg. 570.

⁴¹ BANALOCHE PALAO, C., "El Impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 70.

⁴² ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "La Protección de las Personas con...", *op.cit.*, pàg. 570-571.

⁴³ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 445.

⁴⁴ Consulta Vinculant de la DGT núm. V2612-07, de 4 de febrer.

determinar els mitjans de prova sobre la destinació del vehicle i el seu caràcter exclusiu. Per LEAL BARROS la previsió realitzada per alguns Ajuntaments en aquesta matèria com pot ser la declaració jurada del mateix titular o del seu representant, així com la simple justificació del titular o del seu representant de l'ús exclusiu davant de l'Administració municipal que el vehicle serà utilitzat pel discapacitat, no impedeix que en alguns casos hi hagi frau, degut a la impossibilitat per part de les administracions a realitzar una comprovació cas per cas⁴⁵.

No obstant això, algunes ordenances municipals no opten per aquest mètode de comprovació casuística, sinó que es planteja un sistema on es presumeix l'ús exclusiu en algunes situacions. Per exemple, a l'Ordenança Fiscal de Càceres, en el seu article 4, es presumeix el destí d'ús exclusiu en els casos que la persona amb discapacitat estigui casada o bé convisqui amb els pares si, en el primer cas, el cònjuge tributa per un altre vehicle o no té permís de conduir i el cotxe està matriculat a nom del discapacitat; o bé, en el segon cas, quan hi hagi l'existència d'un altre vehicle en la unitat familiar que tributi per IVTM o bé es produeixi la percepció d'ingressos propis a l'IRPF per part del discapacitat. La mateixa ordenança preveu una presumpció d'ús exclusiu en aquells casos de vehicles especials o adaptats pel seu transport en cadira de rodes, respecte dels quals només es demanarà justificació que el discapacitat requereix aquest tipus de desplaçaments⁴⁶.

Per resoldre aquestes situacions, és nombrosa la doctrina que planteja una reforma de l'actual regulació, que com hem vist provoca importants problemes de control *a posteriori* per part de les administracions municipals. LUCAS DURAN i MARTÍN DÉGANO⁴⁷ plantegen *de lege ferenda*, la possibilitat d'aplicar punts de col·laboració comuns en el control amb els de l'IEDMT (cedit en la seva gestió i recaptació a les CCAA), ja que el requisit que s'exigeix per l'exempció és el mateix en els dos impostos. Concretament, consideren la possibilitat de crear algun tipus d'identificació que fos exhibit constantment al vehicle i permetés un control posterior ja sigui per part de la policia municipal, la policia autonòmica o la guàrdia civil de trànsit. Per altra banda, consideren que si aquesta exempció fos garantida per les persones amb discapacitat no seria de necessitat recórrer aquestes possibilitats, ja que seria suficient amb exhibir la targeta expedida per l'autoritat competent, segons la Recomanació del Consell de 4 de juny de 1998, sobre la creació d'una targeta d'estacionament per persones amb discapacitat (98/376/CE).

⁴⁵ LEAL BARROS, J., "El tratamiento de los vehículos matriculados...", *op.cit.*, pàg. 35.

⁴⁶ Article 4 de l'Ordenança Fiscal del IVTM de Càceres.

⁴⁷ LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por...", *op.cit.*, pàg. 26

1.3.3 LA MATRICULACIÓ DEL VEHICLE

La matriculació del vehicle a nom d'una persona amb discapacitat no té tanta complexitat com el requisit de l'ús exclusiu o la condició legal de discapacitat, ja que exclou de l'anàlisi quina és la capacitat del titular per conduir, sigui perquè es menor d'edat o bé s'al·leguin altres motius. A efectes de l'exempció és rellevant que el vehicle estigui matriculat i a més a més reuneixi els requisits exigits, com són la condició legal de discapacitat i la dedicar del vehicle al seu ús exclusiu, tal i com s'ha explicat en apartats anteriors.

No obstant això, BANACLOCHE PALAO realitza una important matisació en relació a dos documents del nostre ordenament jurídic que tendeixen a provocar confusió: el permís de circulació i el permís de conducció. El primer fa referència al document relatiu al vehicle, que acredita les aptituds del mateix per circular en les vies públiques, mentre que el permís de conducció garanteix l'aptitud dels conductors per conduir els vehicles amb menor risc i pel qual sí que s'exigeixen determinats requisits com l'edat⁴⁸.

Segons la normativa reguladora de l'impost, el document acreditatiu per la concessió de l'exempció és el permís de circulació, tal i com preveu el mateix article 94 del TRLRHL que considera com a subjecte passiu la persona que consti en el permís de circulació. Per tant, sembla lògic destacar la irrellevància de complir requisits com l'edat o la incapacitació de la mateixa ja que el permís de circulació es centra en les característiques del vehicle. Particularment, la consulta tributària vinculant de la Direcció General de Tributs número V2612-07, de 4 de desembre de 2007, referent als drets per part d'una persona amb un grau de discapacitat acreditat del 65 per cent que adquireix i matricula un vehicle, i que segons la seva pròpia manifestació afegeix que és per al seu ús exclusiu i que manté la titularitat juntament amb la seva mare, estableix que *“una persona amb discapacitat, estigui o no incapacitada civilment, sigui o no menor d'edat, pot ser titular d'un vehicle de tracció mecànica apte per circular per les vies públiques, per això existeixen vehicles matriculats a nom d'aquestes persones”*.

Tanmateix, resulta criticable que l'exempció no sigui aplicable a les associacions de discapacitats que adquireixen vehicles per tal de transportar els seus associats d'un lloc a un altre i que es troben a nom de les pròpies associacions. Fins al punt que la interpretació extensiva del precepte per incloure entre els beneficiats a aquestes associacions podria ser aplicable a altres supòsits legals com són l'exempció de vehicles de transports de malalts, regulat a l'article 93.1 d) del TRLRHL o bé vehicles pel transport públic urbà, regulat a l'article 93.1 f) de la mateixa llei. Això és així, tal i com exposa LEAL BARROS, perquè el

⁴⁸ BANALOCHE PALAO, C., “El Impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàgs.75-77.

precepte de la llei no es refereix a vehicles d'associacions de discapacitats destinats al seu transport, sinó a vehicles de propietat de particulars. En conseqüència, ens trobem davant de supòsits on les lleis estableixen exempcions per aquestes associacions i totes elles aplicables simultàniament, però en cap d'elles apareix específicament l'exempció pels vehicles que per la seva naturalesa no són els típics vehicles de discapacitats i que al trobar-se sota el nom de d'aquestes associacions no gaudeixen dels pressupòsits que la llei inclou per tal d'obtenir l'exempció⁴⁹. El mateix succeeix quan ens trobem davant del cas de les empreses de lloguer de vehicles o de *leasing*, que tampoc gaudeixen d'exempció al no trobar-se matriculat el vehicle a nom d'una persona amb discapacitat.

