



Abogados

Diciembre 2020

Alerta informativa

Imposición medioambiental

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos

Pedro González-Gaggero

Socio responsable de Impuestos Especiales EY

Alberto García Valera

Socio responsable de Tax Policy EY

Introducción

El pasado 17 de diciembre el Ministerio para la Transición Ecológica sometió a información pública los artículos relativos al **impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos**, que serán incluidos en el título VIII del Anteproyecto de Ley de Residuos y suelos contaminados en tramitación. El borrador del texto está disponible en la página web del Ministerio de Transición Ecológica y, sobre la base del [formulario](#) preparado por el mismo, pueden realizarse las observaciones que se estimen oportunas sobre los aspectos concretos del articulado, hasta el **11 de enero de 2021**.

Esta iniciativa legislativa responde a las recomendaciones formuladas por la Comisión Europea, recogidas en el Anexo IV bis de la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por las que se comina a los Estados Miembros a establecer instrumentos económicos en forma de impuestos con el objeto de incentivar la prevención y el reciclado de residuos. Asimismo, se enmarca en la reforma fiscal anunciada por el Gobierno, en la que se integra junto con el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables como nuevas figuras de imposición medioambiental.

Con una recaudación prevista por el Gobierno de 861 millones de euros para 2021, este impuesto busca penalizar fiscalmente las opciones de gestión de residuos menos sostenibles como son el depósito en vertedero o su incineración, con el objeto de prevenir la generación de residuos y fomentar su reutilización o valorización, de acuerdo con el principio de jerarquía de residuos asentado en la normativa de la Unión Europea. Además, pretende también poner fin a la falta de armonización existente entre las diversas figuras fiscales autonómicas aplicables a la deposición de residuos en vertedero, lo que ha dado lugar a la práctica perniciosa conocida como "turismo de residuos". No obstante, el impuesto se configura como un tributo cedido en el que las CC.AA. que así lo soliciten tendrán atribuidas las competencias en materia de gestión, recaudación e inspección, además de la facultad de incrementar los tipos de gravamen.

El impuesto puede tener un impacto significativo en todos aquellos sectores que generen residuos que terminen siendo depositados en vertederos o incinerados dentro o fuera de sus instalaciones, tanto para las empresas radicadas en CC.AA. que ya tienen impuestos autonómicos que gravan el depósito e incineración de residuos, como, sobre todo, en aquellas CC.AA. en las que no existe dicho impuesto (o en las que, por ejemplo, únicamente se gravan determinadas modalidades de residuos, como los peligrosos, etc.).

I. Contexto comunitario

La regulación de los residuos en España se ha regido en los últimos años por la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Esta Ley constitúa la transposición al Derecho interno de la denominada "Directiva marco de residuos", aprobada por la Directiva 2008/98/CE, de 19 de noviembre de 2008.

Posteriormente, en 2015, la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de economía circular, que preveía un paquete normativo dirigido a revisar los elementos clave de la normativa comunitaria de residuos. Ello dio lugar a la aprobación de la Directiva 2018/851, por la que se modificó la "Directiva marco", con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la Gobernanza en este ámbito.

En este contexto, el Gobierno ha impulsado desde el mes de junio pasado el Anteproyecto de una nueva Ley de residuos y suelos contaminados, dirigida a transponer la Directiva (2018/851) relativa a los residuos en general, y la Directiva (2019/904) referida a los residuos plásticos. El plazo máximo de transposición de ambos textos era, respectivamente, el 5 de julio de 2020 y el 3 de julio de 2021.

A parte de la transposición del marco comunitario, el Anteproyecto también revisa y clarifica ciertos aspectos de la Ley 22/2011, a la luz de la experiencia adquirida durante los años de su aplicación para avanzar en los principios de la economía circular. Asimismo, el Gobierno ha aprovechado este texto para introducir las dos nuevas figuras de imposición medioambiental, la ya conocida que recaerá sobre los envases plásticos no reutilizables y la que ahora se somete a información pública, que gravará el depósito e incineración de residuos.

II. Creación del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos

Naturaleza

Constituye un **impuesto indirecto** que grava la entrega de residuos en vertederos y en instalaciones de incineración -tanto de titularidad pública como privada en ambos supuestos-, el almacenamiento por un plazo no superior al legalmente permitido o conductas prohibidas como su abandono, incineración o quema en lugares no autorizados.

