

AO-00029/2020

Hble. Sr. Pere Aragonès i Garcia
Vicepresident
Departament de la Vicepresidència i
d'Economia i Hisenda
Carrer del Foc, 57
08038 Barcelona

Senyor,

Us escric amb relació a l'actuació d'ofici oberta en aquesta institució amb relació a l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica .

Aquesta institució ha rebut diverses queixes en què es posa de manifest el desacord amb l'impost esmentat. Les qüestions que es plantegen són les següents:

- El desacord amb la creació d'aquest impost i es posa en relleu la pressió fiscal a què està sotmesa la ciutadania.
- La regulació del fet imposable i, concretament, el fet que en la consideració de vehicle apte per circular no s'excloquin els vehicles que es trobin en una situació de baixa temporal.
- El desacord amb la regulació de la base imposable de l'impost perquè no es tenen en compte els quilòmetres recorreguts pel vehicle.
- L'exigència d'aquest impost en contraposició a la manca de xarxa de transports públics i la necessitat del vehicle sobretot en determinades zones del territori de Catalunya.
- El desacord en la configuració del tribut perquè hi manca el criteri de capacitat econòmica.
- El fet que la implantació d'aquest impost es dugui a terme en la situació de crisi sanitària i econòmica actual derivada de la COVID-19.

De l'anàlisi de les queixes rebudes, i sens perjudici que em pugueu aportar altra informació, us vull compartir les **consideracions** següents:

1. Regulació de l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica (en endavant, IECO₂)

El Parlament de Catalunya, a l'empara de les competències de la Generalitat en matèria de medi ambient i de creació d'impostos, reconegudes pels articles 144 i 202 de l'Estatut d'autonomia de Catalunya, va crear l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica, mitjançant la Llei 5/2017, del 28 de març, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic i de creació de regulació dels impostos sobre grans establiments comercials, sobre estades en establiments turístics, sobre elements radiotòxics, sobre begudes ensucrades envasades i sobre emissions de diòxid de carboni. Posteriorment, la

regulació d'aquest impost es va incorporar a la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic (DOGC núm. 7426, de 03.08.2017).

Alguns dels preceptes d'aquesta llei, com ara de l'article 40 a 50, que regulen l'impost esmentat, van ser objecte de recurs d'inconstitucionalitat per part del president del Govern de l'Estat davant el Tribunal Constitucional, que, mitjançant la Sentència 87/2019, de 20 de juny, va desestimar el recurs d'inconstitucionalitat amb relació a allò que afectava l'impost que ens ocupa i, en conseqüència, va validar aquest tribut.

Posteriorment, el desembre de 2020, el Parlament de Catalunya va aprovar la Llei 9/2019, del 23 de desembre, de modificació de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic, (DOGC 8032, de 30/12/2019), la qual va introduir alguns canvis en l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica. A més, la disposició addicional de la llei esmentada va determinar la no-exigibilitat de l'impost per a l'exercici del 2018. I, pel que fa a l'exercici del 2019, va determinar que només resultava exigible per als vehicles de les categories M1 i N1, i es mantenia la tarifa aprovada per la Llei 16/2017 per a aquest exercici; en canvi, per a les motocicletes, es va disposar l'exigibilitat de l'impost amb efectes del 31 de desembre de 2020.

Tanmateix, atesa la situació de la crisi sanitària i econòmica generada per la COVID-19, mitjançant el Decret llei 14/2020, de 28 d'abril, pel qual s'adopten mesures en relació amb el Sistema sanitari integral d'utilització pública de Catalunya, en l'àmbit tributari i social, per pal·liar els efectes de la pandèmia generada per la COVID-19 i d'adopció d'altres mesures urgents amb el mateix objectiu (DOGC núm. 8123, de 29.4.2020), es va establir una mesura consistent en l'ajornament d'exacció de l'impost.

Posteriorment, atenent a l'excepcionalitat de la situació econòmica marcada per una recuperació més lenta i incerta del que s'havia previst, es va aprovar el Decret llei [33/2020, de 30 de setembre](#), de mesures urgents en l'àmbit de l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica i de l'impost sobre les estades en establiments turístics, i en l'àmbit pressupostari i administratiu (DOGC núm. 8238, d'1.10.2020).