Per tant, el principal obstacle que presenta l'actual regulació és la inaplicació per part de les associacions, institucions, entre altres, que tenen un vincle ja sigui per estar formades per persones amb discapacitat o bé per la seva dedicació a les persones amb discapacitat i efectivament al seu transport. Cal recordar que per l'aplicació de l'exempció es requereix que en el permís de circulació hi figuri la persona amb discapacitat, deixant fora tota les associacions abans esmentades, així com aquelles fundacions o entitats sense ànim de lucre que es dediquin al transport de les persones amb mobilitat reduïda, com la Creu Roja⁵⁰.

Tant LEAL BARROS com BANALOCHE PALAO consideren primordial la reforma de l'actual redacció de l'exempció que estem analitzant per tal de pal·liar la problemàtica, ja que no és possible suplir aquesta impossibilitat d'aplicar l'exempció ni amb el règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre, recollit a la Llei 49/2002, de 23 de desembre, que no permet incloure el supòsit en l'exempció del seu article 15⁵¹. No obstant això, altres autors com GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO obren la possibilitat que en alguns casos amb la normativa actual sigui possible l'exempció: *“aquest límit pot ser que no sigui raonable en determinats casos. (...) Amb l'objectiu de complir aquesta finalitat, l'associació és propietària d'una sèrie de vehicles de minusvàlids que posa a disposició, gratuïtament, a persones minusvàlides. En principi, aquesta associació només tindria dret a l'exempció respecte a un dels vehicles dels quals és propietària. Sense cap dubte, el legislador no ha reparat en aquest supòsit⁵²”*.

No obstant això, aquest supòsit plantejat per aquests autors manca de lògica en el sentit que tan les entitats o les associacions que per la seva naturalesa agrupin diferents persones amb discapacitats, i que per tant, previsiblement tindran més d'un vehicle, quedin limitades per

⁴⁹ LEAL BARROS, J., “El tratamiento de los vehículos matriculados...”, *op.cit.*, pàg. 36.

⁵⁰ BANALOCHE PALAO, C., “El Impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàg. 77.

⁵¹ *Vid.* dues anteriors notes al peu de pàgina.

⁵² Cita a la nota a peu de pàgina 132 de GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A., “El impuesto sobre vehículos...”, *op.cit.*, pàgs. 439-440. La negreta és meva.

un requisit clarament previst pel legislador en el cas de les persones físiques, que són les úniques que s'han tingut en compte a l'exempció vigent⁵³.

1.4 LA REGULACIÓ A LES ORDENANCES LOCALS: MUNICIPIS DEL GIRONÈS

En el present apartat, hem seleccionat una sèrie d'ordenances fiscals del territori del Gironès, segons les quals es pretén fer un anàlisi general sobre la regulació de l'exempció, com preveuen els requisits de la justificació de la discapacitat i la destinació del vehicle. Concretament, s'han seleccionat les Ordenances fiscals dels municipis d'Aiguaviva, Bescanó, Celrà, Girona, Quart, Sant Gregori, Sant Julià de Ramis, Salt, Sarrià de Ter i Vilablareix.

Particularment, per tal de dur a terme l'anàlisi, voldríem fer esment de la distinció entre els tipus d'ordenances fiscals que realitza PADILLA RUIZ en relació als diferents "blocs d'ordenances" en funció de la seva regulació⁵⁴.

En primer lloc, podríem incloure aquelles ordenances que no estableixen res al respecte i es remeten a la regulació legal. En aquest sentit, cal mencionar que en cap de les ordenances escollides del Gironès es planteja aquesta possibilitat.

En segon lloc, trobaríem aquelles ordenances que textualment copien els preceptes de l'article 93 del TRLHL⁵⁵, les quals al parer de PADILLA RUIZ tenen el mateix valor que aquelles que no estableixen res, ja els efectes de la còpia literal de la llei i de no establir cap regulació són els mateixos⁵⁶. En aquesta categoria hauríem d'incloure tant l'Ordenança Fiscal número 3 de Bescanó com la de Sant Gregori número 1.2. Per altra banda, és important

⁵³ BANALOCHE PALAO, C., *El Impuesto sobre vehículos...*, *op.cit.*, pàg.80.

⁵⁴ PADILLA RUIZ, P., "Requisitos de la exención por minusvalía ...", *op.cit.*, pàg. 12 i ss.

⁵⁵ El mateix article 93.1 e) estableix concretament "*Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte. Las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.*" i afageix al 93.2 "*Para poder aplicar las exenciones a que se refieren los párrafos e) y g) del apartado 1 de este artículo, los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión. En relación con la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 anterior, el interesado deberá aportar el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal*".

⁵⁶ PADILLA RUIZ, P., "Requisitos de la exención..." *op. cit.*, pàg.20.

destacar la regulació realitzada per part de l'Ordenança Fiscal de Vilablareix, la qual realitza també una còpia literal de fragments de la mateixa llei, però de forma parcial.

L'últim bloc, que és el més atractiu d'analitzar, està compost per aquell grup d'ordenances fiscals que estableixen una regulació més o menys detallada de la gestió d'aquest tipus d'exempcions.

Concretament, en el cas de la sol·licitud de documents que han d'aportar cada un dels interessants per instar la seva concessió, i per tant, en relació a l'escrit de sol·licitud, trobem que l'Ordenança Fiscal de Quart núm.3 sol·licita l'aportació juntament amb la causa del benefici del "*Permís de Circulació, la Targeta d'Inspecció Tècnica i la resta de mitjans de prova*".

Un altre aspecte a tenir en compte a efectes de comparació és el termini de sol·licitud d'una exempció a un altre. Trobem una regulació poc variada en aquest punt, ja que totes elles dicten que "*les exempcions sol·licitades amb posterioritat a la meritació de l'impost, referent a liquidacions que han sigut girades i que encara no han adquirit fermesa en el moment de la sol·licitud, produeixen efectes en el mateix exercici en que s'hagin complert els requisits establerts per tenir dret quan es merita l'impost*"⁵⁷. Així mateix, detectem una situació similar en el cas de l'Ordenança Fiscal de Girona, segons la qual el termini de la sol·licitud coincideix amb el termini per al pagament voluntari de l'impost; de manera que si l'exempció no es sol·licita dins d'aquest termini els efectes es realitzaran a partir de l'exercici següent.

En darrer terme, podríem destacar que el present anàlisi demostra el caràcter formalista de la regulació d'aquest impost per part les Ordenances, ja que no plantegen grans diferències entre elles.

Al capdavall, la similitud entre totes elles en la regulació de l'exempció així com el grau de desenvolupament de les mateixes, resulten insuficients a efectes d'evitar el frau, tal i com han anat considerant alguns autors. Això es així, perquè l'ús exclusiu es demostra pel simple fet de realitzar una declaració jurada, impossibilitant la seva comprovació posterior, degut a la manca de mitjans que gaudeixen les administracions i el cost elevat que suposaria la mateixa comprovació.

