

# NUEVOS GRAVÁMENES

## Estudios

El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser

**Andrés Báez Moreno - Juan José Zornoza Pérez**

El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial

**María Teresa Mata Sierra**

Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona

**Yolanda García Calvente**

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas

**Mercedes Ruiz Garijo**

Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos

**María Jesús García-Torres Fernández**

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

**Antonio Vaquera García**

Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal

**M<sup>a</sup> Luisa Esteve Pardo**

El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

**Irene Suberbiola Garbizu**



# Nuevos gravámenes

Monográfico

***Nueva Fiscalidad***

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISBN: 978-84-1070-067-3  
ISBN electrónico: 978-84-1070-224-0  
DOI: 10.14679/2890  
ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012

## CONSEJO ASESOR

**A. Di Pietro**

*Universidad de Bolonia*

**J. Englisch**

*Universidad de Münster*

**F. Escribano López**

*Universidad de Sevilla*

**M. Fernández Junquera**

*Universidad de Oviedo*

**J. Lasarte Álvarez**

*Universidad Pablo de Olavide*

**P. Marchessou**

*Universidad de Estrasburgo*

**J. M<sup>a</sup> Martín Delgado**

*Universidad de Málaga*

**J. Martín Queralt**

*Universidad de Valencia*

**C. Palao Taboada**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**J. Ramallo Massanet**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**M<sup>a</sup>.T. Soler Roch**

*Universidad de Alicante*

**A. Rodríguez Bereijo**

*Ex Presidente del Tribunal Constitucional*

**J.M. Tejerizo López**

*Universidad Nacional de Educación a Distancia*

## CONSEJO DE REDACCIÓN

**Presidente**

**R. Calvo Ortega**

*Universidad Complutense*

**Director**

**I. Merino Jara**

*Universidad del País Vasco*

**Coordinadores**

**J. Calvo Vérguez**

*Universidad de Extremadura*

**M. Lucas Durán**

*Universidad de Alcalá*

**Secretaria**

**Jlruene Suberbiola Garbizu**

*UPPV/EHU*

## VOCALES

**S. Aníbarro Pérez**

*Universidad de Valladolid*

**M<sup>a</sup>.D. Arias Abellán**

*Universidad Autónoma de Barcelona*

**L. M<sup>a</sup>. Cazorla Prieto**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**C. Checa González**

*Universidad de Extremadura*

**G. De la Peña Velasco**

*Universidad Complutense de Madrid*

**E. Eserverri Martínez**

*Universidad de Granada*

**R. Falcón y Tella**

*Universidad Complutense de Madrid*

**Y. García Calvente**

*Universidad de Málaga*

**T. García Luis**

*Universidad de Alcalá*

**A. García-Moncó Martínez**

*Universidad de Alcalá*

**C. García Novoa**

*Universidad de Santiago de Compostela*

**I. García-Ovies Sarandeses**

*Universidad de Oviedo*

**M. González-Cuellar Serrano**

*Universidad Carlos III de Madrid*

**C. M<sup>a</sup>. López Espadafor**

*Universidad de Jaén*

**M<sup>a</sup>.T. Mata Sierra**

*Universidad de León*

**A. Menéndez Moreno**

*Universidad de Valladolid*

**M. Ruiz Garijo**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**J.R. Ruiz García**

*Universidad de La Coruña*

**B. Sesma Sánchez**

*Universidad de Oviedo*

**E. Simón Acosta**

*Universidad de Navarra*

**J. Zornoza Pérez**

*Universidad Carlos III*

**J.E. Varona Alabern**

*Universidad de Cantabria*

**A. Vázquez del Rey Villanueva**

*Universidad de Navarra*

# JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## **Imposición directa estatal**

M<sup>a</sup>. E. Simón-Yarza  
*Universidad de Navarra*

## **Imposición indirecta estatal**

M. González Aparicio  
*Universidad de León*

## **Hacienda Autónoma y Foral**

A. Navarro García  
*Universitat de Girona*

## **Hacienda Local**

M<sup>a</sup> T. Mories Jiménez  
*Universidad de Sevilla*

## **Aduanas**

A. Fernández de Buján y Arranz  
*CUNEF*

## **Fiscalidad Internacional**

J. Á. Gómez Requena  
*Universidad de Castilla-La Mancha*

## **Fiscalidad Europea**

Jirune Suberbiola Garbizu  
*UPPV/EHU*

## **Procedimientos, derechos y garantías**

M<sup>a</sup>. Rodríguez-Bereijo  
*Universidad de León*

## Tribuna

- Sobre novedades legislativas en materia tributaria..... 9  
**Isaac Merino Jara**  
*Director*

## Estudios

- El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser..... 21

**Andrés Báez Moreno**

*Investigador Senior Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.  
Munich (República Federal Alemana)*

**Juan José Zornoza Pérez**

*Of Counsel - Deloitte Legal.  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid*

- El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial ..... 45

**María Teresa Mata Sierra**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León*

- Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona ..... 97

**Yolanda García Calvente**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada*

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas.....	133
<b>Mercedes Ruiz Garijo</b> <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad Rey Juan Carlos</i>	
Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos.....	165
<b>María Jesús García-Torres Fernández</b> <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Granada</i>	
Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular .....	197
<b>Antonio Vaquera García</b> <i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de León</i>	
Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal .....	237
<b>M<sup>a</sup> Luisa Esteve Pardo</b> <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universitat de Girona</i>	
El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito .....	271
<b>Irene Suberbiola Garbizu</b> <i>Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

## El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial\*

**DOI: 10.14679/2893**

**María Teresa Mata Sierra**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León*

### RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IDRVIC) abordando problemas a los que nos enfrenta el diseño de sus elementos esenciales y su cesión a las Comunidades autónomas, en esa especie de viaje de ida y vuelta que se ha producido con esta figura respecto de estos Entes territoriales; y todo ello sin olvidar las nuevas tasas o prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria que habrán de implantarse y que se convertirán en su principal vía de financiación para cubrir la totalidad de los costes de la recogida y el tratamiento de los residuos cumpliendo con el principio de jerarquía reto imprescindible en el modelo de Economía circular defendido por Europa.

**Palabras clave:** IDRVIC, Residuos, Financiación autonómica, tasas, prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria, principio de jerarquía.

### ABSTRACT:

In this research, the tax on the deposit of waste in landfills, incineration and co-incineration of waste (IDRVIC) is analyzed, addressing problems that confront us with the design of its essential elements and their transfer to the Autonomous Communities, in that species. round trip that has occurred with this figure with respect to these territorial entities; and all

---

\* Este trabajo ha sido realizado al amparo del proyecto de I+D de Generación de Conocimiento del Ministerio de Ciencia e Innovación –convocatoria 2021– *La reforma de la financiación local (especial referencia al IIVTNU y a los desafíos post-Covid* [PID 2021-128066NB-100] del que la Investigadora principal es la Dra. María Teresa Mata Sierra, Orcid: 0000-0002-6762-1296.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

this without forgetting the new rates or property benefits of a non-tax nature that will have to be implemented and that will become their main means of financing to cover the entire costs of collecting and treating waste in compliance with the principle of hierarchy essential challenge in the Circular Economy model defended by Europe.

**Key words:** DRSVIC, Waste, Regional financing, rates, public property benefits of a non-tax nature, principle of hierarchy.

**Sumario:** *I. Consideraciones previas. II. Una mirada introspectiva a la fiscalidad autonómica. III. Régimen jurídico del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos; 1. Algunas aclaraciones necesarias. 2. Régimen jurídico del impuesto. 2.1. Conceptos y términos con sustantividad propia. 2.2. Hecho imponible. 2.3. Sujetos pasivos. 2.4. Elementos de cuantificación. 2.5. Gestión del impuesto. 2.6. Régimen sancionador. 2.7 Distribución de la recaudación del impuesto. IV. La cesión del impuesto a las Comunidades autónomas. 1. Modelo de cesión. 2. Mecanismo de Compensación. V. Implicaciones en el ámbito local. VI. A modo de colofón. VII. Bibliografía.*

## I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con la aprobación de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular<sup>1</sup>, (en adelante, también LRSCEC o Ley 7/2022), con efectos 1 de enero de 2023, el legislador español realiza la transposición de las modificaciones<sup>2</sup> habidas en la Directiva Marco de Residuos<sup>3</sup> en 2018<sup>4</sup>, así

1 «BOE» núm. 85, de 9 de abril de 2022.

2 Estas modificaciones tienen que ver con el refuerzo de la aplicación del principio de jerarquía mediante la obligatoriedad del uso de instrumentos económicos, el fortalecimiento de la prevención de residuos incluyendo medidas para contribuir a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) –relativos al desperdicio alimentario y a las basuras marinas, el incremento a medio y largo plazo los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado de los residuos municipales– y el establecimiento de la obligatoriedad de nuevas recogidas separadas, entre otros, para los biorresiduos, los residuos textiles y los residuos domésticos peligrosos. También se establecen los requisitos mínimos obligatorios que deben aplicarse en el ámbito de la responsabilidad ampliada del productor y se amplían los registros electrónicos para, entre otras, las actividades relacionadas con los residuos peligrosos, tanto sobre su producción como sobre su gestión. En definitiva, esta Directiva revisa algunos artículos de la Directiva Marco de residuos 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.

3 Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, Diario Oficial de la Unión Europea L 312/3, de 22 de noviembre de 2008.