Se configura como un **impuesto cedido** a las CC.AA. que dispondrán de la competencia de gestión, recaudación, inspección, liquidación y capacidad normativa para incrementar los tipos de gravamen. De manera transitoria, en tanto no se adopten los acuerdos de cooperación necesarios en materia de financiación autonómica, los rendimientos se atribuyen a las CC.AA., que también podrán asumir, si así lo comunican, las competencias de gestión de esta figura.

Ámbito territorial

El impuesto se aplicaría en **todo el territorio español**, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente.

Ámbito objetivo

El impuesto recae sobre los residuos producidos cuya opción elegida para su tratamiento sea el depósito o la incineración.

Tiene la consideración de **residuo** cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención de desechar, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los residuos.

Quedan excluidos los residuos recogidos en el artículo 2 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (residuos radioactivos, aguas residuales, materias fecales, paja y otro material natural, agrícola o silvícola, no peligroso, utilizado en explotaciones agrícolas y ganaderas y los residuos resultantes de la prospección, de la extracción, del tratamiento o del almacenamiento de recursos minerales, así como de la explotación de canteras).

Hecho imponible

El impuesto pretende recoger los diferentes hechos imponibles que ya se encuentran contemplados en los distintos impuestos autonómicos:

- ▶ La entrega de residuos en vertederos, de titularidad pública o privada, situados en territorio español y autorizados conforme al Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero.
- ▶ La entrega de residuos en el lugar en el que se encuentren las instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada, situadas en territorio español.
- ▶ El almacenamiento de residuos, tanto en el lugar de producción de los residuos como fuera de él, por un período superior a los plazos previstos en el

apartado i) del artículo 2 del Real Decreto 646/2020.

- ▶ El **abandono** de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos.
- ▶ La **incineración o quema** de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos.

La **sistemática del impuesto** incluye, por lo tanto, dos tipos de hechos imponibles:

- ▶ **Con carácter principal se prevén las modalidades ordinarias de gravamen**, por depósito (modalidad ya vigente en todas las CC.AA. con impuesto, al menos respecto de los residuos incluidos en el ámbito objetivo de cada una de ellas) e **incineración de residuos** (esta segunda sólo existe en la actualidad en Cataluña y la Comunidad Valenciana).

Ha de notarse que el hecho imponible se define en estos casos como la **entrega del residuo y no propiamente como el almacenamiento o la incineración**. Esto es coherente con la lógica subyacente en este tipo de impuestos, que parte de la existencia de un acto de repercusión tributaria entre dos elementos subjetivos, el titular del vertedero o instalación de incineración (sustituto del contribuyente) y el que entrega el residuo a dicha instalación (como contribuyente).

También destaca el hecho de que se prevea incluir como hecho imponible la **incineración de residuos**. En España, solo Cataluña y la Comunidad Valenciana gravan actualmente la incineración de residuos, por lo que la iniciativa estatal supondrá una ampliación relevante del ámbito de actuación de la fiscalidad de residuos en España. Parece que el Ministerio ha hecho suyo en este punto el entendimiento, que también ha hecho público en alguna ocasión la Agencia Europea de Medio Ambiente, de que el establecimiento de impuestos sobre el depósito de residuos en vertedero ha incentivado, en mayor medida, la eliminación de residuos en plantas incineradoras que su reciclaje o su valorización.

A este respecto, sin embargo, llama la atención que no se prevea un tratamiento singular en materia de hecho imponible para la **valorización energética**,

actividad que, a falta de previsión específica, se ve abocada a tributar como incineración cuando se produce una entrega de los residuos a tal fin, pese a que desde un punto de vista medioambiental y del principio de jerarquía de residuos resulta ser una conducta mucho más eficiente que la mera incineración.

Parece que el borrador únicamente prevé bonificar la valorización mediante la introducción de un tipo reducido (15 euros / tm) frente al de la incineración para eliminación (20 euros / tm), tipos aplicables en ambos casos a los residuos municipales.

- ▶ **Con carácter secundario** se incluyen varias normas de cierre en relación con conductas no permitidas, como es el caso del almacenamiento de los residuos (fuera del ámbito de las entregas sujetas anteriores) por tiempo superior a los plazos previstos en la normativa, o bien su abandono, incineración o quema en lugares no autorizados para ello.

Se trata de conductas que ya podrían dar lugar a infracciones administrativas en el ámbito regulatorio, pero a las que la Ley ha querido hacer tributar con carácter complementario para asegurar que no existe ningún tipo de incentivo fiscal perverso a la gestión irregular de los residuos.

