

Análisis de las principales medidas fiscales incluidas en la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular



Alberto García Valera
Socio responsable de Política Tributaria EY
Manuel Cano Montes
Manager de Tributación de Empresas EY

Pedro Gonzalez-Gaggero
Socio responsable de Impuestos Especiales,
fiscalidad energética y medioambiental EY

El BOE de hoy (9 de abril) ha publicado la **Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular**. Esta nueva ley es la pieza principal del paquete normativo en materia de economía circular y residuos, donde además de actualizar la normativa de residuos, se aborda uno de los principales retos ambientales de la actualidad: los plásticos de un solo uso. El texto aprobado es también una de las claves para impulsar la economía circular en España y ha sido incluido como una de las reformas estructurales del Plan para la Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR).

Con el ánimo de avanzar hacia la economía circular, se introducen en la ley dos instrumentos económicos en forma de impuestos que mejorarán la aplicación del principio de jerarquía de residuos: el **impuesto a los envases de plástico no reutilizables** y el **impuesto al depósito de residuos en vertedero, la incineración y la coincineración**. Ambos instrumentos entrarán en vigor en 2023. Además, procede a modificar el artículo 112.bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas (“TRLA”) para reintroducir el “**canon por la utilización de las aguas continentales para la producción eléctrica**” tras la última sentencia del Tribunal Supremo.

Esta norma establece un **marco regulatorio integrado** desde el punto de vista ambiental, ambos aspectos fundamentales para conseguir los objetivos reforzados de reducción de la generación de residuos, reciclado y reutilización, efectuando una transición a una economía circular y baja en carbono con modelos empresariales, productos y materiales sostenibles.

La Ley incorpora la Directiva (UE) 2019/90, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, junto con la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva marco de residuos 2008/98/CE, al ordenamiento jurídico español, además de clarificar ciertos aspectos relativos a la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, a la cual sustituye.

Antecedentes

El 9 de abril se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE), la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular que tiene por objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español tanto de la Directiva (UE) 2018/851/UE, por la que se modifica la Directiva Marco 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos, como de la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente.

La norma además recoge, en su Título VII, sendos capítulos por los que se crean el Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

La redacción de la Ley finalmente aprobada no recoge significativas modificaciones en el articulado conocido hasta ahora de ambos impuestos, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

En estos enlaces puede accederse a las alertas que emitimos en relación con anteriores redacciones del Anteproyecto y el Proyecto de Ley, publicadas respectivamente el [3 de junio de 2020 \(relativa al impuesto sobre envases de plástico en su redacción dada por el Anteproyecto de Ley de 2 de junio aprobado por el Consejo de Ministros\)](#), el [21 de diciembre de 2020 \(relativa al impuesto sobre residuos tras el trámite de Consulta pública realizado para su inclusión en el Anteproyecto de Ley\)](#), y [15 de marzo de 2021 \(relativa a ambos impuestos en la redacción del Anteproyecto remitida al Consejo de Estado para su dictamen favorable\)](#).

Con ánimo de evitar reiteraciones, esta alerta se describen los cambios que introduce la citada Ley y que afectan a los dos impuestos, respecto a la última alerta que se publicó.

Tratamos en esta nota únicamente las cuestiones fiscales de la nueva norma y nos remitimos para las cuestiones legales y ambientales a la siguiente alerta: [Análisis de las principales medidas legales incluidas en la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular](#)

Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables

La Decisión UE 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre ha incluido una nueva categoría de recursos propios de la Unión basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados. Con arreglo a este mecanismo, los Estados Miembro (EEMM) deberán satisfacer a la UE 0,8 euros por kilogramo de residuo de plástico generado que no se recicle. A pesar de que, de conformidad con el principio de subsidiariedad, se da libertad a los EEMM para adoptar las medidas que consideren más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos, el Estado español ha decidido la aprobación de un impuesto especial -con un tipo en nuestro caso de 0,45 euros/kilogramo- que recae sobre los envases de plástico no reutilizables.