En su momento, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados («BOE» núm. 181, de 29 de julio de 2011), ya derogada, incorporó al ordenamiento jurídico interno la Directiva Marco de residuos, a la vez que revisó la regulación en la materia existente en España que databa del año 1998 incorporando a nuestro ordenamiento los nuevos conceptos acuñados en el ámbito de la Unión Europea, como son el de subproducto y el del fin de la condición de residuo, así como el principio de jerarquía de residuos, principio que debe imperar en la política y en la legislación de residuos al objeto de avanzar hacia una sociedad del reciclado. También facilitó un marco regulatorio armonizado para la responsabilidad ampliada del productor y revisó el régimen jurídico aplicable a los suelos contaminados.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

como la Directiva de Plásticos de Un Solo Uso<sup>5</sup>. Con ello se cumple con los objetivos de la Unión Europea en materia de residuos<sup>6</sup>, así como las obligaciones de recogida selectiva derivadas del ordenamiento comunitario<sup>7</sup>.

Ni qué decir tiene la importancia de la gestión de los residuos para lograr los resultados esperados en materia de eficiencia energética y uso de energías que pretende la Unión Europea, institución que aspira a convertirse en una «*sociedad del reciclado*» y a contribuir a la lucha contra el cambio climático. Y en la medida que somos un Estado miembro más de dicha Unión Europea debemos cumplir con esos objetivos.

En este contexto, los vertederos alcanzan un gran protagonismo como parte integrante de dicha gestión en la que debe limitarse la posibilidad de actuación de los Estados miembros en pos del cumplimiento del desarrollo sostenible fundamentado en dos grandes ejes: por un lado, la prevención en su generación y, por otro, el necesario aprovechamiento eficiente de dichos recursos cuando su producción resulte inevitable; y todo ello con el objetivo, como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2022, ya mencionada, de mejorar su gestión mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos para soslayar aquellas opciones de gestión menos favorables<sup>8</sup>.

Así las cosas, resulta claro que los impuestos sobre el vertido y la incineración resultan clave en la implementación de dos principios básicos en la gestión de residuos: el primero, el principio “*quien contamina paga*” –formulado por la OCDE en 1972<sup>9</sup> e incluido en los principales documentos vertebradores de la política

4 Consecuencia del Plan de Acción en materia de economía circular (COM (2015) 614 final), aprobado por la Comisión europea, que incluía un compendio de medidas entre las que se encontraba la aprobación de un paquete normativo que revisara las piezas clave de la normativa de la Unión Europea relativa a residuos, en 2018 se aprueba la 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 (Diario Oficial de la Unión Europea L 150/109, de 14 de junio de 2018).

5 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, (Diario Oficial de la Unión Europea L 155/109, de 12 de junio de 2019).

6 Puede verse a este respecto un resumen de los mismos en PARLAMENTO EUROPEO: “Economía circular: nuevos objetivos de reciclaje de la UE”, 2018, (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20170120STO59356/economia-circular-nuevos-objetivos-de-reciclaje-de-la-ue>). Asimismo, sobre el alcance de las propuestas sobre Economía circular en la UE puede verse VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía circular*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, 2020, págs. 61 y ss.

7 Sobre este particular puede verse el epígrafe introductorio del trabajo de ORTIZ CALLE, E.: “El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos municipal por gestión de residuos” en PALOMAR OLMEDA, A., y DESCALZO GONZÁLEZ, A. (Dir.): *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una Economía Circular*, Aranzadi-Thomson-Reuters, 2021, págs. 439 a 444.

8 La Directiva Marco de 2008 en materia de residuos estableció el principio de jerarquía de residuos como instrumento clave que permitía disociar la relación existente entre el crecimiento económico y la producción de residuos, explicitando el orden de prioridad en las actuaciones en materia de residuos: prevención de residuos, preparación para la reutilización, reciclado, otros tipos de valorización incluida la energética y, por último, la eliminación de los residuos.

9 OECD: Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, 1972.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

de residuos a nivel europeo y estatal— determina que los responsables de la contaminación deben hacerse cargo de sus costes en la medida en que el mercado no es capaz de generar precios para el vertido y la incineración que integren los costes sociales y ambientales; así las cosas, la aplicación de un impuesto contribuye a la internalización de dichos costes. El segundo principio, consistente en la ya mencionada jerarquía de residuos, indica el siguiente orden de prioridades de gestión: “prevención; preparación para la reutilización; reciclado; otros tipos de valorización (por ejemplo, la valorización energética) y eliminación”.<sup>10</sup> El vertido y la incineración de residuos ocupan los dos últimos escalones de dicha jerarquía.

De esta forma, cualquier impuesto que eleve los costes totales de estos tratamientos puede ayudar a corregir su coste relativo con respecto al del resto de opciones (particularmente importante para el vertido que de otro modo se convierte en la opción más barata) y, por tanto, contribuye a promover las opciones prioritarias según la jerarquía de residuos. De hecho, los impuestos sobre los tratamientos finalistas, particularmente sobre el vertido, resultan aplicables en la práctica totalidad de países europeos y su efectividad está ampliamente demostrada<sup>11</sup>.

España ha incumplido objetivos europeos de reducción en la generación de residuos y de preparación para la reutilización y el reciclaje marcados para 2020, por los que había sido advertida por la Comisión Europea mediante una alerta temprana en 2018<sup>12</sup>. En concreto, nuestro país redujo un 7,5 % entre 2010 y 2020 la generación de residuos, frente al objetivo del 10% y preparó para la recuperación y el reciclaje un 40,5 % de los residuos en 2020, frente a un objetivo del 50 %<sup>13</sup> (del 55 % en 2025). A ello se añade que España se encuentra en riesgo de no alcanzar los objetivos marcados para 2025, tal y como ha vuelto a advertir la Comisión Europea en la alerta temprana emitida en junio de 2023<sup>14</sup>. De hecho, el porcentaje de recogida separada en 2020 fue del 25%, frente a un objetivo del 50 % a cumplir en 2035, y el porcentaje de residuos enviados a vertedero del 49,4 %, frente al objetivo del 40% para 2025 y del 10% en 2035. Además, los cambios metodológicos para el cálculo de los indicadores que entrarán en vigor en los

<sup>10</sup> Artículo 4 de la Directiva Marco de 2008, ya mencionada.

<sup>11</sup> VVAA: *Use of economic instruments and waste management performances*. Final Report Contract ENV.G.4/FRA/2008/0112. European Commission (DG ENV), disponible en <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/566f28fd-3a94-4fe0-b52d-6e40f8961c7e>

<sup>12</sup> DOCUMENTO DE TRABAJO DE LOS SERVICIOS DE LA COMISIÓN: Informe de alerta temprana para España que acompaña al documento INFORME DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos, incluido el Informe de alerta temprana para los Estados miembros que corren el riesgo de incumplir con el objetivo para 2020 en relación con la preparación de residuos municipales para la reutilización y el reciclado. Bruselas, 24.9.2018 SWD(2018) 425 final, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0425>

<sup>13</sup> No obstante, a nivel autonómico cuatro de las Comunidades autónomas si superan el 50%.

<sup>14</sup> COMISIÓN EUROPEA: Economía circular: la Comisión recomienda medidas para impulsar el reciclado en dieciocho Estados miembros que corren el riesgo de no alcanzar los objetivos en materia de residuos Bruselas, 8 de junio de 2023 disponible en: [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Economia\\_circular\\_la\\_Comisi\\_n\\_recomienda\\_medidas\\_para\\_impulsar\\_el\\_reciclado\\_en\\_dieciocho\\_Estados\\_miembros\\_que\\_corren\\_el\\_riesgo\\_de\\_no\\_alcanzar\\_los\\_objetivos\\_en\\_materia\\_de\\_residuos%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Economia_circular_la_Comisi_n_recomienda_medidas_para_impulsar_el_reciclado_en_dieciocho_Estados_miembros_que_corren_el_riesgo_de_no_alcanzar_los_objetivos_en_materia_de_residuos%20(1).pdf)

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

próximos años aumentarán la distancia de España del cumplimiento de los objetivos<sup>15</sup>. En definitiva, se evidencia en nuestro país un cierto retraso con respecto a los de nuestro entorno en la política de residuos, lo que requiere de los necesarios cambios en las políticas públicas de gestión de los mismos.

En otras palabras, la posición claramente desfavorable de España<sup>16</sup> parece demandar un cambio estructural que permita avanzar hacia el cumplimiento de los objetivos normativos y la orientación hacia las prioridades marcadas en la jerarquía de residuos (prevención, reutilización y reciclado, por ese orden) cambio en el que, además de otros instrumentos<sup>17</sup>, la fiscalidad se convierte en una herramienta útil para corregir la situación descrita<sup>18</sup>. En concreto, y como apunta GARCÍA CARRETERO<sup>19</sup>, *“la Fiscalidad Ambiental puede ser un gran apoyo para lograr los objetivos de la economía circular en el ámbito de residuos, en la medida que esta establece como objetivo principal el fomentar la disminución de la utilización de los recursos reduciendo la producción de los residuos y el consumo de energía y con la aplicación de tributos se puede incentivar el cambio tanto en la conducta de los productores como de los consumidores hacia una menor generación de residuos, gravando los mismos por medio de tributos en relación con la cantidad y tipo de residuos generados”*.

Pues bien, en este contexto, la Ley 7/2022, ya mencionada procede a la aprobación de dos nuevos impuestos estatales: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables<sup>20</sup> y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (en adelante, IDRVIC)<sup>21</sup>.

15 Datos sacados del estudio elaborado por la AIREF: *Gestión de los residuos municipales*, junio 2023, págs. 4 a 7 disponible en <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUACION%20DE%20LA%20GESTION%20DE%20LOS%20RESIDUOS%20MUNICIPALES%20WEB.pdf>.

16 Como se advierte claramente en el Informe de la COMISIÓN EUROPEA: *Municipal Waste Compliance* que puede consultarse en <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e7e-fea03-4caa-11e6-9c64-01aa75ed71a1> y en el que la Comisión europea evidencia en lo que respecta a España, como una de las debilidades para alcanzar los objetivos marcados en el tratamiento de los residuos la inexistencia de un impuesto de carácter estatal que unifique el tratamiento en todo el Estado.