Tal com s'assenyala en el preàmbul del decret llei, pel que fa a l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica, l'article 1 disposa l'aplicació de la tarifa més baixa prevista inicialment per al 2019, i l'article 2, d'una banda, estableix la regla de càlcul de la base imposable per als vehicles de les categories L3e, L4, L5e i L7e (motocicletes) que no disposen de dades d'emissió oficial, i de l'altra, aprova una bonificació de la quota per als vehicles que tinguin reconeguda la qualificació de clàssic. Finalment, la disposició addicional primera estableix l'exigibilitat del tribut per a tots els vehicles subjectes a l'impost a partir del 31 de desembre del 2020.

2. La naturalesa extrafiscal de l'impost

D'acord amb l'article 2.1 de la Llei general tributària, "els tributs, a més de ser mitjans per obtenir els recursos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, poden servir com a instruments de la política econòmica general i atendre la realització dels principis i les finalitats que conté la Constitució".

Aquesta finalitat constitucional, en el cas de l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica, deriva del dret a disposar d'un medi ambient adequat per al desenvolupament de la persona i el deure de conservar-lo i del correlatiu encàrrec als poders públics de protegir i millorar la qualitat de vida i defensar i restaurar el medi ambient (art. 45 CE i 46 EA).

En aquest context, cal apuntar que d'acord amb l'article 37 de la Llei 16/2017, les administracions públiques de Catalunya han de gravar les actuacions que fan augmentar la vulnerabilitat o incrementar les emissions de gasos amb efecte d'hivernacle i han d'incentivar fiscalment les actuacions que afavoreixen l'adaptació del canvi climàtic o la reducció d'emissions de gasos amb efecte d'hivernacle quan sigui possible tècnicament i econòmicament. Aquestes actuacions, com s'ha dit, s'emmarquen dins les competències dels poders públics de vetllar per la protecció del medi ambient i de crear tributs.

Així doncs, la mesura legislativa adoptada pretén donar resposta a necessitats mediambientals.

L'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica és un tribut propi de la Generalitat de Catalunya, **l'objecte del qual és gravar les emissions de diòxid de carboni que produeixen aquests vehicles i que incideixen en l'increment de les emissions de gasos amb efecte d'hivernacle.**

Aquest tribut té caràcter finalista i ha de nodrir a parts iguals el Fons climàtic i el Fons de patrimoni natural.

3. El fet imposable de l'impost i l'aptitud dels vehicles per circular per les vies públiques

L'article 41 de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic, en la redacció donada per la Llei 9/2019, del 23 de desembre, de modificació de la Llei 16/2017, del canvi climàtic, pel que fa a l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica, estableix que:

"1. Constitueixen el fet imposable de l'impost les emissions de diòxid de carboni dels vehicles aptes per a circular per les vies públiques inclosos dins les categories següents:

- a) Vehicles de les categories M1 (vehicles de motor concebuts i fabricats principalment per al transport de persones i llur equipatge, que tinguin vuit seients com a màxim, a més del seient del conductor, sense espais per a viatgers drets) i N1 (vehicles de motor concebuts i fabricats principalment per al transport de mercaderies amb una massa màxima no superior a 3,5 tones), d'acord amb el que disposen la Directiva 2007/46/CE

del Parlament Europeu i del Consell, del 5 de setembre, per la qual es crea un marc per a l'homologació dels vehicles de motor i dels remolcs, sistemes, components i unitats tècniques independents destinats a aquests vehicles, i el Reglament (UE) núm. 678/2011 de la Comissió, del 14 de juliol, que substitueix l'annex II i modifica els annexos IV, IX i XI de la Directiva 2007/46/CE del Parlament Europeu i del Consell, per la qual es crea un marc per a l'homologació dels vehicles de motor i dels remolcs, sistemes, components i unitats tècniques independents destinats a aquests vehicles.

b) Vehicles de les categories L3e (motocicletes de dues rodes), L4e (motocicletes de dues rodes amb sidecar), L5e (tricicles de motor) i L7e (quadricicles pesats), d'acord amb el que disposa el Reglament (UE) 168/2013 del Parlament Europeu i del Consell, del 15 de gener, relatiu a l'homologació dels vehicles de dues o tres rodes i dels quadricicles, i a la vigilància del mercat d'aquests vehicles.

2. A l'efecte d'aquest impost, es consideren aptes per a circular per les vies públiques els vehicles a què fa referència l'apartat 1 matriculats en el Registre de vehicles establert pel Reglament general de vehicles, aprovat pel Reial decret 2822/1998, del 23 de desembre, mentre no n'hagin estat donats de baixa de manera definitiva o temporal per robatori, i els vehicles proveïts de permisos temporals.