A continuación, se recogen las principales modificaciones en el articulado del impuesto respecto a la versión aprobada en el Congreso de los Diputados en diciembre de 2021:

- ▶ En lo que respecta al **ámbito objetivo** del impuesto -que recae sobre envases, terminados o semiterminados, no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan contenido, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías-, se modifica el apartado c) del artículo 68, de tal forma que formarán parte del alcance del impuesto los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Con la redacción anterior podría interpretarse que los productos de plástico incorporados a envases no reutilizables que no contuviesen plástico no formaban parte del ámbito objetivo del impuesto (solo lo hacían los incorporados a envases que a su vez contuvieran plástico). Con la redacción ahora aprobada, interpretamos que cualquier producto que contenga plástico que sirva para permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables va a quedar sujeto, en cualquier caso, con independencia del material del envase no reutilizable al que vaya adherido.
- ▶ En lo que se refiere a las **exenciones**, se incorpora un supuesto adicional en el apartado a) del artículo 75, por el que estarán exentos los envases que se destinan a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de residuos peligrosos de origen sanitario. Además, se aclara la exención aplicable a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de envases cuyo peso total de plástico no reciclado no exceda de 5 kgs (art. 75.f)). A este respecto, dicho umbral habrá que computarlo por mes. El criterio es, por tanto, más restrictivo que el que parecía desprenderse de la redacción anterior (5 kgs por envío).
- ▶ Respecto a la determinación de la **base imponible** y, en concreto, de la parte de **plástico reciclado** (que da lugar a su reducción), se aclara que el producto reciclado químicamente también puede acogerse a dicha reducción. Asimismo, para acreditar la condición de plástico reciclado el sujeto pasivo deberá contar con certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos y, en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.
- ▶ En relación con la **repercusión del impuesto**, se establece un régimen diferenciado para fabricantes y para el resto de intervenientes. Ya en la redacción anterior se había configurado el impuesto como un impuesto monofásico (el fabricante del envase plástico, en su condición de sujeto pasivo, deberá repercutirlo jurídicamente a su cliente, mientras que para el resto de intervenientes se asume que se producirá la traslación económica vía precio, sin repercusión jurídica). Como consecuencia de lo anterior, la obligación de desglose del plástico no reciclado en factura para el resto de intervenientes en la cadena de suministro se simplifica de forma significativa en dos planos diferenciados: i) solo será necesario dar la información relativa al impuesto cuando el comprador lo solicite (por ejemplo, porque dicha información sea necesaria para solicitar una devolución); ii) se podrá consignar dicha información

en factura, pero también en un certificado emitido separadamente. En coherencia con lo anterior, las devoluciones por expedición fuera de España dejan de estar formalmente condicionadas a disponer de factura de compra con identificación del impuesto, pudiendo utilizarse otros medios de prueba.

- ▶ Por último, respecto a las **obligaciones formales** a cumplir por los contribuyentes, se aclara que los fabricantes deberán llevar una contabilidad de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención, mediante un sistema contable en soporte informático, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el suministro electrónico de los asientos contables conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen mediante Orden Ministerial. En el caso de quienes realicen adquisiciones intracomunitarias, deberán llevar un libro registro de existencias en el que se muestre la información de las compras y ventas de los productos que forman parte del alcance del impuesto.

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

Respecto al impuesto estatal sobre residuos, se crea con el fin de cambiar la gestión de los residuos, en especial, los residuos municipales en España, de forma que se disminuya el uso de estas operaciones de tratamiento menos favorables según el principio de jerarquía de residuos, y de lograr mayores avances en los objetivos de reciclado establecidos. Este impuesto se configura como cedido a las comunidades autónomas, que podrán asumir las competencias para su gestión, y dedicar los ingresos a la política de residuos.

Tiene, por tanto, una función armonizadora, en este caso, de carácter nacional, pues con el mismo quedarán sin efecto los (13) impuestos propios que al respecto tienen la mayoría de las CCAA. Se trata con ello de luchar contra el conocido como “turismo de residuos” provocado por la diferente fiscalidad en nuestras autonomías.

Para ello, el hecho imponible en todo el territorio nacional estará constituido por la entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, y la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de coincineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, de conformidad con la disposición adicional vigesimoprimera, las Comunidades Autónomas que a la entrada en vigor de esta Ley tengan establecido un impuesto propio sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, podrán mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección en tanto se establecen los acuerdos necesarios.

A continuación, se analizan las principales modificaciones contenidas en la Ley recientemente aprobada respecto al articulado aprobado por el Congreso y remitido al Senado:

- ▶ Respecto al **tipo impositivo**, se establece que los tipos señalados en el artículo 93 de la Ley son tipos mínimos, pudiendo incrementarse por cada Comunidad Autónoma. Asimismo, se introduce un nuevo tipo de gravamen para el depósito en vertederos de residuos no peligrosos de residuos distintos a los residuos municipales y a los rechazos de residuos municipales con un componente de residuos inerte superior al 75 por ciento. En concreto, la parte de residuo inerte estará gravada a 3 euros por tonelada, y el resto 15 euros por tonelada.
- ▶ Si bien en el texto aprobado por el Senado se introdujo la obligación de destinar la recaudación del impuesto a medidas e inversiones relacionadas con mejoras en la gestión de los residuos, la Ley finalmente aprobada elimina dicha obligación, y sólo prevé que dicha recaudación se asignará a las Comunidades Autónomas en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles gravados por el mismo.
- ▶ Asimismo, se introduce un supuesto de **exención temporal** para aquellos productores de residuos industriales no peligrosos que los depositen en vertederos ubicados en sus instalaciones propias. En concreto, la disposición transitoria sexta recoge una exención de tres años, siempre que la entrega de residuos industriales no peligrosos realizada por su productor inicial en vertederos ubicados en sus instalaciones, que sean de su titularidad y para su uso exclusivo.
- ▶ Por último, y dado que la condición de contribuyente recae sobre el titular del vertedero, quien deberá repercutir el impuesto a la persona o entidad que realice el depósito de residuos, la disposición final octava establece expresamente que los Ayuntamientos y demás entidades locales que presten el servicio público de recogida de residuos deberán actualizar sus **Ordenanzas fiscales** para cumplir con todo lo dispuesto en la Ley, así como repercutir a los usuarios del servicio, como mayor coste del mismo, el impuesto que deberán abonar a los titulares del vertedero con motivo de la realización del hecho imponible del impuesto.

La reintroducción del canon hidroeléctrico

La Ley de Residuos y Suelos Contaminados ha introducido, mediante la disposición final segunda, la modificación del artículo 112.bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas ("TRLA") que viene a reintroducir el "canon por la utilización de las aguas continentales para la producción eléctrica", esto es, el conocido como "Canon Hidroeléctrico". La redacción ahora implementada supera los pronunciamientos del Tribunal Supremo de abril de 2021, en virtud de los cuales se impedía de facto la recaudación de este canon al requerir la revisión previa de los pliegos concesionales. Con esta nueva redacción, entre otras novedades, la norma no requiere como condición previa que se tengan que revisar dichos pliegos concesionales para que se produzca el devengo del Canon Hidroeléctrico, por lo que vuelve a ser exigible a los titulares de las concesiones que deberán comenzar a realizar las correspondientes autoliquidaciones.

Debe resaltarse además que en virtud del reciente Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, de medidas urgentes por el que se adopta el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania ("RDL 6/2022"), se modificó el RD 198/2015 por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas para actualizar su artículo 8 sobre cálculo del canon hidroeléctrico, y, asimismo, se modificó el tipo de gravamen que pasa a ser del 22% al 25,5%, eliminándose la referencia a bombeo mixto, dejando solo referencia a bombeo del hecho imponible. En línea con ello, la Disposición Final Segunda de la Ley de Residuos recoge dicha subida del tipo de gravamen.

Por último, cabe mencionar que en coherencia con la Disposición Final 20 del RDL 6/2022, la Ley de Residuos deroga los artículos y disposiciones del RD 198/2015 (que ya fue parcialmente anulado por el Tribunal Supremo) a excepción de los artículos 6, 8 (en el que el porcentaje debe entenderse hecho al nuevo tipo de gravamen de 25,5 %), 9, 10, 11, 14 y disposición adicional segunda.

Nuevas tasas o PPCPnT para residuos

En el marco de las entidades locales, el artículo 11.3 de la Ley dispone que, en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta Ley, una **tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación** y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

Otras modificaciones de carácter fiscal (IVA)

En materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular establece, en su disposición final tercera, una modificación en relación con la base imponible y tipo aplicables **en donaciones de bienes a entidades sin ánimo de lucro** acogidas al régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

En concreto, se modifica la redacción de la regla 3.^a, del apartado Tres del artículo 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de tal forma que se presumirá que la base imponible de este tipo de operaciones es cero cuando tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen.

Adicionalmente, se adiciona un nuevo apartado Cuatro al artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido, que establece un

tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos en las mismas condiciones.

Estas modificaciones son coherentes con la prohibición de la destrucción de excedentes no vendidos de productos no perecederos (textiles, juguetes, aparatos electrónicos, etc.) que deberán destinarse a la reutilización, incluyendo su donación y, de no ser esto posible, a la preparación para la reutilización. En cuanto a los residuos alimentarios, todas las empresas susceptibles de producirlos deben priorizar, por este orden: su donación o redistribución para consumo humano, su transformación si siguen siendo consumibles, la alimentación animal y fabricación de piensos, su uso como subproducto y, como última opción, su reciclado para la obtención de compost o, de no ser posible, de combustible.

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

[¡Suscríbete a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!](#)



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Alberto García Valera

Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com

Pedro Gonzalez-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Manuel Cano Montes

Manuel.CanoMontes@es.ey.com

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.

© 2022 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](#)