⁵⁷ Ordenança Fiscal de Sarrià de Ter, núm. 3, article 2.1.; Ordenança Fiscal de Celrà, núm. 3, article 4.2.; Ordenança Fiscal de Quart, núm. 3, article 4.2; Ordenança Fiscal de Sant Julià de Ramis, núm. 3, article 3.2; Ordenança Fiscal de Salt, núm. 2, article 6.3; Ordenança Fiscal de Aiguaviva, núm. 2, article 2.2.

SEGONA PART

2. LA GESTIÓ DE L'IMPOST

2.1 LA DESLOCALITZACIÓ MASSIVA DE VEHICLES: EL DOMICILI DEL PERMÍS DE CIRCULACIÓ

La pèrdua de vehicles en el patró municipal en els últims anys per part d'algunes administracions municipals és un dels aspectes problemàtics de l'IVTM, fins el punt que s'ha plantejar-se una possible reforma del subjecte actiu de l'impost, el municipi, a favor de la Federació Espanyola de Municipis i Províncies (FEMP), degut a l'afectació econòmica que han patit alguns dels municipis com Barcelona i Madrid. Per altra banda, convé diferenciar la magnitud del problema segons el subjecte passiu sigui una persona física i una persona jurídica; considerant que adquireix més rellevància en els casos de les persones jurídiques, degut a que en la majoria de casos posseeixen una major titularitat de vehicles⁵⁸.

Per tal de determinar la titularitat del subjecte actiu, i per tant, l'ens públic titular de la potestat administrativa d'aplicació del tribut, cal anar a l'article 97 del TRLRHL on s'estipula "*la gestió, liquidació, inspecció i recaptació, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària corresponen a l'ajuntament del domicili que consti en el permís de circulació del vehicle*". No obstant això, la mateixa FEMP a l'estudi realitzat sobre "*La financiación local en España: radiografía de presente y propuestas de futuro*" estableix unes línies per tal de millorar la seva gestió, ja que al seu parer té un excessiu formalisme. La línia de reforma per solucionar el problema és la de substituir el punt de connexió actual (domicili que consta en el permís de circulació) pel domicili real del subjecte, és a dir, on tingui la residència habitual, el domicili social, la seu efectiva dels seus negocis o una part dels seus actius, tal i com preveu l'article 35.4 de la LGT⁵⁹.

Per últim, responent a la necessitat d'il·lustrar la situació dins del marc plantejat, sembla interessant destacar la distinció que realitzen BALLARÍN ESPUÑA i MACHO PÉREZ en relació als agents que intervenen en el procés, concretament⁶⁰:

⁵⁸ BALLARÍN ESPUÑA, M. i MACHO PÉREZ, A.B., "La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". Dins *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales* (dir. Serrano Antón, F.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2012, pàg. 148.

⁵⁹ SUAREZ PANDIELLO, J. (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas del futuro*, FEMP, Salamanca, 2008, pàg. 295.

⁶⁰ BALLARÍN ESPUÑA, M. i MACHO PÉREZ, A.B., "La deslocalización masiva de...", *op.cit.*, pàgs. 149-150.

- En primer lloc, el municipi que ha esdevingut com a subjecte actiu de l'IVTM, el qual és molt probable que hagi situat el gravamen de tributació de l'impost al límit màxim de permès per la llei.
- En segon lloc, el municipi que es converteix en el nou subjecte actiu de l'IVTM, sense tenir *a priori* contacte previ amb l'empresa, on la tributació de l'impost es troba situat el seu límit mínim.
- En tercer lloc, l'empresa que per tal d'aconseguir un estalvi fiscal, canvia la seva tributació de l'IVTM mitjançant la gestió de modificar el domicili del permís de circulació dels vehicles, que passa del primer al segon municipi.
- En quart lloc, la Prefectura Provincial de Trànsit, que és l'òrgan segons el qual es realitza el canvi de domicili en el permís de circulació dels vehicles i notifica als respectius Ajuntaments de les altes i les baixes.

2.2.1 EL DOMICILI LEGAL DE LA PERSONA FÍSICA TITULAR DEL VEHICLE

Segons l'article 97 del TRLHL el punt de connexió de l'IVTM serà el domicili que consti en el permís de circulació. La sentència del TSJ de Catalunya, de 24 de febrer de 2003, per exemple, desenvolupa i confirma el criteri emparat per la mateixa llei, i remarca que l'anterior regulació establí distincions en funció del caràcter de persona física o bé persona jurídica del subjecte passiu, així com un procediment per tal de resoldre possibles conflictes competencials. Tanmateix, l'actual regulació respon a l'apreciació del legislador que realitzant una regulació més formalista presumiblement es podrien evitar els conflictes entre administracions. D'altra banda, la proposta de modificar el criteri actual ja en tramitació parlamentària a favor del "*domicili legal del propietari del vehicle*" va ser proposat mitjançant esmena de la LRHL, però no va prosperar per la complicació del criteri, de manera que es va considerar més senzill de gestió l'actual criteri formal, segons destaca el mateix Tribunal.

Cal fer un esment específic a les obligacions a càrrec dels titulars que regula el RGV, en relació a la matriculació del vehicle així com l'obligació de notificar qualsevol canvi que no impliqui la modificació registral.

En aquest aspecte, l'article 28.1 i 28.2 de la RGV preveu que per tal de sol·licitar el permís de circulació s'haurà de fer juntament amb la matriculació del vehicle davant la Prefectura de Trànsit de la província que tingui el subjecte el seu domicili legal, ja sigui el propietari, arrendatari amb opció a compra o a llarg termini; juntament amb els documents acreditatius dels requisits tècnics del vehicle, compliment d'obligacions tributaries així com la personalitat i domicili de l'interessat.

En l'article 30.2 del RGV trobem l'obligació dels titulars dels vehicles a notificar "*qualsevol variació en el nom, cognoms o domicili del titular del permís o llicència de circulació que no impliqui la modificació de la titularitat registral del vehicle*"⁶¹, trobant-se inclòs un termini de quinze dies a partir del moment en el qual es va produir el canvi de domicili a la Prefectura de Trànsit que va expedir el permís de circulació o la província del nou domicili del vehicle, la qual notificarà del canvi al corresponent Ajuntament i expedirà un nou permís o llicència de circulació. Conseqüentment, destaquen GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO que l'incompliment de l'obligació establerta a l'article 30.2 del RGV, en relació a la vinculació del mateix IVTM a la realitat registral o formal abans al·legada, pot ocasionar conflictes entre la "discordança" entre el domicili real del contribuent i el domicili registral que figura en el permís de circulació⁶².

Convé insistir en la llibertat que mantenen les mateixes administracions municipals per regular coeficients que incrementin la quota tributaria establertes a l'article 95 del TRLHL, aspecte que provoca l'aparició de *paradisos fiscals per a vehicles*, tal i com destaquen GARCÍA MARTINEZ i VEGA BORREGO, els quals situen un tipus de gravamen inferior en relació al que es troba el domicili real del subjecte passiu⁶³.