17 Se recomienda para ver un análisis de los mismos el Informe de AIREF citado en nota anterior.

18 Sobre la utilización de la fiscalidad –tanto en tributos propiamente dichos como en beneficios fiscales– en favor de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) puede verse GARCÍA OVIES SARANDESES, I.: *“Los tributos como instrumentos para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible”*, *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*. ALONSO IBÁÑEZ, M.R.(Dir.), Thomson Reuters-Civitas, 2022, págs. 283 y ss.

19 Cfr. GARCÍA CARRETERO, B.: *“La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular”*, *Crónica Tributaria*, núm. 170, 2019, págs. 35 y 36.

20 Cfr. entre otros a PATÓN GARCÍA, G.: *“Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos”*, *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal* (GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.Y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021).

21 En la primera versión de la norma, aprobada por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, el 2 de junio de 2020, como texto borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados se contemplaba únicamente el «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables» mencionado en el texto. (se encuentra disponible en [https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion\\_publica/residuos\\_2020\\_](https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion_publica/residuos_2020_)

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

Centrando nuestro interés en este último, que se recoge en el Capítulo II del Título VII de la mencionada Ley bajo el epígrafe titulado «*Medidas fiscales para incentivar la economía circular*»<sup>22</sup>, no cabe señalar que se trate de un impuesto novedoso en nuestro ordenamiento jurídico. Ni mucho menos. Han sido muchas las Comunidades autónomas<sup>23</sup> que, en uso de la autonomía financiera que les garantizan nuestra Constitución y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), han venido estableciendo impuestos similares que, obviamente, hasta la entrada en vigor del nuevo IDRVIC, resultaban de aplicación en su ámbito territorial.

Como en tantas ocasiones, cada uno de los Entes territoriales ha tomado sus propias decisiones en lo que se refiere a estos impuestos autonómicos preexistentes al estatal de forma que, en la práctica, existían importantes diferencias regulatorias entre las diversas figuras autonómicas. La falta de armonización en los elementos configuradores de los diferentes impuestos autonómicos, así como el hecho de que su uso por las Comunidades autónomas sea dispar, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea, además de implicar un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes<sup>24</sup>; y ello sin olvidar que como algunas Comunidades autónomas no habían optado por implantar un impuesto de esta naturaleza, se favorecía claramente el que se ha denominado “turismo de residuos”<sup>25</sup> o, lo que es lo mismo, que los residuos que se generaban en una determinada Comunidad autónoma se deslocalizasen y acabasen siendo gestionados en otra diferente que, además, en la mayoría

---

*anteproyecto\_de\_ley\_de\_residuos\_y\_suelos\_contaminados.html*) Posteriormente, en marzo de 2021, este Anteproyecto sufre una importante revisión y en el Título VIII, bajo la rúbrica «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», pasa a incluir dos capítulos en los que se recogía el impuesto señalado con las modificaciones correspondientes, y acto seguido, un nuevo impuesto con la denominación de impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Además, este Anteproyecto sufrió algunas modificaciones en el transcurso de la tramitación, y también estas figuras tributarias –de hecho, pasa a ubicarse en el Título VII mencionado en el texto– hasta la aprobación final de esta Ley 7/2022 (LRSECE). La tramitación completa de la Ley puede verse en [https://www.congreso.es/es/proyectos-de-ley?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&\\_iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=121/000056](https://www.congreso.es/es/proyectos-de-ley?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=121/000056)

22 A decir del propio legislador, en la Exposición de motivos de la Ley, “el Título VII de la ley lleva por rúbrica «Medidas fiscales para incentivar la economía circular» y desarrolla dos instrumentos económicos en el marco de los residuos cuya finalidad es reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de aquellos residuos cuya generación no se pueda evitar, mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos (depósito en vertedero, incineración y coincineración), con el objeto de disminuir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos”.

23 Este tipo de figura impositiva que recae sobre los residuos destinados al depósito o incineración estaba vigente en la mayoría de las Comunidades autónomas con excepción de Aragón Asturias, Castilla-La Mancha, Canarias, Galicia, y el País Vasco.

24 Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos”, *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XXI, Zaragoza, 2022, pág. 571.

25 Cfr. LÓPEZ RODRIGUEZ, I.: “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos”, *Blog fiscal de Crónica tributaria*, disponible en <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/impuesto-sobre-el-deposito-de-residuos-en-vertederos-la-incineracion-y-la-coincineracion-de-residuos/> [consultado el 2 de septiembre de 2023].

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

de los casos no tenía en su sistema tributario autonómico este impuesto o si acaso lo tenía, podía estar configurado de forma menos gravosa.

Cierto es que no es la única figura autonómica en la que el ejercicio de las competencias autonómicas ha generado esta asimetría, sin que ello atente contra los mandatos constitucionales; pero cierto es también que ese llamado “*turismo de residuos*” genera graves problemas que trascienden la pérdida de la posible recaudación que pudieran obtener los Entes autonómicos, ya que provoca la acumulación de desechos en municipios y localidades que en muchas ocasiones no tienen capacidad suficiente para gestionarlos, situación que solo se produce en aras a ese trato fiscal más ventajoso

Así, mientras en algunas Comunidades autónomas trasladar una tonelada de residuos hasta un vertedero puede suponer pagar más de 80 euros, en otras la factura sale por unos 20 euros, lo que explica, aunque en ningún modo lo justifica, la práctica fiscal irregular que ha crecido a lo largo de los años en torno a esta actividad<sup>26</sup>. Ante semejante escenario, el Estado ha considerado necesaria la regulación de este instrumento económico que se convierte en un mecanismo clave para avanzar en la Economía circular<sup>27</sup> y en la consecución de los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado en materia de residuos; además, en opinión del legislador estatal, esta figura se convierte en un desincentivo para las opciones menos favorables conforme al principio de jerarquía de residuos<sup>28</sup>.

Por ello, y como veremos en los epígrafes siguientes, el Impuesto estatal ahora en vigor se articula como un tributo de carácter indirecto que recae sobre los residuos que se tratan mediante estas operaciones de gestión de residuos aplicable en todo el territorio español. Eso sí, como analizaremos, se cede por ley a las Comunidades autónomas, circunstancia que adquiere carta de naturaleza con la introducción de dicha cesión en la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, 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<sup>29</sup>. Asimismo, se prevé que las Comunidades autónomas puedan subir los tipos impositivos del mismo<sup>30</sup>, así como asumir las competencias de su gestión.

26 Editorial: “Un marco fiscal uniforme que optimice la eliminación de los residuos”, *Cinco días*, diciembre 2022, disponible en [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/02/opinion/1670003150\\_982903.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/02/opinion/1670003150_982903.html)

27 Sobre la Economía circular y su significación puede verse GARCÍA CARRETERO, B.: “La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular”, *ob.*, cit., págs. 36 y ss.

28 Exposición de motivos de la Ley 7/2022.

29 «BOE» núm. 181 de 29 de Julio de 2022.

30 Para que ello sea efectivo, y las Comunidades autónomas puedan optar por incrementar los tipos, se requiere que, como después veremos en el texto, se adopten los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

Precisamente esta cesión de la recaudación puede permitir a estas últimas, en ejercicio de su autonomía financiera, incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles como así les recuerda el legislador estatal en el Preámbulo de la Ley.

En el presente trabajo pretendemos analizar esta figura y los problemas a los que nos enfrenta el diseño de sus elementos esenciales, su cesión a las Comunidades autónomas, en esa especie de viaje de ida y vuelta que se ha producido en este impuesto, así como las implicaciones del impuesto en el ámbito local, temas todos ellos que abordaremos seguidamente.

## II. UNA MIRADA INTROSPECTIVA A LA FISCALIDAD AUTONÓMICA

No cabe analizar este nuevo impuesto estatal, el IDRVIC, sin aludir a los impuestos autonómicos preexistentes al mismo y a los que, en cierta medida, como ya apuntamos, viene a sustituir, consecuencia en parte de que la asimetría que evidencian las diferentes figuras autonómicas impedía el correcto cumplimiento de los objetivos entorno a la gestión de los residuos. La realidad anterior a la aprobación del impuesto estatal del que pretendemos ocuparnos en este trabajo, nos enfrenta al hecho de que más de una docena de Comunidades autónomas tenían implantados algún tipo de canon o impuesto sobre el depósito de materiales en vertederos o sobre la incineración asimilables al impuesto estatal que ahora se aprueba<sup>31</sup>, frente a las restantes que ni siquiera habían adoptado este impuesto en ejercicio de una competencia que se les había atribuido tradicionalmente a estos Entes territoriales<sup>32</sup>; ello, como apuntábamos más atrás, debilitaba la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implicaba un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas, como nos recuerda el propio Preámbulo de la LRSCEC.

Los tributos medioambientales autonómicos propios<sup>33</sup>, aprobados por las Comunidades autónomas<sup>34</sup> en ejercicio de su poder tributario reconocido en el artículo

---

31 Que llegarían hasta trece si se tiene en cuenta todas las que en algún momento han utilizado esta figura, debiéndose añadir a las tratadas en el texto Madrid, Castilla-La Mancha (declarado inconstitucional).

32 Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F.: *Análisis de la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes Comunidades autónomas y la Unión Europea*, Institutos de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Sevilla, 2020, pág. 20 y también, LASARTE LÓPEZ, R.: "Principios y límites rectores en la creación de tributos propios tras la modificación del artículo 6 de la LOFCA", en *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, SANZ GÓMEZ, R., y CUBERO TRUYO, A. (Dir.) Tirant Lo Blanc. Valencia, 2017, pág. 193.