3. No estan subjectes a l'impost els vehicles que, havent estat donats de baixa en el Registre de vehicles per l'antiguitat del model, puguin ésser autoritzats a circular excepcionalment en ocasió d'exhibicions, certàmens o curses limitades a vehicles d'aquesta naturalesa.”

Així doncs, d'acord amb l'apartat 2 de l'article transcrit, a l'efecte d'aquest impost, l'aptitud dels vehicles per circular per les vies públiques es limita als casos en què:

- Els vehicles estiguin matriculats en el registre públic corresponent, mentre no n'hagin estat donats de baixa definitiva o temporal per robatori.
- Els vehicles estiguin proveïts de permisos temporals.

En conseqüència, **qualsevol baixa temporal d'un vehicle en el registre públic corresponent no eximeix de tributació, sinó que ha de ser per motiu de robatori.** Aquesta conclusió també consta recollida en la consulta 375/19, de 22 de gener de 2020, de la Direcció General de Tributs i Joc, que assenyala que:

- “la donada de baixa temporal d'un vehicle, als efectes d'excloure'l de la seva aptitud per a circular per vies públiques, ha de ser amb motiu del seu robatori”
- “qualsevol altra baixa temporal que no sigui per robatori del vehicle no l'exclou de tributació en l'impost”.

Cal tenir en compte que el Reial decret 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de vehicles, estableix altres supòsits diferents de la baixa temporal per robatori en què els vehicles també poden ser retirats temporalment de la circulació. En concret, l'article 36 disposa que:

- “1. Los vehículos matriculados causarán baja temporal en el Registro de Vehículos en los casos siguientes:

- a) Cuando su titular manifieste expresamente la voluntad de retirarlos temporalmente de la circulación.
- b) Por sustracción del vehículo y a petición de su titular, el cual debe acreditar haber formulado la denuncia correspondiente.

A la solicitud de baja temporal, que se dirigirá a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del peticionario o a aquella en que fue matriculado el vehículo, se acompañarán los documentos que se indican en el anexo XV.

2. Los vehículos matriculados también causarán baja temporal en el Registro de Vehículos, en los casos siguientes:

- a) Cuando se entreguen, para su posterior transmisión, a un vendedor de vehículos con establecimiento abierto en España para esta actividad, a petición de su titular.

A la solicitud, que se dirigirá a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del peticionario o a aquella en que fue matriculado el vehículo, se acompañarán los documentos que se indican en el anexo XIV.

- b) Cuando lo solicite el arrendador de un vehículo una vez finalizado el contrato de arrendamiento con opción de compra o de arrendamiento a largo plazo, de mutuo acuerdo o por resolución judicial, y el vehículo pase a poder de éste, para su posterior transmisión o arrendamiento. Estos vehículos no podrán circular mientras se mantenga la situación de baja temporal.

A la solicitud, que se dirigirá a la Jefatura de Tráfico de la provincia del domicilio legal del peticionario o a aquella en que fue matriculado el vehículo, en el plazo de diez días desde su recuperación por el arrendador, se acompañarán los documentos que se indican en el anexo XV.”

Per tant, **són diversos els supòsits en què un vehicle pot haver estat donat de baixa en caràcter temporal i, en conseqüència, estar retirat de la circulació, de manera que no emet les emissions de diòxid de carboni que l'impost pretén gravar.** Desconec els motius pels quals el legislador mitjançant la Llei 9/2019, del 23 de desembre, va decidir modificar l'article 41 de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic, en el sentit d'excloure només els vehicles en baixa definitiva o temporal per robatori de l'aptitud per circular, en lloc de tots els vehicles que estiguessin donats de baixa (sense distingir el caràcter de la baixa, com constava en la redacció inicial).

Cal apuntar també que l'article 46.2 b) disposa que el període impositiu és inferior a l'any en els casos de baixa definitiva o baixa temporal del vehicle per robatori i es preveu que en aquests casos la quota tributària de l'impost es prorrategi per dies. Val a dir que la redacció d'aquest apartat en l'aspecte de només permetre el prorrateig de la quota per situacions de baixa temporal per robatori i no permetre'l per qualsevol altre supòsit de baixa temporal no ha variat i ja es preveia així en la seva redacció inicial.

Tanmateix, **atenent que l'objecte de l'impost que ens ocupa és gravar les emissions de diòxid de carboni dels vehicles i que durant el temps en què un vehicle està de baixa temporal no pot circular, caldria revisar el concepte de quins són els vehicles que s'han de considerar aptes per circular als efectes de l'impost, en el sentit**

d'excloure de tributació els vehicles que estiguin donats de baixa, amb independència del caràcter de la baixa.

