

# FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS

---

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

[pedro.m.Herrera@der.uned.es](mailto:pedro.m.Herrera@der.uned.es)

# Esquema:

1. Planteamiento: dos figuras interrelacionadas en la ley de residuos
2. Fundamento indirecto en el Derecho europeo
3. Impuesto sobre depósito, incineración y co-incineración de residuos
  - 3.1. Antecedentes y tramitación parlamentaria
  - 3.2. Naturaleza jurídica
  - 3.3. Regulación: aspectos sustantivos
  - 3.4. Regulación: gestión y control
  - 3.8. Cesión a las Comunidades Autónomas y carácter concertado en los territorios forales
4. Tasas y tarifas municipales por los servicios de gestión de residuos
  - 4.1. Antecedentes y tramitación parlamentaria
  - 4.2. Naturaleza jurídica
  - 4.3. Regulación
  - 4.4. Informe técnico económico
  - 4.5. Posibles consecuencias del incumplimiento de la ley
  - 4.6. Posibilidades de reforma
5. Conclusiones

# 1. Planteamiento: dos figuras tributarias interrelacionadas en la Ley de Residuos

- Impuesto sobre depósito, incineración y co-incineración de residuos: arts. 84 a 106 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados
- Tasas y tarifas municipales por los servicios de gestión de los residuos: arts. 11.3-5, 19.4 y DA 1ª Ley 7/2022

## 2.1. Fundamento indirecto en el Derecho europeo

**Directiva (UE) 2018/851** del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos

- Aprobada por el procedimiento legislativo ordinario en virtud del art. 192.1 (que no incluye medidas de carácter esencialmente fiscal)
- Considerando 15 y anexo IV bis: para conseguir los objetivos deben incluirse instrumentos económicos que incentiven la jerarquía de residuos:
  - Tasas de vertedero y de incineración
  - Sistemas de pago por generación de residuos (*pay-as-you-throw*)
  - Incentivos para las autoridades locales

## 2.1. Fundamento indirecto en el Derecho europeo

- **Informe de la Comisión al Parlamento Europeo** sobre sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos [24.9.2018 COM(2018) 656 final]
  - Recomienda “instrumentos económicos como los impuestos sobre el depósito en vertederos y la incineración”
- **Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión** Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019 Informe de España
  - Recomienda la creación de un **impuesto estatal sobre el depósito e incineración de residuos** o bien la **armonización** de los impuestos autonómicos existentes
  - Recomienda la creación de **tasas obligatorias de residuos que cubran los costes de recogida y tratamiento**, por ejemplo, a través de sistemas de pago por generación

### 3. Impuesto sobre depósito, incineración y coincineración de residuos



## 3.1. Antecedentes y tramitación

- **Impuestos autonómicos** sobre depósito e incineración de residuos desde 2003 (Cataluña y Madrid).
- **Proposiciones de Ley de Fiscalidad Ambiental** presentadas en 2009 y 2012.
- **Aprobación, por separado de los borradores** de anteproyecto de ley de:
  - **Residuos y suelos contaminados** (incluyendo un impuesto sobre envases de plástico) – 2 junio 2020
  - **Impuesto sobre residuos y sobre incineración de residuos** – 17 diciembre 2020 – incluye el gravamen de los residuos e incineración no autorizados
- **Integración en un solo anteproyecto** de ley de residuos y suelos contaminados enviado para informe al Consejo de Estado - 8 marzo 2021
  - Se reformula el hecho imponible:
    - Se excluyen las operaciones no autorizadas
    - Se grava (aunque a un tipo cero) la co-incineración
  - Se reformulan los tipos de gravamen (según el tipo de instalación y de residuo)
- **Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados de 28 de mayo de 2021**
  - En la tramitación parlamentaria algunas enmiendas intentan **mantener los impuestos autonómicos** (especialmente el catalán) o **establecer la afectación** de las sumas recaudadas.