A tall d'exemple, podem observar l'anàlisi que realitzen CORVINOS i VALERO⁶⁴ en relació a un cas concret del municipi de Pedrola (Saragossa), on vàries empreses dedicades al transport, d'acord amb els seus interessos d'estalvi econòmic, van realitzar un canvi de domicili del permís de circulació subjectes a la justificació d'una obertura en els nous municipis de locals de 10m² o 15m², mitjançant l'imprès d'alta en l'Impost d'Activitats Econòmiques (d'ara en endavant IAE). En el cas plantejat, l'Ajuntament de Pedrola, davant la situació del canvi de domicili notificat per la Prefectura Provincial de Trànsit de Saragossa, decideix iniciar un procediment d'inspecció per tal de resoldre la situació, ja que amb anterioritat havien aprofitat postures degut a que l'empresa dedicada al transport va sol·licitar una reducció a la quota, justificada en la difícil situació del sector, i amb la intenció en el supòsit de no ser acceptada de domiciliar el seu permís de circulació en un altre Ajuntament. Finalment, un cop dut a terme el procediment, l'Ajuntament corrobora que les empreses continuaven amb el seu domicili social al municipi de Pedrola, així com les instal·lacions vinculades a l'activitat del transport, però el jutjat

⁶¹ La negreta es meva.

⁶² GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 490.

⁶³ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 491.

⁶⁴ CORVINOS, P. i VALERO, A., "¿Pueden los sujetos pasivos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, elegir libremente el municipio en el que domiciliar los permisos de circulación de sus vehículos? (I)", 14 de junio de 2011. <<http://administracionpublica.com/pedrola/>> i també del mateixos autors el text "¿Pueden los sujetos pasivos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, elegir libremente el municipio en el que domiciliar los permisos de circulación de sus vehículos? (III)", 22 de junio de 2011. <<http://administracionpublica.com/pedrola3/>>.

Contenciós-Administratiu de Saragossa, a la Sentència, de 14 d'octubre de 2010, declara en el FJ5 que "no existeix cap impediment al ciutadà que recerqui el tractament fiscal més favorable, posant la seva residència on més li interressi fiscalment, sempre que hi hagi un punt de connexió mínim dels que cada norma tributaria permet"; i afegeix: "es pot, per exemple, posar sucursals on més pugui interessar, si les mateixes permeten un tracte fiscal millor, si bé és evident que la sucursal ha d'existir físicament, és a dir, no pot ser fictícia"; i per tant, al disposar d'aquests locals en el cas concret sotmès a judici s'admet el canvi domicili en el permís de circulació. A més a més, en el cas present, la sentència indica que tampoc es produeix un frau fiscal, perquè segons l'article 6.4 del CC el fet perseguit ha de ser un resultat prohibit per l'ordenament jurídic o contrari al mateix, mentre que en el cas jutjat la voluntat de les empreses de transport en primer lloc ha sigut adoptar un criteri formal, i per altra banda, la permissivitat que les quotes resultants sigui diferents és fruit de l'opció dels municipis d'aplicació un coeficient més reduït així com les bonificacions que li permet la llei⁶⁵.

La polèmica continua en el sentit que l'actual regulació de l'article 97 del TRLHL pot produir, com destaquen GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO, una "descoordinació interadministrativa" provocada per la realització de canvis de domicili del titular d'un vehicle que no correspongui al que estableix el permís de circulació, conduint en alguns casos a la doble imposició per part del mateix contribuent. La jurisprudència en aquest aspecte s'ha posicionat entorn al criteri formalista en la interpretació de l'article 97 del TRLHL, de manera que preval el què es disposi en el permís de circulació per sobre del domicili real del contribuent⁶⁶.

En aquest punt, existeix un debat doctrinal referent a la consideració o no del domicili indicat al permís de circulació com a domicili real del contribuent i es que la doctrina està dividida en quant a la possibilitat que aquesta sigui o bé una presumpció *iuris tantum* o *iure et de iure*⁶⁷. En particular, trobem que els partidaris de la presumpció *iuris et de iure* es basen en la literalitat del precepte, que no admeten prova en contrari; per contra, en el cas de la perspectiva de la consideració *iuris tantum* de la presumpció, s'estima que d'aquesta manera s'ajusta més als principis constitucionals de justícia tributaria i permet que el gravamen no recaigui sobre la realitat censal del mateix, considerant que des d'aquesta perspectiva es donaria una millor definició de l'objecte del tribut definit en l'article 92.1 del TRLRHL: "... que grava la titularitat de vehicles, apte per circular per les vies públiques..."⁶⁸.

⁶⁵ FJ 6 de la Sentència Jutjat Contenciós-Administratiu de Saragossa, de 14 de d'octubre de 2010.

⁶⁶ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàgs. 491 i ss. En relació al cas plantejat, trobem les STSJ Madrid de 9 de febrer del 2002 i la STSJ de Castellà i Lleó de 4 d'abril del 2000.

⁶⁷ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 490.

⁶⁸ MOCHÓN LÓPEZ, L., "Modelo de gestión impositiva local". Dins *La función tributaria local* (coord. Fernández Pavés, M.J), Ed. El consultor de los ayuntamientos, Madrid, 2012, pàg. 367.

2.2.2 EL DOMICILI LEGAL DE LES SOCIETATS TITULARS DELS VEHICLES: EL DOMICILI SOCIAL

La rellevància del domicili legal provoca que no només obtingui importància en la figura de les persones físiques, sinó com s'ha vist en els apartats anteriors, manté aquest protagonisme en les persones jurídiques, concretament en les societats de capitals que són titulars de vehicles. Aquesta rellevància es troba justificada al mateix Codi Civil, en els articles 40 i 41 degut a que serà elemental per l'exercici de drets i compliment de les obligacions. Per tant, pel que fa a les persones físiques, cal que observem el que estableix l'article 40 del Codi Civil, el qual al·lega com a domicili legal el lloc de residència habitual; mentre que en el cas de les persones jurídiques, tal i com fonamenta l'article 41 del Codi Civil "*quan ni la llei que les hagi creat o reconegut, ni els estatuts o les regles de fundació fixaren el domicili de les persones jurídiques, s'entendrà que el tenen en el lloc en que es trobi establerta la seva representació legal, o on exerceixin les principals funcions*".

A més a més, tal i com destaquen BALLARÍN ESPUÑA i MACHO PÉREZ, el domicili de les societats permet no només la funció del compliment de les obligacions i l'exercici de drets, sinó també la localització de l'activitat jurídica, el lloc per atribuir la competència registral, competències davant dels tribunals, entre d'altres. Conseqüentment, mitjançant l'anàlisi de la mateixa normativa mercantil referent a les Societats de Capital, en l'article 9.1 del Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el Text Refós de les Societats de Capital (d'ara en endavant TRLSC), preveu que aquestes hauran de fixar el seu domicili "*en el lloc on es trobi el centre de la seva efectiva administració i direcció, o en el que radiqui el seu principal establiment i explotació*"⁶⁹.