33 Ni que decir tiene que la justificación constitucional de la creación de los tributos medioambientales por parte de estos Entes territoriales la encontramos, dentro de los principios rectores, en el artículo 45 de la Constitución Española que establece el derecho de todos a un medioambiente adecuado y el deber de todos de conservarlo, así como la obligación de los poderes públicos de defender la calidad de la vida y la restauración del medio ambiente. En el apartado 3 se hace referencia a la reparación del daño causado, incorporando con ello el efecto resarcitorio del principio "quien contamina paga". (Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A.: "Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL", *Dereito*, Vol. 22; Universidad de Santiago de Compostela, 2013, pág. 226).

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

133.2 de la CE<sup>35</sup>, constituyen claros instrumentos de naturaleza extrafiscal<sup>36</sup> producto de su autonomía financiera<sup>37</sup>; estas figuras tributarias autonómicas son, en palabras de ADAME MARTÍNEZ<sup>38</sup> que no podemos sino compartir, un ejercicio de imaginación fiscal que para satisfacer sus necesidades financieras aprovechan los

---

Por su parte, la justificación de la competencia autonómica en la materia se encuentra en los artículos 148.1.9 de la Constitución Española que determina la potestad autonómica sobre la gestión en materia de protección del medio ambiente y 149.1. 23º de la Constitución Española que les faculta a establecer normas adicionales de protección sobre el Medio ambiente que desarrollen la normativa básica estatal como así lo hacen en sus Estatutos de Autonomía.

34 Cuyos fines, como ya identificamos en su momento, van desde la protección de la naturaleza y del medioambiente a la necesidad de hacer frente a los costes crecientes que conllevan los instrumentos utilizados para tal protección, cuando no la pura explotación de simples *yacimientos de tributación* sobre todo en este caso de las Comunidades Autónomas, que no están precisamente sobradas de recursos (Cfr. MATA SIERRA, M.T.: "La tributación medioambiental: perspectivas de futuro", *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Thomson-Reuters Aranzadi, 2008, pág. 503).

35 El art. 6 de la LOFCA desarrolla este precepto constitucional señalando que: "*Uno. Las Comunidades autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro. competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos*".

36 Los tributos extrafiscales serían aquellos que, al tiempo que proporcionan ingresos al Erario público, persiguen además otros fines de carácter económico o social, existiendo incluso los que potencian tanto la función no fiscal que el fin recaudatorio pasa a un segundo plano (Cfr. MATA SIERRA, M.T.: "La tributación medioambiental: perspectivas de futuro", *ob.*, *cit.*, pág. 509).

No hay ningún precepto en la Constitución que reconozca la posibilidad de utilizar los tributos con fines extrafiscales aunque tampoco resulta necesario en cuanto que su máximo intérprete, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo señaló que si bien la función extrafiscal no aparece explícitamente reconocida en nuestra Carta magna, dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica (artículos 40.1 y 130.1), en cuanto que, tanto el sistema económico en su conjunto como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que disponen los Poderes públicos para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Como afirmó en su momento PALAO TABOADA, con esta sentencia, en la que se lleva a cabo el análisis de la constitucionalidad del Impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, se produce "*un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica*" (Cfr. PALAO TABOADA, C.: "Los impuestos con finalidad extrafiscal y las Comunidades Autónomas (sentencia 37/1987, de 26 de marzo)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 449).

37 La Constitución establece en su art.156.1 la autonomía financiera de las Comunidades autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, incluyendo en el artículo 157 entre sus recursos propios los impuestos, contribuciones especiales y tasas que se implanten en su territorio. Ahora bien, el artículo 157.2 indica que "*Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios*".

38 Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F. D.: "La fiscalidad ambiental en el ámbito local" *La función tributaria local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012, pág. 1., y en la misma línea, también lo plantean VILLAR EZCURRA, M., y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos ecológicos ante

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

espacios fiscales vacíos no ocupados por la voracidad de legislador estatal a la hora de encontrar hechos impositivos para sus tributos. Pues bien, en este ejercicio de imaginación de nuestras Autonomías tienen cabida diferentes impuestos que, con distinta terminología, se ocupan en alguna medida del tratamiento de residuos, ya sean residuos sólidos urbanos, ya sean residuos de naturaleza específica-radioactivos o también los denominados peligrosos<sup>39</sup>.

Así, teniendo en cuenta los que estaban en vigor en el momento de aprobarse el impuesto estatal<sup>40</sup>, en el caso de Cataluña encontramos los Cánones<sup>41</sup> sobre la deposición controlada de residuos municipales<sup>42</sup>, sobre la incineración de residuos municipales<sup>43</sup>, sobre la deposición controlada de residuos de la construcción<sup>44</sup> y sobre la deposición controlada de residuos industriales<sup>45</sup>, adoptando también esta forma el Canon sobre el vertido y la incineración de residuos el de las Illes Balears aprobado en 2019 aunque su aplicación fue posterior<sup>46</sup>. En Andalucía

---

el ordenamiento constitucional español”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación. Comentarios y casos prácticos*, núms.197 y 198, 1999; págs. 55 y ss.

39 Como señala PATÓN GARCÍA respecto al primer objeto de gravamen –los residuos sólidos urbanos–, las Comunidades autónomas de Madrid, Murcia y Cataluña han procedido a implantar figuras tributarias respecto del depósito de los mismos, siendo el modelo impositivo prácticamente similar en las dos primeras Comunidades mencionadas, y diferenciado respecto de la configuración jurídica del Canon catalán. Distinta es la óptica que se adoptó en las Comunidades de Castilla-La Mancha –declarado inconstitucional– y Andalucía, donde también se confrontan distintos modelos para el gravamen de residuos en estos casos centrado en la tipología de los residuos, en concreto, radiactivos y peligrosos. Para adentrarse en el régimen jurídico de todas estas figuras tributarias. (Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos”, *ob.*, cit., pág. 576, nota 12).

40 Otras Comunidades autónomas como Madrid lo implantaron en 2003 por la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del impuesto sobre depósito de residuos, aunque luego se suprimió por la Ley 3/2021, de 22 de diciembre, de supresión de impuestos propios de la Comunidad de Madrid y del recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2022. Pueden verse a este respecto PUIG VENTOSA, I., y CITLALIC GONZÁLEZ, A.: *La efectividad de los impuestos ambientales sobre el vertido y la incineración de residuos existentes en España*, Documentos el IEF, núm. 9, 2012.

41 En 2003, el Parlamento de Cataluña aprobó la Ley 16/2003, de 13 de junio, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del Canon sobre la disposición de los residuos. El Canon (que legalmente es un impuesto) grava la entrada de residuos municipales en vertederos tanto públicos como privados en Cataluña. Entró en vigor el 1 de enero de 2004 y la Ley 16/2003 permaneció vigente hasta el 6 de agosto de 2008 cuando fue derogada por la Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los Cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos. Esta nueva ley modificó el impuesto existente e introdujo un nuevo hecho imponible: la incineración de residuos municipales. Adicionalmente introdujo un nuevo Canon sobre el vertido de residuos de la construcción, que entró en vigor el 1 de enero de 2009. Así, la Ley 8/2008 tiene por objeto “regular la financiación de las infraestructuras de gestión de residuos municipales, establecer el régimen jurídico del Fondo de gestión de residuos creado por la Ley 6/1993, de 15 de julio, reguladora de los residuos, y regular los cánones que gravan la disposición del desperdicio de los residuos municipales y la deposición de los residuos de la construcción”.

42 Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos. «DOGC» núm. 5175, de 17 de julio de 2008.

43 Ley 8/2008, de 10 de julio, ya citada.

44 Ley 8/2008, de 10 de julio, ya citada.

45 Canon creado por Ley 2/2014, de 27 de enero de medidas fiscales, administrativas y financieras del sector público. «BOE» núm. 69, de 21 de marzo de 2014.

46 Ley 3/2020, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2021. «BOIB» núm. 216, de 31 de diciembre de 2020.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

encontramos el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos<sup>47</sup> y en Cantabria el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos<sup>48</sup>, siendo en la Rioja el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos<sup>49</sup>; por su parte, también está el Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia<sup>50</sup> y el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, co-incineración y valorización energética de la Comunidad valenciana<sup>51</sup> así como Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero extremeño<sup>52</sup> y el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos de Castilla y León<sup>53</sup>. Y ello sin olvidar que también en la Comunidad Foral de Navarra encontramos el impuesto sobre la eliminación en vertedero y la incineración de residuos<sup>54</sup>.

Del análisis comparativo de estas figuras<sup>55</sup> en el que no vamos a entrar aquí, se desprende con carácter general que los mencionados impuestos son notablemente diferentes entre sí, tanto por lo que se refiere a los tipos de gravamen, como al tipo de residuo al que afectan, entre otros aspectos; ello siempre abocó tanto a su generalización como a su posible armonización<sup>56</sup>.

De ahí que, aprovechando las exigencias de la Unión Europea, el legislador estatal haya tomado por fin cartas en el asunto<sup>57</sup>, aprobando el impuesto estatal cuyo

47 Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas «BOJA» núm. 251, de 31 de diciembre de 2003. También tuvo un Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos ahora sin efecto a probado por la misma ley.

48 Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero. («BOC» núm. 25, 30 de diciembre de 2009).

49 Ley 6/2013, de 21 de junio, por la que se introducen modificaciones en el impuesto para la eliminación de residuos en vertederos, creado por la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013, de la Comunidad Autónoma de La Rioja. «BOE» núm. 163, de 9 de julio de 2013.

50 Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. «BOE» núm. 134, de 6 de junio de 2006.

51 Ley 17/2018, de 11 de julio, de la Generalitat, de modificación de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. «DOGV» de 13 de julio de 2018.

52 Creado por la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, con la finalidad de fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero. «BOE» núm. 166, de 12 de julio de 2012.

53 Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos («BOCYL» de 18 de septiembre de 2013).

54 Ley Foral 14/2018, de 18 de junio, de residuos y su fiscalidad (arts. 29 y ss.) Boletín Oficial de Navarra, núm. 120 de 22 de junio de 2018.

55 Si se adentra en analizar estos tributos ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos municipal por gestión de residuos", ob., cit., págs. 451 y ss.