## 3.2. Naturaleza jurídica

- **Impuesto ambiental** (la Exposición de motivos lo califica como un *instrumento económico* con la finalidad de desincentivar el depósito y la incineración de residuos de acuerdo con la *jerarquía de residuos*).
- Se apoya en **recomendaciones europeas como instrumento para conseguir objetivos vinculantes**, pero no viene exigido directamente por el Derecho Europeo ni es un impuesto armonizado.
- **Carácter indirecto** (art. 90) - el perceptor de los residuos es sustituto del contribuyente y debe repercutirle el importe (art. 100).
- **Estatal** (aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales)
- **Cedido a las CCAA con competencias normativas y de gestión**
  - Sustituye a los actuales impuestos autonómicos que se consideran ineficientes (aunque permite a las CCAA *incrementar* los tipos, incluidos tipos cero)
  - Se establece un mecanismo provisional de cesión (sin competencias sobre los tipos)

## 3.3.1 Regulación sustantiva: hecho imponible

- **Entrega** de residuos para su eliminación **en vertederos autorizados**.
- **Entrega** de residuos para su eliminación o valoración energética en las **instalaciones de incineración de residuos autorizadas**.
- **Entrega** de residuos para su eliminación o valoración energética en las instalaciones de **coincineración de residuos autorizadas**.
- Es **irrelevante que la titularidad** de las instalaciones sea pública o privada, siempre que estén **situadas en el territorio de aplicación del impuesto**.
- Se eliminan los supuestos de abandono, almacenamiento, incineración o quema de residuos en lugares no autorizados.

## 3.3.2. Regulación sustantiva: devengo

- Momento del **depósito** de los residuos en el vertedero
- Momento de la **incineración**
- Momento de la **coincineración**
- Nota: **desfase temporal** entre el momento de la entrega y el devengo en el caso de la incineración o coincineración

### 3.3.3. Regulación sustantiva: exenciones

- Entrega de residuos **ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor**, extrema necesidad o catástrofe, o cuando se trate de decomisos de bienes a destruir.
- Entrega de residuos que procedan de **operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto.**
- Entrega de residuos para los que exista la **obligación legal de eliminación en estas instalaciones.**
- Entrega en vertedero, por parte de las **administraciones, de los residuos procedentes de la descontaminación de suelos que no hayan podido ser tratados in situ.**
- Entrega en vertederos de **residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción.**
- Entrega de residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio.
- **Exención transitoria durante tres años para la entrega de residuos industriales no peligrosos por productores iniciales en vertederos ubicados en sus instalaciones cuya titularidad sea del mismo productor y para su uso exclusivo (DT 6ª)**

## 3.3.4. Regulación sustantiva: sujetos pasivos

- **Contribuyentes:** personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad que realicen el hecho imponible (la entrega)
- **Sustitutos:** los gestores de vertederos y de instalaciones de incineración o co-incineración en los supuestos de entrega de residuos en sus instalaciones.
  - **Deber de repercutir en la factura** separadamente del resto de conceptos (art. 100.2)
  - **No** será exigible la repercusión (art. 100.1):
    - En los supuestos de **liquidaciones practicadas por la Administración**
    - En los casos en los que el **propio contribuyente deba presentar la correspondiente autoliquidación.**

### 3.3.5. Regulación sustantiva: base imponible

- **Peso**, referido en toneladas métricas con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados.
- Se determinará **por cada instalación** en la que se realicen las actividades sujetas.
- **Se prevé expresamente la estimación indirecta:**
  - Atendiendo a elementos indicativos del peso de los residuos depositados, incinerados o coincinerados
  - En particular el **levantamiento topográfico del volumen de residuo** y la caracterización del residuo depositado, incinerado o coincinerado, con determinación de la densidad y composición.