En suma, i segons l'article 24 del Codi de Comerç, el domicili s'haurà de fer constar en el contracte societari i a més s'haurà de fer referència a tota la seva documentació, el qual s'haurà d'introduir en els estatuts de la societat i serà objecte de inscripció en el Registre Mercantil.

Els conceptes anteriorment citats i la regulació del domicili en les societats, concretament en les societats de capital, serveix per situar-nos en un context on la problemàtica entorn aquestes persones jurídiques impera en alguns casos com a obvi per part dels òrgans que correspon el seu reconeixement, però que realment no tenen en compte algun dels seus elements.

Tanmateix, existeixen altres aspectes de la figura del domicili social, concretament el principi d'unitat del domicili social i els límits que imperen en l'elecció, que esdevenen factors que incideixen en la seva consideració.

⁶⁹ BALLARÍN ESPUÑA, M. i MACHO PÉREZ, A.B., "La deslocalización masiva de ...", *op.cit.*, pàg.156.

El principi d'unitat del domicili social es pot extreure del mateix article 41 del CC, així com de l'article 9 del TRLSC. BALLARÍN ESPUÑA i MACHO PÉREZ estimen que tot i que no es prohibeixi de forma expressa en l'ordenament, aquesta situació provocaria una confrontació amb el principi de seguretat jurídica, així com alteracions a determinats efectes jurídics en el moment d'establir el punt de connexió; per contra, en el cas de l'elecció del domicili, estableix la necessitat que hi contingui una relació amb el domicili real, ja que és el lloc d'explotació de l'activitat o bé de l'administració social, aspectes que també es troben previstos en la normativa reguladora del domicili legal de les societats⁷⁰

En darrer terme, la necessitat d'aquests requisits sembla contraposar-se a la situació que s'ha vist en apartats anteriors com és la l'Ajuntament de Pedrola, segons el qual es permet la imposició per part de les empreses en les noves administracions municipals pel simple fet d'obtenir un local, trobant-se justificat per l'imprès d'alta en l'IAE.

2.2 LA COL·LABORACIÓ INTERADMINISTRATIVA EN LA GESTIÓ DE L'IMPOST

L'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica precisa d'una essencial col·laboració entre els diferents ens que intervenen en la gestió del mateix impost. Concretament, conforme l'article 97 del TRLRHL la gestió de l'impost correspon a l'ajuntament del domicili que consti en el permís de circulació, fet que provoca, com hem vist anteriorment, alguns problemes a l'hora de la liquidació del mateix i les relacions entre les diferents administracions locals⁷¹.

No obstant això, convé ressaltar la importància dels articles 7 i 8 del TRLRHL en matèria de l'exercici d'aquesta competència, ja que segons el primer s'admet la possibilitat de delegar en les CCAA o bé en altres Entitats Locals en les que es trobin integrades la facultat de gestió que la mateixa llei els atribueix; i d'acord amb el segon, es preveu la col·laboració i coordinació interadministrativa en la gestió. En aquest aspecte, GARCÍA MARTÍN i VEGA BORREGO troben interessant el gran nombre de municipis que han delegat l'exercici de les competències de gestió dels seus tributs locals en les respectives Diputacions Provincials o, en el seu cas, en la CCAA⁷². A tall d'exemple, podem trobar com en alguns dels municipis del Gironès analitzats en la part empírica de l'exempció dels vehicles per persones amb mobilitat reduïda⁷³, concretament els municipis de Aiguaviva, Bescanó, Celrà, Quart, Salt, Sant Gregori, Sant Julià

⁷⁰ BALLARÍN ESPUÑA, M. i MACHO PÉREZ, A.B., "La deslocalización masiva de ...", *op.cit.*, pàg. 158 i ss.

⁷¹ Els problemes anunciats en aquest punt són els referents a la deslocalització de vehicles, desenvolupada en el punt 2.1 del mateix treball; que pot ser realitzada per part de particulars així com pels empresaris per tal beneficiar-se d'una possible rebaixa en la quota a pagar.

⁷² GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A., "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 495.

⁷³ Apartat 1.4 del mateix document.

de Ramis i Vilablareix, tenen delegada la seva gestió a la Xarxa Local de Municipis de la Diputació de Girona (XALOC)⁷⁴.

En matèria de gestió de l'impost, però, el tema més rellevant és la incidència que té la relació interadministrativa entre la Prefectura de Trànsit amb els diferents ajuntaments, des del moment que la primera té l'obligació de notificar als ajuntaments qualsevol canvi que pugui provocar algun efecte en matèria de gestió de l'impost, com pot suposar l'alta o la baixa en el registre de vehicles, els canvis de domicili en el permís del titular, els canvis de titularitat, entre d'altres, tal i com menciona el RGV en els seus Capítols II, III i IV. Tanmateix, BARQUERO ESTEVAN fa una matisació important en relació a la delegació de la gestió i la comunicació de la Prefectura de Trànsit en aquests aspectes, i es que l'actual regulació del RGV no preveu la possibilitat de la delegació de l'impost, fet que segons l'autor, sembla lògic pensar que en aquests supòsits la remissió es faci les administracions que gestionen l'impost i no als propis ajuntaments⁷⁵.

En relació a les obligacions i la col·laboració entre la Prefectura de Trànsit amb els ajuntaments, també cal destacar el que preveu el mateix article 99 del TRLRHL, ja que segons FERNÁNDEZ MARÍN, presenta un doble vessant: en primer lloc imposa a les Prefectures de Trànsit una sèrie de deures específics de col·laboració amb els ajuntaments en la gestió, i en segon lloc realitza una tasca important respecte a l'exigència de l'impost, degut a la necessitat de l'acreditació davant de la Prefectura Provincial del pagament de l'últim rebut de l'impost per tal de realitzar diverses tasques a petició de l'interessat⁷⁶.

Concretament, l'apartat primer del precepte esmentat estableix la necessitat d'acreditar prèviament el pagament de l'impost per aquells que sol·licitin la matriculació o certificació d'aptitud per circular, i en l'apartat segon del mateix article 99 es disposa que les Prefectures Provincials de Trànsit "*no tramitaran el canvi de titularitat administrativa d'un vehicle en tant que el seu titular registral no hagi acreditat el pagament de l'impost corresponent al període impositiu de l'any anterior aquell en el qual es realitza el tràmit*".

D'altra banda, conforme la necessitat d'exigir l'impost en aquell ajuntament que figuri en el permís de circulació, el Reial Decret 1576/1989, de 22 de desembre, pel qual es dicten les

⁷⁴ A tall d'exemple, trobem l'Ordenança Fiscal d'Aiguaviva en el seu article 9 que regula la gestió de l'impost així ho menciona "*Si la gestió del tribut ha estat delegada a la Diputació de Girona, les normes contingudes als articles anteriors seran aplicables a les actuacions que ha de dur a terme l'administració delegada*"; i afageix en el punt 5 "*Totes les actuacions de gestió i recaptació que dugui a terme XALOC s'ajustaran al que preveu la normativa vigent i a la seva Ordenança general de gestió, inspecció i recaptació, aplicable als processos de gestió dels ingressos locals, la titularitat dels quals correspon als municipis de la província de Girona que n'han delegat les seves facultats a la Diputació*".