També cal apuntar que es poden donar situacions de **discordança entre la realitat material i registral; és a dir, vehicles que materialment no siguin aptes per circular i registralment sí que ho siguin**. Per això, cal evitar una interpretació literal del que disposa l'apartat 2 de l'article 41 de la qual es desprengui que ens trobem en una presumpció *iuris et de iure*, de manera que el subjecte passiu se li exigiria el pagament de l'impost, tot i haver provat, per exemple, que el vehicle va ser declarat com a sinistre total. En aquest sentit, considero que cal entendre que ens trobem davant d'una presumpció *iuris tantum*, atès que d'acord amb l'article 108.1 de la Llei general tributària, les presumpcions establertes per les normes tributàries es poden destruir mitjançant prova en contra.

Val a dir que en el marc de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM) és remarcable la problemàtica generada entorn del concepte “de vehicle apte per a la circulació” i que els tribunals s'han pronunciat en ambdós sentits. Per això, atesa la implementació d'aquest nou impost en què es pot donar una problemàtica coincident amb la de l'IVTM, **entenc que per garantir la seguretat jurídica i evitar conflicte en la interpretació del concepte de “vehicle apte per circular” caldria establir un criteri clar sobre l'abast de la presumpció comentada**.

4. Base imposable i la quota de l'impost

D'acord amb l'article 43.bis de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic, la base imposable coincideix amb les emissions oficials de diòxid de carboni que consten en el certificat expedit pel fabricant o l'importador del vehicle. I, quan no es disposa de les emissions oficials de diòxid de carboni, la base imposable es calcula en funció de la fórmula que preveu l'apartat 3 de l'article 43 bis esmentat.

En les queixes rebudes es qüestiona que **per al càlcul de la base imposable no es tingui en compte el criteri dels quilometres recorreguts** pel vehicle per garantir que paguin més aquells que més contaminin. Es posa de manifest en les queixes que una persona que circuli de forma habitual pagarà el mateix import que una persona que utilitzi la mateixa categoria de vehicle de forma esporàdica.

En aquest context, cal recordar, com s'ha dit en l'apartat 1 d'aquesta resolució, que aquest tribut té naturalesa extrafiscal. El Tribunal Constitucional, en Sentència de 122/2012, de 5 de juny, s'ha pronunciat en el sentit que: “En el tributo primordialmente extrafiscal ‘la intentio legis’ del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación”.

Per tant, probablement serà més difícil assolir l'objectiu que es persegueix si la mesura establerta no té una bona acollida per part de la ciutadania i si amb la

configuració del tribut no es garanteix que es gravin les emissions de CO₂ de forma proporcional al volum de CO₂ efectivament emès.

En l'informe de valoració del Dictamen 9/2019, del Consell de Treball, Econòmic i Social de Catalunya emès en relació amb l'Avantprojecte de llei de modificació de la Llei 16/2017, de l'1 d'agost, del canvi climàtic, pel que fa a l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica, es va assenyalar que no es disposa d'un sistema de mesura de quilometratge, motiu pel qual no resulta possible que la base imposable de l'impost tingui en compte els quilòmetres reals recorreguts, tot i que seria desitjable. S'indica que aquesta mancança fa que s'hagi optat per les emissions nominals dels vehicles.

Així doncs, **considero que cal continuar treballant i explorant vies a fi que en la configuració de la base imposable es tingui en compte un indicador d'emissions efectives**, en lloc de si els vehicles són més o menys contaminants per unitat de desplaçament.

D'acord amb l'article 44, la quota tributària s'obté d'aplicar la tarifa que correspongui a les emissions oficials de diòxid de carboni per quilòmetre del vehicle, d'acord amb les taules vigents. I sobre la quota íntegra s'apliquen les bonificacions establertes en la norma per obtenir la quota a pagar.

L'article 45 estableix tres supòsits de bonificació:

1. Per als vehicles amb matrícula de vehicle històric, d'acord amb el que disposa l'annex XVIII del Reglament general de vehicles, s'estableix una bonificació del 100% de la quota íntegra.
2. Per la domiciliació de pagament dels rebuts, s'aplica una bonificació del 2% de la quota íntegra.
3. Per als vehicles clàssics, s'estableix una bonificació del 100% de la quota íntegra.