## 3.3.6. Regulación sustantiva: tipos de gravamen

- Vertederos de residuos no peligrosos:
  - Residuos municipales: 40 €
  - Rechazos de residuos municipales: 30 €
  - Residuos eximidos de tratamiento previo: 15 €
  - Otros residuos: 10 €
- Vertederos de residuos peligrosos:
  - Residuos eximidos de tratamiento previo: 8 €
  - Otro tipo de residuos: 5 €
- Vertederos de residuos inertes:
  - Residuos eximidos de tratamiento previo: 3 €
  - Otro tipo de residuos: 1,5 €

## 3.3.6. Regulación sustantiva: tipos de gravamen

- Instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de incineración en tierra (D10):
  - Residuos municipales: 20 €
  - Rechazos de residuos municipales u otros residuos: 15 €
- Instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de valorización energética (R01):
  - Residuos municipales: 15 €
  - Rechazos de residuos municipales u otros residuos: 10 €
- Otras instalaciones de incineración de residuos:
  - Residuos municipales: 20 €
  - Rechazos de residuos municipales u otros residuos: 15 €
  - Residuos diferentes de los anteriores que no hayan sido sometidos a determinadas operaciones: 5€
  - Otro tipo de residuos: 3 €
- **Residuos coincinerados en instalaciones de coincineración de residuos: 0 €**

## 3.4. Gestión

- Competencia:
  - AEAT
  - Oficinas con análogas funciones de las comunidades autónomas según los Estatutos y las leyes de cesión (Cataluña lo ha atribuido a la Agencia autonómica de Residuos por DL)
- Plazo de autoliquidación telemática y pago: 30 primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural.
- Deberes formales:
  - Sujetos pasivos **obligados a la autoliquidación y pago**: inscripción en el **registro territorial del impuesto**
  - Sujetos pasivos **titulares de los vertederos o incineradoras**:
    - Registro fechado de los residuos depositados, incinerados y coincinerados
    - Estar en posesión de la correspondiente notificación realizada por la comunidad autónoma en la que indique el valor de eficiencia energética y su clasificación como operación D10 o R01,
    - Instalar y mantener mecanismos de pesaje certificados (la ley solo refiere esta obligación a los sustitutos)

## 3.5.1 Cesión a las Comunidades Autónomas: Fases teóricas de la cesión

### 1) Cesión transitoria:

- Las CCAA podían asumir la aplicación del impuesto en su territorio comunicándolo formalmente al Ministerio de Hacienda dentro del mes siguiente a la fecha de publicación de la Ley en el BOE
- Si no lo hacen, percibirán trimestralmente las sumas recaudadas correspondientes a su territorio mediante operaciones de tesorería

### 2) Acuerdos institucionales de cesión:

- Las CCAA percibirán el importe del impuesto
- Sin estos acuerdos podrían mantenerse los impuestos autonómicos que respeten los tipos mínimos y las exenciones del Estado (DA 21ª)

### 3) Modificaciones normativas (LOFCA, Ley de Financiación CCAA, Leyes de Cesión)

## 3.5.2. Cesión a las Comunidades Autónomas: Fases reales de la cesión

- 1) **Cesión transitoria**
- 2) **Reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera del 27 de julio de 2022.** No se han publicado los acuerdos, pero la Ministra declara en rueda de prensa que se ha aprobado la cesión del impuesto sobre residuos
- 3) **Ley Orgánica de 28 de julio de 2022** “por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal” (BOE 29 julio) [**fruto de las enmiendas 6 a 9 del grupo parlamentario socialista en el congreso**]
  - a) **Introduce la cesión en la LOFCA**
  - b) **Introduce la cesión en la Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común
- 4) **Acuerdos individuales de cesión con las CCAA**
- 5) **Leyes 32-35/2022, de 27 de diciembre** por los que se aprueba la cesión a las diversas CCAA

## 3.5.3. Cesión a las Comunidades Autónomas: régimen de la cesión

- **Cesión de la recaudación:**

- Se asignará a las CCAA en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles gravados (art. 103)

- **Competencias normativas una vez efectuada la cesión:**

- Las CCAA podrán incrementar los tipos impositivos respecto de los residuos depositados, incinerados o coincinerados en sus respectivos territorios (art. 99.3)
- **Cataluña lo ha hecho mediante el Decreto Ley 17/2022, de 20 de diciembre**