56 Se insiste en la absoluta falta de sistematicidad y coordinación de que se adolece en estos impuestos propios que, por ejemplo, se critica por la Comisión de expertos de 2014, reclamándose mayor coherencia desde entonces. AAVV: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, febrero 2014, pág. 344 disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/documents/informe%20expertos.pdf>

57 En 2014, la Comisión de expertos en el mismo Informe mencionado en la nota anterior, en la Propuesta 100 señalaban que "Debería crearse un impuesto estatal sobre depósito de residuos,

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

estudio nos ocupa, el IDRVIC, con el que pretende implantar una fiscalidad común para la eliminación de residuos, homogeneizando el tratamiento fiscal en todo el territorio nacional, entre otras cosas para terminar con el denominado “turismo de residuos”, es decir, con el traslado de basura y desperdicios desde el propio territorio a otros que gravan más ventajosamente la eliminación de desechos o, incluso, hacia los que no imponen ningún tributo sobre esa actividad. El impuesto estatal tenderá a sustituir a todos los autonómicos señalados, por lo que supone una clara homogeneización del tratamiento fiscal de la gestión de los residuos por todas las Autonomías. Cierto es que, como veremos con posterioridad una vez analizado el impuesto estatal, la Ley 7/2022 reguladora del impuesto, como fórmula para compensar a las Entidades territoriales que hasta ahora mantenían su propio gravamen<sup>58</sup>, prevé la cesión de recaudación del impuesto, sobre el que también tendrán competencias de gestión y capacidad normativa.

### III. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

#### 1. ALGUNAS ACLARACIONES NECESARIAS

El Impuesto sobre el depósito de residuos (IDRVIC) regulado en el Capítulo II (arts. 84 a 97) del Título VII de la Ley 7/2022, se configura como un impuesto indirecto que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o incineración o de co-incineración para su eliminación o valorización energética. Resulta aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los Regímenes Forales en vigor en País Vasco y Navarra (art. 85) y sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales (art. 86).

El artículo 84.2 de la LRSCEC establece que la finalidad de este impuesto es el fomento de la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclado de los residuos, con la fracción orgánica como fracción preferente y la educación ambiental como objetivo, al objeto de desincentivar el depósito de residuos en vertedero, la incineración y su co-incineración.

Advierte la profesora PATÓN GARCÍA<sup>59</sup> que se trata de un impuesto profundamente conductual, que intenta actuar sobre el comportamiento de los sujetos

---

*residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos. Tal impuesto se inspiraría en los rasgos esenciales de los impuestos ya existentes y se cedería a las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre el tipo de gravamen (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y sobre el importe de la recaudación”, cit., pág. 347.*

<sup>58</sup> No es la primera vez que el Estado recaba para sí un tributo autonómico lo que, en cada caso concreto, y en aras al cumplimiento del art. 6.2 de la LOFCA, provoca diferente problemática. Ya nos hemos ocupado con anterioridad de alguno de estos supuestos en los que el alcance de la compensación no estaba ni mucho menos tan claro en nuestro trabajo MATA SIERRA, M.T., y CARBAJO NOGAL, C.: “Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades financieras”, *Quincena fiscal*, núm. 18, 2013, págs. 31 y ss.

<sup>59</sup> Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos”, ob., cit., págs. 577 y 578.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

pasivos ante varias opciones, incidiendo en la posibilidad óptima hacia la que deben orientarse aquéllos; respecto al sujeto pasivo, los Entes Locales no son responsables en la generación, sino en la adecuada gestión del residuo, lo que impone la suficiente dotación de medios, instrumentos financieros e infraestructura cercana para dicha gestión lo que nos acerca a planteamientos de afectación de la recaudación para poder financiar todo lo anterior.

Señala la misma autora que un impuesto de esta naturaleza, que actúa una vez generado el residuo, debe diseñarse en correspondencia a los costes de la gestión de los residuos, actuando como un mecanismo de recuperación financiera para los agentes implicados, ya sean Entidades públicas o agentes privados, modelo éste que pierde consistencia desde la óptica de los principios constitucionales en la medida en que el gravamen, tal y como se configura en la versiones autonómicas, suele recaer sobre comportamientos que, en sí mismos, desde el punto de vista ambiental no resultan inadecuados en la medida en que el depósito o el traslado de los residuos al vertedero o la incineración es una forma adecuada de gestión de los residuos<sup>60</sup>. Se trata de lo que MENÉNDEZ MORENO<sup>61</sup>, llama *"un inobjetable comportamiento ecologista"*, situación que provoca las críticas del mismo autor quien cuestiona este tipo de impuestos desde el propio principio de capacidad económica *"ya que todos ellos gravan comportamientos que en nada reflejan una capacidad económica adicional a la específica de su respectiva actividad económica; a la par de resultar, como se ha significado, unos comportamientos cumplidamente respetuosos con el medio ambiente"*.

Coincidimos con la profesora PATÓN GARCÍA en que debería ser quien genera el residuo el que asuma la responsabilidad y, en particular, el coste de su gestión, planteamiento que se ajusta en mayor medida a la filosofía de la tasa y no del impuesto. Y todavía más si se tiene en cuenta, como apunta la misma autora, que son los Entes locales los actores principales de esta actividad pública, ocupándose de la recogida, separación y reciclado de los residuos con el correspondiente, sobrecoste que ello supone por las inversiones necesarias para llevarlo a cabo<sup>62</sup>, y que habrá de compensarse en alguna medida<sup>63</sup>; solamente en los casos en los que el residuo solo admita su eliminación podría resultar más aconsejable el

60 Ídem. 578.

61 Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: "Paradojas de la fiscalidad medioambiental", *Quincena Fiscal*, núm.19, 2021, (disponible en Aranzadi Instituciones BIB 2021\5138).

62 Se afirma en el Informe COTEC que *"la implantación del impuesto sobre vertido e incineración deberá de ir acompañado de las medidas de financiación o compensación económica necesarias para dar apoyo a los entes locales en la asunción de los sobrecostes que se van a producir en la gestión de los servicios de tratamiento, y en el desarrollo de las inversiones necesarias para cumplir los objetivos de recogida separada y reciclado"* en COTEC: *Situación y evolución de la economía circular en España*, diciembre 2021, pág. 130 disponible en <https://cotec.es/observacion/economia-circular/f62c16db-5823-deb4-7986-a786e5c3401c> pág.130.

63 A este respecto, Cataluña constituye el punto de referencia, que ha configurado un impuesto sobre vertido e incineración finalista, previendo el retorno a los Ayuntamientos de prácticamente el 100% de la recaudación del impuesto, y que sirve también de incentivo para la consecución de resultados de reciclaje y recogida separada en la esfera local (Informe COTEC, cit., págs. 130 y 131).

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

impuesto que serviría para desincentivar el uso de materiales que no son susceptibles de reutilizarse<sup>64</sup>.

Atendiendo al Informe de la Fundación COTEC de 2021 la utilización del impuesto sobre vertido e incineración se plantea como pieza clave para mover el sistema hacia los escalones superiores de la jerarquía de residuos y cumplir con los objetivos de recogida separada de orgánico y de reducción de depósito en vertedero. Advierte el mismo Informe que si la opción del depósito sigue siendo conveniente desde un punto de vista económico, no se producirán los incentivos necesarios para mejorar los niveles de reutilización y reciclado, por mucho que se definan en las normas objetivos ambiciosos en este plano<sup>65</sup>.

Como señala el Preámbulo de la Ley 7/2022, referida al impuesto cuyo estudio nos ocupa, *"el uso de este instrumento económico es un mecanismo clave para avanzar en economía circular y en la consecución de los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado en materia de residuos; supone un desincentivo para las opciones menos favorables conforme al principio de jerarquía de residuos, favoreciendo el desvío de los residuos hacia opciones más favorables desde el punto de vista ambiental, que puedan contribuir a reintroducir los materiales contenidos en los residuos en la economía, como, por ejemplo, el reciclado"*.

Al margen de lo expuesto es importante aclarar también que la naturaleza y finalidad de esta figura nos enfrenta ante la tesitura de un impuesto finalista, no es exactamente así, en la medida en que, si bien prevé la cesión de la recaudación a las Comunidades autónomas, la misma no está necesariamente afectada a priori, sino que, como bien destaca ORTIZ CALLE<sup>66</sup>; antes al contrario, cada una de ellas deberá decidir con posterioridad a recibir dichos recursos si los afecta o no los mismos a la finalidad que parece más propia –a la gestión y tratamiento de residuos– o, por el contrario, no lo hace, sin que exista un mandato imperativo del legislador estatal a este respecto. Lejos de ello, se limita a destacar la autonomía financiera de estos Entes territoriales señalando en el mismo Preámbulo que *"la cesión de la recaudación de este impuesto puede permitir a las Comunidades autónomas, en ejercicio de su autonomía financiera, incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles"*.

En otras palabras, el legislador estatal se limita a poner de manifiesto la conveniencia de la afectación de esta figura, sin exigir que se produzca la misma a actuaciones vinculadas a objetivos ambientales<sup>67</sup>, dejando en manos de las Comunidades autónomas, en aras a su autonomía financiera reconocida en el ar-

64 Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos", ob., cit., págs. 579 y 580.