⁷⁵ BARQUERO ESTEVAN, J.M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas de los tributos locales*, Ed. UAM-Montecorvo, Madrid, 1999, pàg. 272.

⁷⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pàg. 155.

normés per l'aplicació de l'IVTM, en el seu article 2.3 estableix que aquells que sol·licitin davant la Prefectura de Trànsit la matriculació d'un vehicle, hauran d'acreditar el pagament de l'IVTM o la seva exempció en exemplar triplicat i segons el model aprovat pel respectiu ajuntament. A més a més, afegeix que en els casos que es sol·licitin transferències o la baixa definitiva d'un vehicle, o el canvi de domicili amb transcendència tributària, també s'haurà d'acreditar prèviament el pagament de l'últim rebut presentat al pagament de l'IVTM. Per últim, a falta d'acreditació, la Prefectura de Trànsit no tramitarà els expedients requerits, però podrà anotar-ho en un registre auxiliar, a efectes corresponents, els desballestaments, reformes, canvis de domicili i variació de titularitat que efectivament s'hagués produït⁷⁷.

No obstant això, degut a la reforma aplicada per la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures de prevenció del frau, en l'article 99.3 del TRLRHL s'indica que en el cas de transferència de vehicle no és necessari presentar l'últim rebut de l'IVTM davant l'ajuntament corresponent, de manera que si no figura l'anotació del deute impagat en el registre de vehicles s'haurà d'admetre el tràmit.

La mateixa Llei 36/2006 per mitjà de la DT 19ena del TRLRHL estableix un temps per instaurar en els sistemes informàtics de Trànsit i els propis ajuntaments un encreuament de dades. Per aquesta raó, fins que la Direcció General de Trànsit no habiliti els procediments informàtics necessaris per permetre aquestes dades, les Prefectures Provincials de Trànsit exigiran el rebut acreditatiu del pagament de l'impost, com a requisit per realitzar qualsevol tràmit de canvi de titularitat administrativa. No obstant això, segons la Resolució de 9 de juliol de 2010, a partir del gener de 2011 tots els ajuntaments han de comunicar, per mitjans informàtics, al Registre de Vehicles de la Direcció General de Trànsit tots els impagaments dels deutes per l'IVTM, la qual cosa implica que ja no hi haurà exigència del rebut que acrediti el pagament del mateix⁷⁸.

Amb anterioritat a la introducció d'aquest mecanisme de coordinació interadministrativa, GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO consideraven que el deure col·laboració interadministrativa no lesionava els drets i garanties dels ciutadans, perquè la mesura respon a la necessitat de col·laboració interadministrativa en el control del compliment de les obligacions tributàries corresponents a l'IVTM, control que és de fàcil realització i que les Prefectures de Trànsit realitzen amb ocasió de la seva pròpia gestió, degut a la seva posició⁷⁹. Els mateixos autors, realitzen una crítica al sistema d'interpretació de la Prefectura de Trànsit en funció de les

⁷⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J., "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Análisis sistemático y posibles líneas de reforma", *Tributos Locales*, n^o 82, 2008, pàg. 27.

⁷⁸ BANALOCHE PALAO, C., "El Impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 171.

⁷⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A., "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 500.

relacions interadministratives en la gestió de l'impost. Concretament, l'article 99.2 del TRLRHL estableix la necessitat d'acreditar el pagament davant la Prefectura de Transit, tal i com s'ha mencionat anteriorment. No obstant això, la problemàtica pren una gran importància quan la mateixa Prefectura de Trànsit interpreta que el titular del vehicle ha de presentar el rebut del pagament de l'impost corresponent a l'any o el període impositiu en curs, amb independència que aquest ja hagi passat al seu cobrament o no pel respectiu ajuntament. En el supòsit plantejat per GARCÍA MARTÍNEZ i VEGA BORREGO es deixa clara la problemàtica esmentada, conforme la situació d'un ciutadà que es dirigeix a la Prefectura de Trànsit, en els mesos de gener o febrer d'un determinat any, per realitzar un canvi de domicili en la figura del permís de circulació. En aquest cas, la Prefectura de Trànsit exigirà el rebut de l'impost de l'any en curs i no admetrà a efectes mencionats el rebut anterior, que és l'últim que ha pogut pagar el contribuïent. De tal manera, que al subjecte no li serà admesa a tràmit la seva sol·licitud, amb la càrrega d'anar a l'ajuntament i demanar el pagament de l'últim període meritat de l'impost per completar els tràmits pertinents davant la Prefectura de Trànsit. Per tant, sembla correcte la inadequació interpretativa al·legada pels dos autors en referència aquest punt, ja que la normativa deixa clar que s'exigeix per part del titular del vehicle que s'acrediti el pagament de l'últim rebut presentat al cobrament i no el pagament de l'últim període impositiu meritat, perquè sinó degut a que la meritació del mateix és el dia 1 de gener Trànsit podria sol·licitar l'acreditació mitjançant el rebut de l'any en curs, com a la pràctica ha succeït⁸⁰.

Per tant, trobem que la nova regulació introduïda a l'art. 93.3 del TRLRHL, ha donat resposta a situacions com la mencionada anteriorment, provocant una agilització dels tràmits per les transferències del vehicles així com un sistema més ràpid gràcies a la modernització de les Administracions, substituït el document físic pel registre sobre l'eventual impagament de l'impost⁸¹.

Resulta interessant, arribat aquest punt, destacar la rellevància de l'actual regulació així com els canvis realitzats. Perquè aquest registre on figuren tots els eventuais impagaments fruit de la interrelació administrativa entre els ajuntaments i les Prefectures de Trànsit no suposa una substitució a l'acreditació de l'últim pagament per part del contribuïent per tal de realitzar qualsevol tràmit davant de l'administració de Trànsit, essent necessària aquesta acreditació en aquells casos que no correspongui amb la informació que té la mateixa Prefectura de Trànsit o bé quan aquesta última així ho sol·liciti.

En aquesta matèria, si observem les ordenances fiscals d'alguns ajuntaments del Gironès, trobem com l'Ordenança Fiscal de Sarrià de Ter en el seu article 7.4, l'article 9.2 de l'Ordenança

⁸⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A, "El impuesto sobre vehículos...", *op.cit.*, pàg. 501.

⁸¹ BANACLOCHE PALAO, C., "El Impuesto...", *op. cit.*, pàg. 171.

Fiscal de Sant Gregori, com també l'article 9.7 de l'Ordenança Fiscal de Vilablareix, consideren com acreditatius els rebuts tributaris, les cartes de pagament i/o distintius municipals en algunes d'elles⁸². En aquest sentit, trobem una escassa aplicació per part de les Ordenances Fiscals del Gironès de la nova normativa, ja que a diferència d'altres Ordenances Fiscals com la de Granada, per exemple, no fan cap referència a la comunicació informàtica del Registre de Vehicles de la DGT en relació al impagament del deute corresponent a l'any en curs, fet que provoca que només se'n prevegi l'acreditació del pagament per part del contribuent.