## 3.3.6. Cesión a las Comunidades Autónomas: Medidas de compensación

- **Compensación** en el caso de que el impuesto recaiga sobre hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos (6.2 LOFCA).
- Solo respecto de aquellos tributos propios de las comunidades autónomas que estén **vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020 (fecha de inicio del trámite de información pública)**.
- La compensación **se minorará en el importe de la recaudación** que perciban las correspondientes comunidades autónomas

## 3.3.7. Cesión a las Comunidades Autónomas: Gravamen del depósito o incineración ilícita

- ¿Puede mantenerse teniendo en cuenta que forma parte del hecho imponible del impuesto estatal?
- Entendemos que sería contrario al principio de lealtad institucional
  - Las CCAA no podrán gravarlo
  - El Estado deberá compensar la pérdida de recaudación

## 4. Tasas y tarifas municipales por los servicios de gestión de residuos



## 4.1. Antecedentes

**2009: Proposición de ley de Fiscalidad Ambiental** presentadas por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-*Iniciativa per Catalunya Verds* (art. 88)

- **Establecimiento obligatorio** de las **tasas** municipales por recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos
- La **definición de dicha tasa** deberá **considerar la incidencia ambiental de los residuos generados por el sujeto pasivo**
- Deberá garantizarse la **plena cobertura de costes de los servicios prestados a los sujetos pasivos de naturaleza no domiciliaria**

**2012: La propuesta se reitera en la Proposición de Ley sobre fiscalidad verde** presentada por el Grupo Parlamentario La Izquierda Plural.

Ambas proposiciones son **rechazadas**.

## 4.1.2. Tramitación parlamentaria

### **Enmienda núm. 297 Grupo Parlamentario Republicano (nuevo art. 25.7) Rechazada**

Establecimiento obligatorio por las EELL de los sistemas de recogida separada más eficientes:

- Puerta a puerta
- Contenedores personalizados o inteligentes
- Combinación de ambos

**Tasas proporcionales** a la cantidad de los residuos generados mediante un sistema de pago por generación

**[Parece que se está rechazando la aplicación estricta del pago por generación]**

## 4.1.3. Tramitación parlamentaria

### **Enmiendas núm. 647 y 648 Grupo Parlamentario Popular (nueva DA) Rechazada**

Durante el año 2022 el Gobierno en colaboración con la FEMP impulsará el análisis para regular mediante ley:

La tasa o tarifa de residuos por generación

Las bonificaciones por reducción del residuo alimentario en las empresas de distribución alimentaria y de restauración