65 COTEC: *Situación y evolución de la economía circular en España*, cit., pág. 130.

66 Cfr. ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos municipal por gestión de residuos", ob., cit., pág. 445.

67 Como así se pidió de forma insistente a lo largo de la tramitación de la Ley en la fase de información pública por parte de entidades públicas y privadas entre las que figuran muchos Ayuntamientos que incidieron en la necesidad de este carácter finalista. También alguna enmienda como la del Grupo plural que pretendía añadir un número 2 al actual 97 o la 629 del Partido popular.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

título 156.1 de la CE, la decisión última sobre esta cuestión; teniendo en cuenta los impuestos autonómicos preexistentes<sup>68</sup> seguramente que el legislador estatal contó con que fácilmente se decantarían por tal afectación. Resulta evidente que se descartó otra posible opción que sería utilizar el modelo que propone ORTIZ CALLE<sup>69</sup> de establecer un "Fondo de Gestión de Residuos" cuyos beneficiarios últimos fueran los Entes locales que, desde luego, resultaría más acorde con la necesaria afectación de un impuesto de esta naturaleza en la línea en que en su momento estableció Cataluña en la Ley 8/ 2008, de 10 de julio ya referida<sup>70</sup>.

Como ha señalado HERRERA MOLINA<sup>71</sup> el carácter finalista del impuesto reforzaría el incentivo ambiental que consiste en evitar el depósito y la incineración de residuos al desdoblarse el pago del impuesto y el destino de la recaudación.

Indirectamente la posibilidad que les abre la misma Ley 7/2022, en su artículo 12.4g) de "suscribir los correspondientes convenios de colaboración para la implementación de inversiones o gastos de las Comunidades autónomas en los servicios de gestión de las Entidades locales, cuando proceda", incide en la idea de que quizá la afectación del impuesto, al menos *de facto*, resultaría lo más razonable.

## 2. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO

### 2.1. Conceptos y términos con sustantividad propia

La adecuada comprensión del régimen jurídico del impuesto lleva al legislador estatal a aclarar una serie de conceptos y términos que alcanzan una sustantividad propia, aplicándose respecto a los restantes que se encuentran en la regulación de esta figura, lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. En concreto se ofrecen las definiciones siguientes en el artículo 87 de la LRSCEC:

- «**Instalación de co-incineración de residuos**» en este caso la LRSCEC se refiere a la definida en el artículo 2.15 del Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, aprobado por el Real Decreto 815/2013, de 18 de octubre que define la «Instalación de combustión» como cualquier dispositivo técnico en el que se oxiden productos combustibles a fin de utilizar el calor así producido.

68 Cfr. CORDERO GONZÁLEZ, E.M.: "Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos", *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*. ALONSO IBÁÑEZ, M.R.(Dir.), Thomson Reuters-Civitas, 2022, págs. 326 y ss.

69 *Ídem*, ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos municipal por gestión de residuos", *ob.*, cit., pág. 445.

70 Sobre este particular, y cómo Cataluña establece la afectación del impuesto autonómico en favor de sus Entes locales puede verse el trabajo de ROZAS VALDÉS, J. A.: "El régimen financiero de la gestión de recursos", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, pág. 57.

71 Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: "Incidencia de la futura Ley de Residuos sobre las tasas y tarifas locales", *Tributos locales*, núm. 152, 2021, pág. 19.

## Estudios

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

- **«Instalación de incineración de residuos»:** la LRSCEC de nuevo nos remite a la definida en el artículo 2.18 del Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002 es decir, «Instalación de incineración de residuos existente» que se corresponde con cualquiera de las siguientes instalaciones de incineración de residuos:
  - a) Las que estaban en funcionamiento y contaban con una autorización de conformidad con la legislación comunitaria aplicable antes del 28 de diciembre de 2002;
  - b) Las que estaban autorizadas o registradas a efectos de incineración de residuos y contaban con una autorización concedida antes del 28 de diciembre de 2002 de conformidad con la legislación comunitaria aplicable, siempre y cuando la instalación se hubiera puesto en funcionamiento a más tardar el 28 de diciembre de 2003, y
  - c) Las que, a juicio del órgano competente, hubieran presentado la solicitud completa de autorización antes del 28 de diciembre de 2002, siempre y cuando la instalación se hubiera puesto en funcionamiento a más tardar el 28 de diciembre de 2004.
- **«Instalación de incineración de residuos municipales codificada como operación D10»:** la instalación de incineración de residuos municipales y de rechazos de residuos municipales que no supere los umbrales establecidos en el Anexo II de la LRSCEC.
- **«Instalación de incineración de residuos municipales codificada como operación R01»:** la instalación de incineración de residuos municipales y de rechazos de residuos municipales que supere los umbrales establecidos en el Anexo II de la propia LRSCEC<sup>72</sup>.

<sup>72</sup> **ANEXO II Operaciones de valorización** Las operaciones de valorización se desagregan y codifican en las siguientes operaciones específicas:

Operación de Valorización	Tipos de instalaciones de tratamiento (lista no exhaustiva)
R01 Utilización principal como combustible u otro modo de producir energía <sup>(1)</sup> .	
R0101 Utilización principal como combustible en instalaciones de incineración de residuos (combustión).	Instalaciones de incineración de residuos domésticos cuando superen el umbral de eficiencia energética.
R0102 Utilización principal como combustible en instalaciones de gasificación, pirólisis, plasma, y otras tecnologías similares.	Instalaciones de gasificación, pirólisis y plasma cuando los compuestos obtenidos se utilicen como combustible o para producir energía.
R0103 Utilización principal como combustible en instalaciones de co-incineración: cementeras.	Instalaciones de producción de cemento.
R0104 Utilización principal como combustible en instalaciones de co-incineración: combustión.	Centrales térmicas.
R0105 Utilización principal como combustible en otras instalaciones de co-incineración.	Acerías, ladrilleras, azulejeras, etc.

(1) Se incluyen aquí las instalaciones de incineración destinadas al tratamiento de residuos domésticos sólo cuando su eficiencia energética resulte igual o superior a:

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

- **«Oficina gestora»:** el órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) o de la correspondiente Comunidad autónoma que, en su caso, sea competente en materia de gestión del IDRVIC.
- **«Rechazos de residuos municipales»:** los residuos resultantes de los tratamientos de residuos municipales mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del Anexo IV<sup>73</sup> del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio<sup>74</sup>. Tienen la

– 0,60 tratándose de instalaciones en funcionamiento y autorizadas conforme a la legislación comunitaria aplicable desde antes del 1 de enero de 2009;

–0,65 tratándose de instalaciones autorizadas después del 31 de diciembre de 2008.

Aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Eficiencia energética} = [\text{Ep} - (\text{Ef} + \text{Ei})] / [0,97 \times (\text{Ew} + \text{Ef})]$$

Donde:

Ep es la energía anual producida como calor o electricidad, que se calcula multiplicando la energía en forma de electricidad por 2,6 y el calor producido para usos comerciales por 1,1 (GJ/año).

Ef es la aportación anual de energía al sistema a partir de los combustibles que contribuyen a la producción de vapor (GJ/año).

Ew es la energía anual contenida en los residuos tratados, calculada utilizando el poder calorífico neto de los residuos (GJ/año).

Ei es la energía anual importada excluyendo Ew y Ef (GJ/año).

0,97 es un factor que representa las pérdidas de energía debidas a las cenizas de fondo y la radiación.

Esta fórmula se aplicará de conformidad con el Documento de Referencia sobre las Mejores Técnicas Disponibles para la incineración de residuos.

El valor de la fórmula de eficiencia energética se multiplicará por el factor de corrección climático (CCF), como se indica a continuación:

1. CCF aplicable a las instalaciones en funcionamiento y autorizadas desde antes del 1 de septiembre de 2015 conforme a la legislación vigente de la Unión.

$$\text{CCF} = 1 \text{ si } \text{HDD} \geq 3\,350$$

$$\text{CCF} = 1,25 \text{ si } \text{HDD} \leq 2\,150$$

$$\text{CCF} = - (0,25/1\,200) \times \text{HDD} + 1,698 \text{ si } 2\,150 < \text{HDD} < 3\,350$$

2. CCF aplicable a las instalaciones autorizadas después del 31 de agosto de 2015 y a las instalaciones contempladas en el punto 1, después del 31 de diciembre de 2029:

$$\text{CCF} = 1 \text{ si } \text{HDD} \geq 3\,350$$

$$\text{CCF} = 1,12 \text{ si } \text{HDD} \leq 2\,150$$

$$\text{CCF} = - (0,12/1\,200) \times \text{HDD} + 1,335 \text{ si } 2\,150 < \text{HDD} < 3\,350$$

(El valor resultante del CCF se redondeará al tercer decimal).

El valor de HDD (grados-días de calefacción) debe considerarse la media de los valores anuales de HDD del lugar donde se ubica la instalación de incineración, calculado durante un período de veinte años consecutivos anterior al año en el que se calcula el CCF. Para calcular el valor de HDD, debe aplicarse el siguiente método establecido por Eurostat: HDD es igual a  $(18\text{ °C} - T_m) \times d$  si  $T_m$  es inferior o igual a  $15\text{ °C}$  (umbral de calefacción) y es nulo si  $T_m$  es superior a  $15\text{ °C}$ , considerando que  $T_m$  es la temperatura media  $(T_{\text{min}} + T_{\text{max}}/2)$  exterior durante un período de  $d$  días. Los cálculos deben realizarse sobre una base diaria ( $d = 1$ ) durante un período total de un año.

73 Señala esta norma en el Anexo indicado que (...) d) *Se contabilizarán como residuos municipales vertidos el peso de los residuos generados en operaciones de control, limpieza y reparación producidos en la preparación de los residuos municipales para su reutilización y que posteriormente sean depositados en vertederos. De esta cantidad se deducirá el peso de las partes de productos y componentes que se extraigan y utilicen en operaciones de reparación en la preparación para la reutilización;* e) *Se contabilizarán como residuos municipales vertidos el peso de los residuos resultantes de los tratamientos previos al reciclaje u otra valorización de residuos municipales tales como la clasificación o el tratamiento mecánico-biológico cuando sean destinados a depósito en vertedero.(...);* g) *Se contabilizarán como residuos municipales vertidos el peso de los materiales que se eliminan mecánicamente durante*

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

consideración de rechazos los combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales.