Finalment, trobem que en la jurisprudència ha analitzar alguns problemes que genera la col·laboració interadministrativa en l'àmbit de l'IVTM, concretament l'aspecte de la prova del pagament de l'impost així com la relació de la Prefectura de Transit amb l'Administració municipal i l'encreuament de dades.

En la STSJ de Madrid, 1 de juny de 2000, el Tribunal estima que "*corresponia el pagament de l'impost com a titular del vehicle en Transit el dia 1 de gener de 1992 quan es va meritjar l'impost, conforme els articles 95 i 97 de la LRHL, i el que va poder succeir es que Trànsit admetés la transferència*"; i afegeix "*...la càrrega de prova davant la negativa de l'Ajuntament, corresponia al demandat acreditar el pagament de l'impost com a subjecte passiu del mateix*". Per tant, segons el que s'ha exposat anteriorment, en cas de transferència del vehicle la prova recau sobre el subjecte passiu i no pas sobre l'Ajuntament, de la mateixa manera que l'acceptació de la transferència a nom d'un nou adquirent per part de la Prefectura de Trànsit no suposa una suficient acreditació.

En darrer terme, la STSJ de Madrid de 22 de juny de 2011, estableix un cas on l'Agència Tributària de l'Ajuntament de Madrid es troba demandada per la comissió d'una infracció greu conforme la Llei Orgànica 15/1999, de 15 de desembre, reguladora de la Protecció de Dades, concretament de l'article 44.3.f), que l'estipula com a tal "*l'incompliment del deure d'informació a l'afectat del tractament de les seves dades de caràcter personal quan aquests no hagin sigut sol·licitats pel propi interessat*". L'ajuntament en qüestió va realitzar l'ordenació d'embargament del compte girat en execució de diferents liquidacions de l'Impost, concretament dels períodes entre el 2001 al 2006, corresponents a un vehicle que resultava que havia estat subjecte de baixa anteriorment en la Prefectura Provincial de Trànsit i que no va ser comunicada a l'Ajuntament per part d'aquesta. En aquest cas, el mateix Tribunal desestima la responsabilitat per part de l'Ajuntament, ja que va actuar conforme a les dades proporcionades per la mateixa Prefectura.

En suma, podríem afegir que la situació mencionada anteriorment és el resultat de la col·laboració interadministrativa i de la difícil gestió del mateix impost. En síntesi, podem observar dos fets de gran rellevància segons distingeix BARQUERO ESTEVAN. En primer

⁸² Només preveuen l'aspecte del distintiu municipal les Ordenances Fiscals de Sant Gregori i Vilablareix.

lloc, la construcció del tribut sobre l'idea de cooperació interadministrativa, al distingir com a essencial la informació dels registres que elaboren les autoritats de Trànsit; i en segon lloc, la manera que influeix el que s'ha mencionat anteriorment en alguns dels elements essencials del mateix tribut⁸³.

⁸³ BARQUERO ESTEVAN, J.M., “Gestión tributaria y relaciones interadministrativas...”, *op.cit.*, pàg. 270.

CONCLUSIONS

Un cop finalitzat l'anàlisi sobre els dos punts conflictius de l'IVTM referent a l'exempció a favor de persones amb discapacitat, regulada a l'article 93 TRLRHL, i als problemes que planteja en relació a la seva gestió, aquest últim provocat en gran mesura per la regulació com a únic punt de connexió el permís de circulació i les relacions interadministratives entre els Ajuntaments i la Prefectura de Trànsit, podem desenvolupar diverses solucions per tal de millorar l'actual regulació. A continuació, exposem de forma detallada les principals conclusions que hem extret del treball.

Primera

En relació a la primera modalitat d'exempció dels vehicles per persones amb mobilitat reduïda, d'acord amb l'article 93.1 e) del TRLHL l'exempció fa referència als vehicles de tres rodes que les persones amb discapacitat utilitzaven per tal de desplaçar-se. Aquesta tipus de vehicle, en l'actualitat s'ha considerat en desús, ja que com és lògic, és més habitual que s'utilitzin vehicles adaptats a les seves pròpies necessitats que es trobin en el mercat i poden proporcionar més seguretat. En conclusió, aquesta primera modalitat d'exempció resulta de caire residual avui en dia, ja que en l'actualitat ha pres una major importància la modalitat de "*vehicles matriculats a nom de les persones amb discapacitat*".

Segona

En vista a la gran problemàtica que suscita l'element comú de les dues modalitats d'exempció a favor de persones amb discapacitat que fa referència a la impossibilitat que un mateix subjecte passiu sigui beneficiari per més d'un vehicle simultàniament, cal fer un especial deteniment a la figura de les associacions dedicades al transport de discapacitat, ja que aquestes, tot i gaudir d'altres exempcions previstes a la llei, no poden beneficiar-se de l'exempció a l'IVTM. L'aplicació d'una interpretació restrictiva degut al caràcter de les exempcions pot portar a terme situacions com aquesta. En conseqüència, considerem *de lege refrenda*, la necessitat d'incloure a la llei l'exempció a favor de les associacions anteriorment mencionades.

Tercera

Les formalitats dels mitjans de prova per tal de justificar el dret a percebre la concessió de l'exempció regulada a l'article 93.1 i 2 del TRLRHL (exempció dels vehicles matriculats a nom de persones amb discapacitat per al seu ús exclusiu) no impedeix la possibilitat de concurrència de frau fiscal per part dels contribuents, ja que en molts casos les ordenances fiscals reguladores deixen subjecte la destinació del vehicle i el seu caràcter exclusiu a simples declaracions jurades obrades pel mateix titular o el seu representant; fet que no impedeix, com s'ha mencionat amb anterioritat, el frau, degut a la manca de possibilitats de les administracions municipals per realitzar una comprovació eficient cas per cas. A més a més, també com hem observat en el desenvolupament de la part empírica aplicable a la regulació d'alguns dels municipis del Gironès, existeix una regulació molt limitada i excessivament aplicada a la remissió de la regulació del TRLRHL.

Quarta

L'autonomia financera dels ajuntaments en la regulació dels coeficients incrementadors han fet aparèixer el que alguns autors han anomenat "*paradisos fiscals*" de l'IVTM. Això es així degut a que alguns dels municipis faciliten unes quotes inferiors a la resta de municipis dels seu voltant fent que hi hagi, per part d'empreses dedicades al transport bàsicament, un trasllat de grans flotes de vehicles. De tal manera, només amb un canvi de domicili en el permís de circulació i la concurrència d'uns requisits formals és possible la nova tributació en el municipi amb una quota inferior.