**[Parece que se está rechazando la elaboración de una norma más precisa antes de que transcurran los tres años]**

## 4.1.4. Tramitación parlamentaria

**Se aceptan algunas enmiendas que se introducen en dos nuevos apartados 4 y 5 del art. 11:**

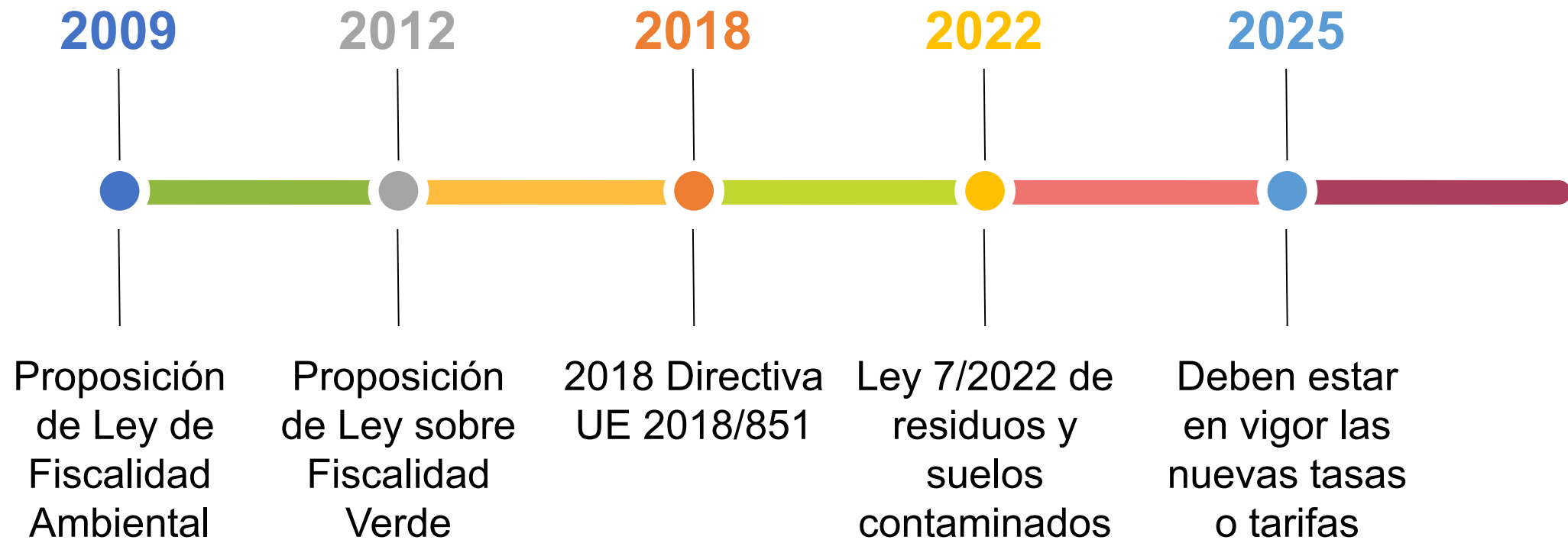
**4) Podrán introducirse medidas para tener en cuenta:**

- **El alquiler vacacional** [cfr. STS 20/07/2023, rec. núm. 4638/2021 que excluye los beneficios fiscales para empadronados en ciertas tasas]
- **El compostaje doméstico**
- **La entrega en puntos limpios**
- **Las personas en riesgo de exclusión social.**

**5) Las entidades locales deberán comunicar a las CCAA:**

- **Las tasas** [Parece referirse a las ordenanzas ¿también en el caso de las tarifas?]
- **Los cálculos utilizados para su confección** [parece referirse al informe técnico económico]

# Evolución temporal:



## 4.2.1. Naturaleza jurídica: tasa o tarifa (PPCPNT)

- La versión original del Anteproyecto solo contemplaba las **tasas**
- La referencia a las “prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias” se introdujo a iniciativa de la **DGT**
- Posibles ventajas de las *tarifas*:
  - No están sometidas al límite del coste del servicio
  - Algún autor considera que el informe técnico económico no es imprescindible aunque sí recomendable (¿?)
  - Cfr., no obstante, la STS de 24 Jun. 2021 rec. núm. 1076/2020: no son válidos los informes elaborados por el concesionario

## 4.2.2. Naturaleza jurídica: tasa o tarifa (PPCPNT)

- Parece que algunos municipios están estudiando esta solución
- **Argumentos en contra:**
  - Literalidad del art. 11.3: en el caso de los ***costes de gestión de los residuos de competencia local*** las entidades locales establecerán ***una*** tasa o prestación patrimonial pública no tributaria
  - Dificultad de individualizar los costes
- **Argumentos a favor:**
  - Solo es obligatoria la prestación del servicio de gestión de los residuos domésticos (aunque el municipio puede asumir también la recogida de los comerciales) art. 12.5 a) y e).2

## 4.3.1. Regulación: hecho imponible

### • **Hecho imponible:**

- Prestación de servicios de gestión de residuos de competencia local:
  - Domésticos [art. 12.5.a)]
  - En su caso, comerciales [art. 12.5.e) 2º]
- Presupone un servicio basado en recogida selectiva (art. 25.2).
- La generación efectiva de residuos debería formar parte del hecho imponible (al menos en los casos de pago por generación) de modo que no sería admisible la exigencia de la cuota de generación si no se producen residuos (¿?)