- **«Residuos»:** los definidos en el artículo 2.a) de esta ley, es decir, *“cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar”*, con las exclusiones establecidas en los artículos 3.2 y 3.3 de la misma LRSCEC<sup>75</sup>.
- **«Residuos inertes»:** los residuos definidos en el artículo 2.a) del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio es decir *“aquellos residuos no peligrosos que no*

---

*o después del tratamiento aerobio o anaerobio de los residuos y que posteriormente sean depositados en vertedero. Igualmente se contabilizarán como residuos municipales vertidos el peso de los residuos procedentes de la estabilización de la fracción biodegradable de residuos municipales cuando estos sean destinados a depósito en vertedero.*

74 «BOE» núm. 187, de 8 de julio de 2020.

75 2. Esta Ley no es de aplicación a: a) Las emisiones a la atmósfera reguladas en la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, así como el dióxido de carbono capturado y transportado con fines de almacenamiento geológico y efectivamente almacenado en formaciones geológicas de conformidad con la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono. Tampoco se aplicará al almacenamiento geológico de dióxido de carbono realizado con fines de investigación, desarrollo o experimentación de nuevos productos y procesos siempre que la capacidad prevista de almacenamiento sea inferior a 100 kilotoneladas; b) Los suelos excavados que no superen los criterios y estándares para ser declarados suelos contaminados y otros materiales naturales excavados durante las actividades de construcción, cuando se tenga la certeza de que estos materiales se utilizarán con fines de construcción en su estado natural en el lugar u obra donde fueron extraídos; c) Los residuos radiactivos; d) Los explosivos desclasificados; e) Las materias fecales, si no están contempladas en el apartado 3.b), paja y otro material natural, agrícola o silvícola, no peligroso, utilizado en explotaciones agrícolas y ganaderas, en la silvicultura o en la producción de energía a base de esta biomasa, mediante procedimientos o métodos que no pongan en peligro la salud humana o dañen el medio ambiente.

3. Esta Ley no será de aplicación a los residuos que se citan a continuación, en los aspectos ya regulados por otra norma de la Unión Europea o nacional que incorpore a nuestro ordenamiento normas de la Unión Europea, siendo de aplicación en los aspectos no regulados: a) Las aguas residuales; b) Los subproductos animales cubiertos por el Reglamento (CE) núm. 1069/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009, por el que se establecen las normas sanitarias aplicables a los subproductos animales y los productos derivados no destinados al consumo humano y por el que se deroga el Reglamento (CE) núm. 1774/2002; No se incluyen en esta excepción, y por tanto se regularán por esta ley, los subproductos animales y sus productos derivados, cuando se destinen a la incineración, a los vertederos o sean utilizados en una planta de digestión anaerobia, de compostaje o de obtención de combustibles, o se destinen a tratamientos intermedios previos a las operaciones anteriores; c) Los cadáveres de animales que hayan muerto de forma diferente al sacrificio, incluidos los que han sido muertos con el fin de erradicar epizootias, y que son eliminados con arreglo al Reglamento (CE) núm. 1069/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009; d) Los residuos resultantes de la prospección, de la extracción, del tratamiento o del almacenamiento de recursos minerales, así como de la explotación de canteras, de acuerdo con el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras; e) Las sustancias que no sean subproductos animales ni los contengan y que se destinen a ser utilizadas como materias primas para piensos tal como se definen en el artículo 3.2 g) del Reglamento (CE) núm. 767/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre la comercialización y la utilización de los piensos, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 1831/2003, y se derogan las Directivas 79/373/CEE del Consejo, 80/511/CEE de la Comisión, 82/471/CEE del Consejo, 83/228/CEE del Consejo, 93/74/CEE del Consejo, 93/113/CE del Consejo y 96/25/CE del Consejo y la Decisión 2004/217/CE de la Comisión; f) Las sustancias que no sean subproductos animales ni los contengan y que se destinen a ser utilizadas como materias primas para alimentos tal como se definen en el artículo 2 del Reglamento (CE) núm. 178/2002 del Parlamento y del Consejo, de 28 de enero de 2002.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

*experimentan transformaciones físicas, químicas o biológicas significativas. Los residuos inertes no son solubles, ni combustibles, ni biodegradables; ni reaccionan con los materiales con los que entran en contacto ni física, ni químicamente ni de ninguna otra manera, ni afectan negativamente a otras materias con las cuales entran en contacto de forma que puedan dar lugar a la contaminación del medio ambiente o perjudicar la salud humana. Los residuos inertes deben presentar un contenido de contaminantes insignificante y, del mismo modo, el potencial de lixiviación de estos contaminantes así como el carácter ecotóxico de los lixiviados debe ser igualmente insignificante. Los residuos inertes y sus lixiviados no deben suponer un riesgo para la calidad de las aguas superficiales y/o subterráneas”.*

- **«Residuos municipales»:** conforme a lo señalado en el artículo 2.av) de la ley que los define<sup>76</sup>, en primer término, como los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada de origen doméstico, incluidos papel y cartón, vidrio, metales, plásticos, biorresiduos, madera, textiles, envases, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, residuos de pilas y acumuladores, residuos peligrosos del hogar y residuos voluminosos, incluidos los colchones y los muebles, y en segundo lugar como los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada procedentes de otras fuentes, cuando esos residuos sean similares en naturaleza y composición a los residuos de origen doméstico. No obstante, los residuos municipales no comprenden los residuos procedentes de la producción, la agricultura, la silvicultura, la pesca, las fosas sépticas y la red de alcantarillado y plantas de tratamiento de aguas residuales, incluidos los lodos de depuradora, los vehículos al final de su vida útil ni los residuos de construcción y demolición.
- **«Vertedero»:** instalación para la eliminación de residuos mediante depósito en superficie o subterráneo. Se encuentran incluidas las instalaciones autorizadas para llevar a cabo las operaciones codificadas como D01 –Depósito sobre el suelo o en su interior (por ejemplo, vertido, etc.)– D05 –Depósito controlado en lugares especialmente diseñados (por ejemplo, colocación en celdas estancas separadas, recubiertas y aisladas entre sí y del medio ambiente) incluyéndose aquí los vertederos construidos conforme al Decreto 646/2020– y D12 –Almacenamiento permanente (por ejemplo: colocación de contenedores en una mina, etc.) del Anexo III de la misma LRSCEC.

## 2.2. Hecho imponible

Lo primero que debe aclararse es que el impuesto estatal que estamos analizando, se proyecta sobre el conjunto de categorías de residuos gravadas por

<sup>76</sup> Esta definición, según explica el legislador en el propio artículo 2 av), se introduce a efectos de determinar el ámbito de aplicación de los objetivos en materia de preparación para la reutilización y de reciclado y sus normas de cálculo establecidos en esta ley y se entiende sin perjuicio de la distribución de responsabilidades para la gestión de residuos entre los agentes públicos y privados a la luz de la distribución de competencias establecida en el artículo 12.5 de la LRSCEC.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

los impuestos autonómicos, quedando incluidas dentro de su ámbito objetivo<sup>77</sup> tanto el depósito en vertederos como la entrega en instalaciones de incineración o coincineración.

Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 7/2022, constituye el hecho imponible del IDRVIC<sup>78</sup>:

- a) La entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) 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.

Según lo anterior, el hecho imponible de este impuesto se configura como la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, en instalaciones de incineración o en instalaciones de coincineración de residuos, siempre que se trate de instalaciones autorizadas, ya sean de titularidad pública o privada, y se hallen ubicadas en el territorio de aplicación del impuesto, que es todo el territorio español.

Debemos añadir que, conforme al principio de jerarquía de residuos, las opciones menos aconsejables para la gestión de residuos son su eliminación a través del depósito en vertederos, en instalaciones de incineración, ya sean sin o con valorización energética, y en instalaciones de coincineración por ese orden, en la medida en que lo menos beneficioso para el medioambiente, lo menos ecológico es la eliminación del residuo. Coincidimos con la profesora PATÓN GARCÍA<sup>79</sup> en que utilizar el proceso de incineración para eliminar residuos no es lo más acorde con el modelo de Economía circular<sup>80</sup>.

---

77 En definitiva el ámbito objetivo de este impuesto abarca todo tipo de residuos gravados por los tributos autonómicos, quedando fuera del mismo conforme a lo dispuesto en el art. 3: las emisiones a la atmósfera, los suelos excavados que no superen los criterios y estándares para ser declarados suelos contaminados y otros materiales naturales excavados durante las actividades de construcción, los residuos radiactivos, los explosivos desclasificados, las materias fecales, las aguas residuales, determinados subproductos animales, los cadáveres de animales que hayan muerto de forma diferente al sacrificio, incluidos los que han sido muertos con el fin de erradicar epizootias, los residuos resultantes de la prospección, de la extracción, del tratamiento o del almacenamiento de recursos minerales, así como de la explotación de canteras y determinadas sustancias que no sean subproductos animales ni los contengan y que se destinen a ser utilizadas como materias primas para piensos y alimentos.

78 Se descartan por el legislador supuestos de abandono, almacenamiento y la incineración o quema de residuos en lugares no autorizados en la medida en que constituyen ilícitos que de forma acertada se tratarán como infracciones atribuyéndoles la sanción que les corresponda en cada caso. En el caso del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (IEPNR) se opta por la solución contraria, sometiendo a imposición la entrada irregular de los productos objeto del impuesto.

79 Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos", ob., cit., pág. 583.

80 En este mismo sentido, SALASSA BOIX, R.: "Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular", *Fiscalidad*

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

En cuanto a la capacidad económica que pretende gravarse debemos recordar con LAGO MONTERO<sup>81</sup> que el *“hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos, amén de demostrativa, si quiera sea indirectamente, de riqueza gravable”*. En otras palabras, ni siquiera en este tipo de impuestos ambientales claramente extrafiscales, pueden ignorarse los límites impuestos por los principios de justicia financiera establecidos constitucionalmente; ello les obliga a pretender, como parece ocurrir en este caso, desincentivar conductas perjudiciales para el medio ambiente como lo son en este caso, la excesiva generación de residuos o su incorrecta gestión. El mejor entendimiento del hecho imponible de este impuesto nos obliga a señalar que el sistema tributario actúa como un instrumento esencial para acelerar este movimiento de cambio del modelo económico lineal al circular en lo que se refiere a la mejora de las conductas que afectan a la gestión de los residuos.