Cinquena

Degut a la problemàtica de l'aparició de "*paradisos fiscals*", tal i com s'ha mencionat en la conclusió quarta, apareix la necessitat d'una nova interpretació en relació al canvi de domicili, i sobretot, pel que fa a les persones jurídiques. Com s'ha desenvolupat en la Sentència del Jutjat Contenciós Administratiu de Saragossa, de 14 d'octubre de 2010 que recull el cas del municipi del Pedrolo, la jurisprudència estima la possibilitat de tributar en el nou municipi, només amb l'acreditació de l'imprès d'alta d'uns locals de 10 i 15 m² a efectes de l'IAE, sense que aquests sigui el domicili real de mateix i sense tenir en compte elements de la normativa mercantil,

concretament quin és el domicili social fixat en els estatuts així com si s'ha vist modificat aquest.

Sisena

Conforme a la literalitat del precepte de l'article 97 del TRLRHL, es desprèn que el domicili que figura en el permís de circulació és el domicili legal del titular del vehicle, i fruit del debat doctrinal, defensem la possibilitat d'interpretar aquesta presumpció com a una presumpció *iuris tantum*, que permet demostrar que el domicili del titular del vehicle és un altre, atribuint-li la competència a l'Ajuntament del domicili real i provat pel contribuent. S'eviten d'aquesta manera els problemes que causa entorn al criteri formalista actual d'interpretació del precepte legal.

Setena

Respecte a l'acreditació de l'últim pagament de l'impost per poder realitzar tràmits a les Prefectures de Trànsit, considerem com adequat el "rol" de l'acreditació de l'últim pagament per part del contribuent, que en l'actualitat, després de la reforma operada per la Llei 36/2006, de 26 de novembre, de mesures de prevenció del frau, no és necessari. En aquest sentit, la comunicació informàtica entre la Prefectura de Trànsit i els ajuntaments ha provocat una agilització del sistema. La col·laboració interadministrativa resulta essencial per la gestió de l'impost, i en conseqüència, fruit d'aquesta relació i l'intercanvi informàtic mitjançant l'encreuament de dades, s'ha assolit una nova manera d'acreditar el pagament de l'impost, evitant els problemes d'haver de presentar el rebut de l'últim exercici vençut.

BIBLIOGRAFIA, JURISPRUDÈNCIA I DOCTRINA ADMINISTRATIVA

BIBLIOGRAFIA

ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I. *La Protección de las Personas con Discapacidad y en Situación de Dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2009.

BALLARÍN ESPUÑA, M. i MACHO PÉREZ, A.B., "La deslocalización masiva de vehículos: límites a la elección y al cambio de domicilio en la gestión del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". Dins *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales* (dir. Serrano Antón, F.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2012.

BANACLOCHE PALAO, C., *El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2013.

BARQUERO ESTEVAN, J.M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas de los tributos locales*, Ed. UAM-Montecorvo, Madrid, 1999.

CHECHA GONZÁLEZ, C., *Exenciones en Materia de Impuestos Locales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J., "El IVTM y la exención por incapacidad permanente", *Tributos Locales*, nº 84, 2008.

- "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Análisis sistemático y posibles líneas de reforma", *Tributos Locales*, nº 82, 2008.

CORVINOS, P. i VALERO, A., "¿Pueden los sujetos pasivos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, elegir libremente el municipio en el que domiciliar los permisos de circulación de sus vehículos? (I)", 14 de junio de 2011. <<http://administracionpublica.com/pedrola/>>.

- "¿Pueden los sujetos pasivos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, elegir libremente el municipio en el que domiciliar los permisos de circulación de sus vehículos? (III)", 22 de junio de 2011. <<http://administracionpublica.com/pedrola3/>>.

Defensor del Pueblo, Informe "Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado", 1999.

ESTEVE PARDO, M.L., "Cuestiones procedimentales planteadas por las exenciones rogadas al hilo de un supuesto concreto del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". Dins *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales* (dir. Serrano Antón, F.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2012.

- “Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del Acto Administrativo de reconocimiento”, *Tributos Locales*, nº 105, 2012.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., *Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. i VEGA BORREGO, F.A., "El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica" Dins *Los tributos locales* (coord. Marín-Barnuevo Fabo, D.), Ed. Thomson Reuters, Navarra, 2010.

LEAL BARROS, J., “El tratamiento de los vehículos matriculados ‘a nombre de minusválidos y para su uso exclusivo’ en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica”, *Tributos Locales*, nº 55, 2005.

LUCAS DURÁN, M. i MARTÍN DÉGANO, I., “Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por personas con discapacidad”, *Tributos Locales*, nº64, 2006.

MOCHÓN LÓPEZ, L., "Modelo de gestión impositiva local". Dins *La función tributaria local* (coord. Fernández Pavés, M.J), Ed. El consultor de los ayuntamientos, Madrid, 2012.

PADILLA RUÍZ, P., "Requisitos de la exención por minusvalía en el IVTM: La imaginación al poder", El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 8. 30 d'abril de 2009. <http://docs.tvdeluxe.org/Exencion_por_minusvalia_IVTM_Pedro_Padilla.pdf>.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Logroño, de 4 de agosto de 2005, *Tributos Locales*, nº70, 2007.

SERRANO ANTÓN, F., RUBIAL PEREIRA, L. “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Dins *Tributos Locales y autonómicos* (coords. Galán Ruiz, J., Prieto Martín, C., Herrera Molina, P.M.), Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.

Síndic, Resolución de Actuación de Oficio "La exención del impuesto de vehículos de tracción mecánica para personas con incapacidad", 2011.

SUAREZ PANDIELLO, J. (coord.), *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas del futuro*, FEMP, Salamanca, 2008.

JURISPRUDÈNCIA

STS de 20 d'octubre de 2011 (RJ\2012\1341)

STSJ Castella i lleó, Valladolid, 8 de febrer 1995 (JT\1995\116)

STSJ Catalunya de 12 de març de 1999 (JT\1999\1421)

STSJ Castella i lleó, Burgos, de 4 d'abril del 2000 (JT\2000\622)

STSJ Madrid, de 1 de juny del 2000 (JUR 2001/56342)

STSJ Navarra de 19 de febrer del 2001 (JT\2001\450)

STSJ Murcia de 16 de setembre del 2002 (JT\2002\1596)

STSJ Madrid de 9 de febrer del 2002 (JT\2000\1055)

STSJ Catalunya, de 24 de febrer de 2003 (JUR\2003\222140)

STSJ Castella la Manxa de 24 de gener del 2011 (JUR\2011\118433)

STSJ de Madrid, de 22 de juny de 2011 (JT 2011/927)

SJCA de Saragossa, de 14 de d'octubre de 2010 (JT\2012\1460)

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Consulta vinculant de la DGT núm. V178-07, de 24 de gener de 2007

Consulta vinculant de la DGT núm. V2130-07, de 8 d'octubre de 2007

Consulta vinculant de la DGT núm. V2612-07, de 4 de desembre de 2007

Consulta vinculant de la DGT núm. V0921-11, de 6 d'abril de 2011