Tanmateix, no s'estableix cap criteri segons la capacitat econòmica de les persones, fet que es posa de manifest en alguna de les queixes rebudes, en què es fa al·lusió també al fet de la impossibilitat de comprar-se un nou vehicle i la implantació d'aquest impost en la situació de la crisi sanitària i econòmica actual provocada per la COVID-19. I tampoc s'estableix cap criteri per modular la càrrega tributària, en el cas en què disposis d'alternativa de transport públic o no.

Val a dir que en situacions en què hi ha la impossibilitat d'adquirir un nou vehicle i que l'ús del vehicle sigui necessari per desplaçar-se en situacions en què no hi ha alternativa de transport, la mesura fiscal ambiental establerta, la qual, com s'ha dit, pretén promoure canvis de comportaments perjudicial per al medi ambient, difícilment podrà aconseguir l'objectiu perseguit.

En aquest context, vull fer avinent que en l'objectiu 30 del Pla de Drets humans de Catalunya, de desembre de 2019, elaborat per l'Estructura de Drets Humans de Catalunya (<https://estructuradh.cat/promocio-i-proteccio-dels-drets-humans/>) es va recollir, com a mesura per assolir l'efectivitat del dret a la fiscalitat justa, que cal garantir el dret a un sistema fiscal ambiental, i es van proposar les següents mesures:

"40. Configurar un sistema fiscal en coherència amb els objectius mediambientals.

41. Impulsar una fiscalitat ambiental per promoure canvis de comportaments perjudicials per al medi ambient i per incentivar que les decisions que prenen els agents econòmics siguin responsables en matèria ambiental, sempre que es demostrï que és millor actuar amb mesures d'aquest tipus que amb altres alternatives (com ara la regulació) i que és el més adequat.

42. Garantir el dret a una fiscalitat flexible que s'adapti a les problemàtiques ambientals canviants i a l'evolució de les tecnologies, per a la qual cosa és fonamental analitzar periòdicament que les mesures de fiscalitat ambiental implementades assoleixin l'objectiu perseguit.

43. Vigilar l'impacte de les mesures fiscals ambientals des del punt de vista redistributiu. En aquest sentit, cal tenir una perspectiva àmplia jutjant no només els efectes del gravamen per si sol, sinó tenint en compte la possibilitat d'introduir mesures compensatòries, l'aplicació gradual de les mesures fiscals o altres opcions que puguin mitigar un possible impacte negatiu en termes d'equitat.

44. Acordar i consensuar la fiscalitat ambiental amb les diverses parts implicades en la problemàtica, tenint-ne en compte els interessos i les preferències, a fi que tingui una millor acollida per part de la societat.

45. En el cas que la fiscalitat sigui la millor opció per abordar un problema ambiental en concret, cal que els tributs que s'apliquin tinguin en compte la seva escala geogràfica (local, regional, nacional, internacional) i, per tant, s'exigeixin des del nivell d'administració que millor s'adeqüi a aquesta dimensió o escala geogràfica."

Per tot això, d'acord amb les consideracions anteriors, i sens perjudici que em pugueu aportar altra informació, **us suggereixo que:**

1. Valoreu revisar, per mitjà de la modificació legislativa que escaigui, el concepte de quins són els vehicles que s'han de considerar aptes per circular als efectes de l'impost, en el sentit d'excloure de tributació els vehicles que estiguin donats de baixa, amb independència del caràcter de la baixa.

2. Establiu un criteri clar que en situacions de discordança entre la realitat material i registral del vehicle s'admetrà prova en contra, a fi d'evitar conflicte en la interpretació del concepte de "vehicle apte per circular" i garantir la seguretat jurídica.

3. Estudieu opcions per disposar d'un indicador de mesura de les emissions de CO² efectives dels vehicles a fi de configurar la base imposable del tribut per garantir que l'import que resulti a pagar sigui proporcional al volum d'emissions de CO².

4. Estudieu incloure en la configuració de l'impost criteris de capacitat econòmica per modular la càrrega tributària, de manera que es tingui en

compte l'impacte de la mesura fiscal ambiental establerta des del punt de vista redistributiu i d'equitat, i que es protegeixin els col·lectius vulnerables.

5. Valoreu de nou l'ajornament de l'exacció del tribut, atesa la situació de la crisi econòmica i sanitària provocada per la COVID-19.

Quedo en espera de conèixer la vostra posició amb relació a aquesta resolució, així com qualsevol altra informació que considereu oportuna que hagi de conèixer amb relació a les qüestions plantejades en les queixes rebudes.

Atentament,