Devengo

Atendiendo al hecho imponible que se realice, el momento de devengo del impuesto será:

- ▶ En el supuesto de entrega en vertedero o instalación de incineración, cuando la entrega de los residuos sea aceptada por el titular de la instalación.
- ▶ En el supuesto de almacenamiento de residuos por un plazo superior al permitido, en la fecha en que superen los plazos previstos en la norma.
- ▶ En el supuesto de abandono, incineración o quema en lugares no autorizados, en fecha en que se constate la realización de la conducta y el responsable de aquella.

Exenciones

El listado de supuestos de exención que recoge el borrador se limita a la entrega de residuos en vertederos o en instalaciones de incineración que haya sido ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe y los residuos que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto.

No se contempla, a priori, en un tributo pretendidamente cedido, que las CC.AA. puedan regular supuestos de exención diferentes a los contemplados en la norma nacional. En ese contexto habrá que esperar a su aprobación y previsiblemente a su inclusión como tributo cedido, con o sin competencias normativas, dentro del sistema de financiación autonómica.

A nuestro juicio, los supuestos de exención contemplados en el impuesto estatal resultan insuficientes. Si bien el legislador debe ser cuidadoso a la hora de establecer exenciones por criterios distintos a los de la reducción del impacto ambiental, debe igualmente evaluar la pérdida de competitividad de los sectores económicos afectados y de gravar situaciones cuyo impacto ambiental es menor o inevitable.

Por ello, entendemos que la norma estatal debería recoger alguna de las exenciones contempladas en los distintos impuestos autonómicos. En este ámbito, las figuras autonómicas de Castilla y León y la Rioja recogen la exención del impuesto para el depósito superior a 15.000 Tm anuales, en el caso de productores de residuos industriales no peligrosos que eliminan éstos en vertederos ubicados en sus instalaciones, cuya titularidad sea del mismo productor y para su uso exclusivo.

Podría ser conveniente también establecer una exención para los residuos (cenizas y escorias) que se produzcan, precisamente, como resultado de un proceso de valorización energética, de un modo similar a lo que ya prevén los impuestos de la Comunidad Valenciana y de la Comunidad de Madrid en relación con los residuos generados en el proceso de valorización energética de residuos urbanos.

Por otro lado, no es suficiente establecer un impuesto sobre residuos para reducir su eliminación en vertedero

o incineración, sino que es necesario complementarlo con incentivos -como pudieran ser deducciones específicas- para aquellas Compañías que promuevan en el seno de su organización medidas de innovación tecnológica en materia medioambiental o gestión de residuos, a fin de promover comportamientos que resulten medioambientalmente menos dañinos.

Contribuyentes, sujetos pasivos y responsables

Tendrían la condición de **contribuyentes** las personas físicas o jurídicas que realicen el hecho imponible, esto es, la entrega de residuos en vertederos o plantas incineradoras, el almacenamiento por períodos superiores al permitido y el abandono o incineración en lugares no autorizados.

El texto también contempla a los titulares de vertederos y de instalaciones de incineración como **sustitutos del contribuyente**, en los supuestos de entrega de residuos en sus instalaciones. Por otro lado, tendrían la consideración de **responsables solidarios** los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de los terrenos, inmuebles o instalaciones donde se efectúe el abandono o incineración de residuos no autorizados, salvo que hubiese comunicado dicho abandono a la Administración responsable en materia de Medio Ambiente con carácter previo a la formalización del documento administrativo donde se constate dicho abandono.

Base imponible

La base imponible estaría constituida por el peso, referido en **toneladas métricas** con expresión de tres decimales, de los residuos entregados en vertederos o instalaciones de incineración, almacenados, abandonados o incinerados. Respecto de esta cuestión, se echa en falta una mayor especificidad en su determinación, que permitiese, por ejemplo, que en los residuos depositados con alto porcentaje de humedad, quedase sólo gravado el contenido sólido del mismo.

Tipo impositivo

Se establecen diferentes tipos impositivos en función de la tipología de residuo (peligrosos, no peligrosos,

inertes) y el destino del residuo (vertedero, incineración, almacenamiento, abandono):

Hecho imponible	Tipo residuo/instalación	Tipo impositivo
Entrega de residuos en vertederos	Residuos no peligrosos municipales	40 euros
	Resto residuos no peligrosos	20 euros
	Residuos peligrosos	5 euros
	Residuos inertes	3 euros
Entrega en instalaciones de incineración	Residuos municipales en instalaciones de valorización (R1)	15 euros
	Residuos municipales en instalaciones de eliminación (D10)	20 euros
	Resto de residuos	3 euros
Almacenamiento de residuos por un período superior al establecido / Abandono o incineración en lugares no autorizados	Residuos no peligrosos	20 euros
	Residuos peligrosos	5 euros
	Residuos inertes	3 euros

Con respecto a las figuras autonómicas existentes, los tipos de gravamen propuestos se sitúan en un rango medio / alto, por debajo del impuesto catalán y al mismo nivel que el impuesto castellanoleonés, cuya estructura de tipos replica, al menos en su mayor parte.