## 4.3.2. Regulación: sujetos pasivos

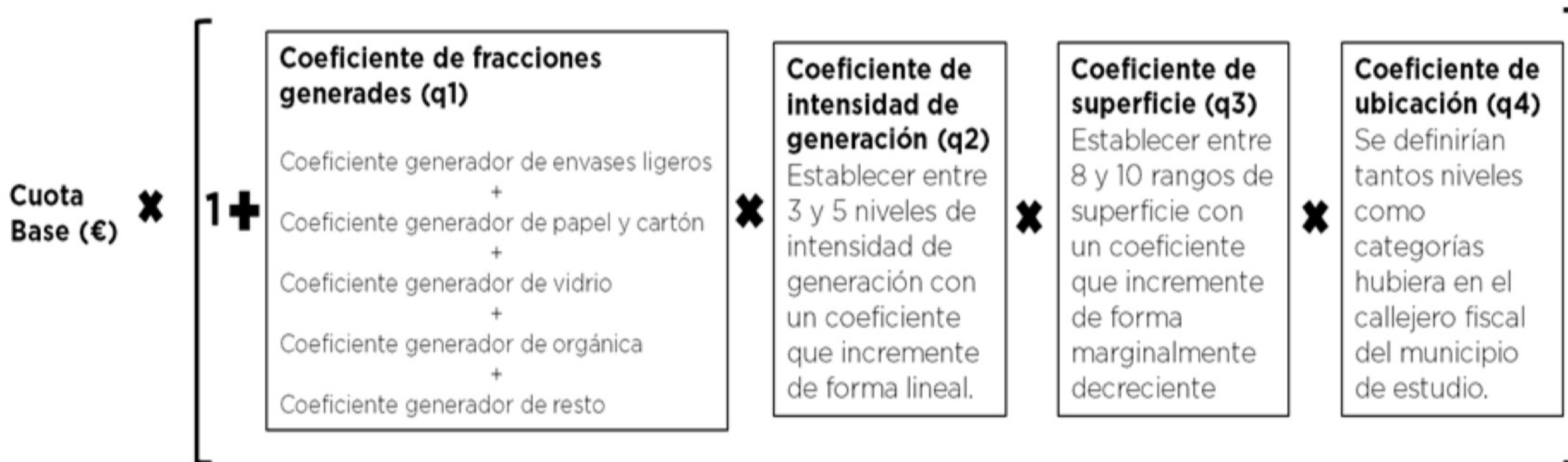
- El sustituto **parece perder parte de su sentido** en cuanto la tasa deba estar en función de los residuos generados
- **¿Es obligatorio el sustituto?**
  - Puede entenderse que el art. 23 LHL configura de modo obligatorio al propietario como sustituto “en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales”.
  - Aunque algunos municipios como Barcelona no prevén sustituto
- **Cristina Casablanca** considera que “es necesario mantener la figura del sustituto: mayor eficiencia en la gestión y recaudación del tributo y cumplimiento de que la tasa no sea deficitaria”

### 4.3.3. Regulación: cuota

- **Cuota básica (cantidad fija o basada en coeficientes)**
- **Cuota de generación:**
  - identificación del usuario mediante la recogida puerta a puerta de la fracción orgánica y la de resto
  - identificación mediante contenedores con lector de tarjeta
  - pago por bolsa...
- Una posible alternativa estaría en la La “**bonificación por participación**” es decir, “descuentos de la tarifa por hacer uso de fracciones de las que se quiere incentivar su recogida selectiva como, por ejemplo, la materia orgánica” [Llabrés y Puig (2022, p. 21).