Gestión del impuesto

Los requisitos formales del impuesto pivotan en torno a la figura de sustituto del contribuyente, que tendría las siguientes obligaciones:

- ▶ Repercutir el importe de la cuota tributaria sobre los contribuyentes, consignando su importe en factura separadamente del resto de conceptos.

- ▶ Presentar la autoliquidación del impuesto con carácter trimestral, así como efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.
- ▶ Llevar un registro fechado de las entradas de residuos en sus instalaciones y de las cantidades almacenadas.
- ▶ Inscripción en el Registro Territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos.

III. Derecho comparado

A nivel comunitario, los impuestos sobre los residuos son de común aplicación en la mayoría de los Estados Miembro de la Unión Europea. En 2020 son 23 los Estados Miembro que han adoptado un impuesto sobre residuos, además de Reino Unido. Por el contrario, solo cuatro Estados Miembros no dispondrían de un impuesto que grave la eliminación de residuos en vertedero (Chipre, Croacia, Malta y Alemania). Asimismo, existe una gran variedad de tipos de gravamen (de 5 €/t en Lituania a 120 €/t en Bélgica), aunque se puede establecer una diferencia entre los países del sur y este de Europa con tipos más bajos (Portugal, Grecia, España, Hungría, Eslovenia) y los países del norte y centro de Europa con tipos superiores a los 60 €/t (Reino Unido, Francia, Holanda, Bélgica, Suecia, Irlanda).

En este sentido, el impuesto estatal establecería unos tipos, a priori, bastante inferiores para los residuos entregados en instalaciones de incineración, con un nivel algo más bajo también para los residuos entregados en instalaciones de valorización por incineración. Como se ha visto, los residuos municipales no peligrosos quedan sujetos a tipos de 40 euros /tm (depósito), 20 euros /tm (incineración) y 15 euros /tm (valorización por incineración). Desde una perspectiva de economía circular, sorprende que el diferencial impositivo entre incineración y valorización energética sea tan reducido, cuando éste último fin podría incentivarse mediante una exención o un tipo impositivo más bajo.

IV. Valoración

En general, puede decirse que la imposición sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos constituye un instrumento fiscal de naturaleza medioambiental que, debidamente acompañado de medidas de carácter regulatorio, cumple objetivamente con la finalidad de reducir la generación de residuos, favoreciendo su reciclaje, reutilización y valorización.

Sin embargo, la proliferación en los últimos años de distintas figuras de imposición medioambiental, especialmente en el ámbito autonómico, ha producido un cierto solapamiento de impuestos que tienden a gravar un mismo sector o actividad económica de diversas formas.

En este sentido, el impuesto concurre con otras figuras fiscales y cargas regulatorias que, sobre la base de proteger los mismos bienes jurídicos, inciden, en gran medida, sobre las mismas fuentes de impacto, produciendo una sobreimposición en determinados sectores productivos que ven claramente mermados, tanto por vía regulatoria como por vía fiscal, su legítimo acceso al mercado. Así, el impuesto viene a complementar el panorama de instrumentos económicos que gravan los residuos, incrementando los costes vinculados a su gestión, junto a las tasas municipales de recogida de residuos, las aportaciones a los Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada del Productor (SCRAPs) y el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables también en tramitación.

El impuesto puede tener un impacto significativo en todos aquellos sectores que generen residuos y que sean destinados a vertedero o incinerados, incluida la valorización energética de los mismos. Se quiere fomentar con ello una menor generación de residuos o, en última instancia, la reincorporación de los residuos generados en el circuito económico mediante su reciclado o reutilización.

Se trata, en cualquier caso, de una medida que es expresiva del interés del Gobierno en reforzar el marco estatal en materia de fiscalidad medioambiental, pero que llega en un momento de debilidad para los sectores económicos que van a verse afectados por el incremento de costes por residuos, que a buen seguro va a provocar esta nueva figura.

Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Alberto García Valera

Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com

Pedro González-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)