## 4.3.4. Regulación: propuesta Llabrés y Puig para IEF

### ESTRUCTURA DE LA PROPUESTA DE TASA O PRECIO PÚBLICO COMERCIAL



Fuente: Llabrés y Puig, *Documento de Trabajo del IEF 3/2022*, pág. 9

### 4.3.5. Regulación: elementos potestativos de cuantificación (art. 11.4)

- Inclusión de **sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.**
- La diferenciación o **reducción** en el supuesto de **prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.**
- La diferenciación o **reducción** en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo **en puntos limpios** o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
- La diferenciación o **reducción** para las personas y las unidades familiares en situación de **riesgo de exclusión social.**

## 4.3.6. Regulación: elementos potestativos de cuantificación (art. 19.4, DA 1ª y art. 24.6 LHL)

- De **hasta el 95 % de la cuota íntegra** en las tasas o tarifas de recogida de residuos sólidos urbanos
- para empresas de **distribución alimentaria y de restauración**
- que tengan establecidos, con carácter prioritario, en **colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro**, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios,
- siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido **previamente verificado por la entidad local.**

## 4.4.1. Informe técnico económico

- Álvaro Luis Santodomingo (2024): “habrán de figurar
  - los **costes que se pretende sufragar,**
  - los **ingresos que se prevé obtener**
  - y los **criterios de reparto entre los contribuyentes.**
  - Resulta de interés la inclusión en la memoria de la **metodología empleada para efectuar el estudio,** lo que permitirá facilitar su comprensión y su solidez jurídica en el caso de que se plantee un recurso contencioso”.
- Deberá **justificarse el criterio de individualización** basado en “sistemas de pago por generación”

## 4.4.1. Informe técnico económico

### **Costes:**

- coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos,
- incluyendo los costes de vigilancia de estas operaciones,
- el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos,
- las campañas de concienciación y comunicación
- Impuesto sobre depósito e incineración de residuos

### **Ingresos:**

- Derivados de la responsabilidad ampliada del productor
- De la venta de materiales y de energía

## 4.4.3. Informe técnico económico

Supuesto en que se establezca una **tasa para los residuos domésticos y una tarifa para los comerciales:**

- Deberían individualizarse los costes e ingresos:
  - Los específicos
  - Los comunes (¿atendiendo al respectivo volumen de residuos?)
- Parece necesario elaborar una **memoria técnico-económica específica para la tarifa de los residuos domésticos** que no puede basarse tan solo en los cálculos realizados por el concesionario

## 4.5. Consecuencias del incumplimiento

- Si las corporaciones locales no aprueban las correspondientes **ordenanzas de recogida, transporte y tratamiento de sus residuos domésticos** “se aplicarán las normas que aprueben **las comunidades autónomas**” (DF 8ª en relación con el art. 12.5).
- No se establece una norma análoga respecto de las ordenanzas fiscales, aunque haya que informarlas.
- **Incumplimiento de la obligación de que la tasa no sea deficitaria** ¿supondría la nulidad de la ordenanza?
- **Incumplimiento de la obligación de que la tasa permita “implantar sistemas de pago por generación”** ¿supondría la nulidad de la ordenanza?.

## 4.6. Posibilidades de reforma

- Postura de la FEMP
- Postura de la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local (futuro libro blanco reforma HHLL)
- Ampliación del plazo para implantar las nuevas tasas y tarifas.
- Regulación legal más detallada de las nuevas tasas y tarifas
- Limitación del carácter no deficitario y del establecimiento de pago por generación a los residuos comerciales.
- Sustitución de las nuevas tasas y tarifas por un impuesto (Gomar Sánchez).

## 5. Conclusiones

- **Impuesto de depósito de residuos:** es un impuesto ambiental para fomentar el reciclaje y la valorización y desincentivar la incineración y el depósito de residuos.
- **Finalidad armonizadora:** sustituye a los vigentes impuestos autonómicos mediante medidas de compensación (la cesión de la recaudación del tributo y, en su caso, una compensación adicional).
- **Posible modelo para la “armonización”** de otros impuestos ambientales autonómicos.
- **Tasa o tarifa ambiental obligatoria** para trasladar la totalidad del coste a los sujetos pasivos
- Regulación de la tasa **ambigua y difícil de implementar** dentro de plazo