Por su parte el artículo 89 de la LRSCEC recoge una lista de conductas a las que puede resultar de aplicación una exención en el pago de este impuesto<sup>82</sup>. En concreto, se contemplan las exenciones siguientes:

- a) La entrega de residuos en vertederos, o en instalaciones de incineración, o de co-incineración 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.

Como apunta ORTIZ CALLE<sup>83</sup> esta exención está más que justificada porque el impuesto ambiental, como instrumento económico de carácter flexible que es, trata de influir en la conducta del sujeto contaminante que, en principio, tiene en su mano optar por un comportamiento u otro en la medida en que su configuración excluye la posibilidad de optar hacia un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente.

- b) La entrega de residuos en vertederos, o en instalaciones de incineración, o de co-incineración de residuos que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto<sup>84</sup> lo que se justifica desde un punto de vista técnico para evitar la doble imposición interna.

---

y economía circular: instrumentos tributarios y nuevas propuestas (PATÓN GARCÍA, G. (Dir.), Aranzadi, 2021, pág. 370.

81 Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág.125.

82 Caso en el que la propia AEAT recuerda al contribuyente que si se ha acogido a las mismas *“no debe olvidar que debe destinar efectivamente el producto objeto del impuesto al fin previsto para el beneficio fiscal y conservar durante el plazo de prescripción la documentación acreditativa del hecho que la justifica”* A este respecto puede consultarse la propia web de la AEAT, en concreto: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-sobre-deposito-residuos-vertederos/beneficios-fiscales-supuestos-exencion.html>

83 Cfr. ORTIZ CALLE, E.: *“El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos municipal por gestión de residuos”*, ob., cit., pág. 447.

84 Por ejemplo, se aplica esta exención a las escorias y cenizas procedentes de incineración de residuos y a los residuos generados en el tratamiento de lixiviados del vertedero.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

- c) La entrega de residuos en vertederos o en instalaciones de incineración o de coincineración de residuos para los que exista la obligación legal de eliminación en estas instalaciones<sup>85</sup> que se justifica de la misma forma que la letra a) ya señalada.
- d) La 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 de acuerdo con lo señalado en el artículo 7.3 del Real Decreto 9/2005, cuando las Administraciones actúen subsidiariamente directa o indirectamente en actuaciones de descontaminación de suelos contaminados declaradas de interés general por ley.
- e) La entrega en vertederos de residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción.

En este caso, como en el de la letra d) se busca claramente incentivar ciertas actividades asociadas a la entrega de residuos en vertederos, incineradoras o coincineradoras por su rentabilidad económica y escaso efecto contaminante en la medida en que los residuos inertes y las operaciones de valorización que no sean de tratamiento intermedio producen una contaminación poco relevante lo que puede considerarse positivo en términos ambientales.

- f) La entrega en vertedero o en instalaciones de incineración o de coincineración, 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<sup>86</sup> que, de nuevo, se justifica en un intento de evitar la doble imposición interna sobre una conducta por la que ya se pagó un gravamen similar<sup>87</sup>.

Además de las contempladas en el artículo 89 que acabamos de comentar, el legislador estatal contempla exención que tiene una finalidad bien diferente de

---

<sup>85</sup> El Ministerio aclara los siguientes ejemplos que forman parte de esta exención: 1) Residuos infecciosos (para estos residuos, las obligaciones están contempladas en normativa autonómica); 2) Policlorobifenilos, policloroterfenilos y aparatos que los contengan (Real Decreto 1378/1999, de 27 de agosto, por el que se establecen medidas para la eliminación y gestión de los policlorobifenilos, policloroterfenilos y aparatos que los contengan); 3) Contaminantes orgánicos persistentes (Reglamento (UE) 2019/1021 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre contaminantes orgánicos persistentes); 4) Subproductos animales no destinados al consumo humano (SANDACH), como sería el caso de determinados subproductos animales de la categoría 1 (Reglamento (CE) Núm. 1069/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de octubre de 2009, por el que se establecen las normas sanitarias aplicables a los subproductos animales y los productos derivados no destinados al consumo humano y por el que se deroga el Reglamento (CE) Núm. 1774/2002); 5) Residuos de mercurio (Reglamento (UE) 2017/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2017 sobre el mercurio y por el que se deroga el Reglamento (CE) 1102/2008).

<sup>86</sup> Son rechazos de residuos municipales los resultantes de los tratamientos de residuos municipales mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del anexo IV del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, así como los combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales.

<sup>87</sup> *Cfr.* SALASSA BOIX, R.: "Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular", *ob.*, *cit.*, pág. 370.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

las relacionadas anteriormente. Nos referimos a la exención prevista en la Disposición transitoria sexta de la LRSCEC en virtud de la cual queda exonerado de gravamen, durante el plazo de tres años a partir de la entrada en vigor de las disposiciones fiscales de esta Ley (1 de enero de 2023), el depósito en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos industriales realizados por su productor inicial en vertederos ubicados en sus instalaciones, que sean de su titularidad y para su uso exclusivo. Como bien advierte la Memoria de Impacto Normativo, con este beneficio fiscal se pretende que los productores de dichos residuos dispongan del tiempo suficiente para adoptar en materia de gestión de residuos medidas más respetuosas con el medio ambiente y con los objetivos de desarrollo sostenible.

Así las cosas, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha procedido a aclarar algunos aspectos en relación con la aplicación de la aplicación de cada una de estas exenciones<sup>88</sup>.

Por su parte, también el Ministerio de Transición ecológica en su nota interpretativa para facilitar la aplicación del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos emitida por la Subdirección General de Economía Circular<sup>89</sup> ha establecido los requisitos documentales mínimos para los residuos que se entregan para eliminación mediante depósito en vertedero que, conforme a lo dicho anteriormente, puedan acreditar estar exentos de tributación al siguiente tenor:

- En la 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 la documentación a aportar será la resolución de la autoridad pública correspondiente.
- En los residuos que ya hubiesen tributado efectivamente por este impuesto las cenizas y escorias producidas en la incineración tienen unas características geoquímicas que aconsejan un tratamiento de estabilización con carácter previo a su vertido. Habitualmente dicho tratamiento se traduce en un incremento de peso. Por ello la Subdirección General entiende que la exención a la tributación debe ser aplicada a la totalidad de la masa de cenizas sujetas a dicho tratamiento y enviadas a vertedero en tanto que dicho tratamiento es el instrumento indispensable para la consecución de lo señalado en el art.1 del Real Decreto 646/2020, ya citado. También estarían excluidos los residuos generados en el tratamiento de lixiviados en vertedero que terminaran en estas operaciones. La documentación a aportar en este caso sería la caracterización básica de las cenizas o escorias de acuerdo con lo señalado en el apartado 3

<sup>88</sup> MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: «Preguntas y respuestas en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos» [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/II\\_especiales/residuos/residuos\\_componentes/faqs\\_imp\\_residuos.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/II_especiales/residuos/residuos_componentes/faqs_imp_residuos.pdf)

<sup>89</sup> Que está disponible y puede consultarse en la web: [https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/imagenes/es/230418notaclaratoriaaplicacionimpuesto\\_tcm30-561891.pdf](https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/imagenes/es/230418notaclaratoriaaplicacionimpuesto_tcm30-561891.pdf)

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

del Anexo II del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio<sup>90</sup> así como el correspondiente documento de identificación que indique la procedencia del residuo.

- En los residuos para los que exista la obligación legal de eliminación en estas instalaciones, los residuos exceptuados serían los siguientes: residuos infecciosos (para estos residuos, las obligaciones están contempladas en normativa autonómica); policlorobifenilos, policloroterfenilos y aparatos que los contengan (Real Decreto 1378/1999, de 27 de agosto, por el que se establecen medidas para la eliminación y gestión de los policlorobifenilos, policloroterfenilos y aparatos que los contengan<sup>91</sup>); contaminantes orgánicos persistentes (Reglamento (UE) 2019/1021 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre contaminantes orgánicos persistentes); subproductos animales no destinados al consumo humano (SANDACH)<sup>92</sup>, como sería el caso de determinados subproductos animales de la categoría 1 (Reglamento (CE) Núm.1069/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de octubre de 2009, por el que se establecen las normas sanitarias aplicables a los subproductos animales y los productos derivados no destinados al consumo humano y por el que se deroga el Reglamento (CE) Núm. 1774/2002)<sup>93</sup> y residuos de mercurio (Reglamento (UE) 2017/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2017 sobre el mercurio y por el que se deroga el Reglamento (CE) 1102/2008)<sup>94</sup>.
- En los residuos procedentes de las descontaminaciones de suelos declaradas de interés general la exención en la tributación quedará condicionada a la aportación de garantías de trazabilidad de los suelos contaminados excavados que aseguren que éstos proceden de un emplazamiento cuya descontaminación haya sido declarada de interés general. La documentación a aportar será la ley o resolución de declaración de descontaminación de interés general, la caracterización básica de los residuos que demuestre que los residuos pueden ser depositados en vertedero, con indicación de la clase de vertedero en que éstos pueden ser depositados y el plan de excavación que especifique la cantidad de residuos a excavar con destino a depósito en vertedero.
- En los residuos inertes que son adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción tendrán la consideración de residuos inertes los señalados en el apartado 2.1.1. del Anexo II del Real Decreto 646/2020, así como los residuos de construcción y demolición cuya composición presente al menos un 95% en peso de los residuos señalados en el apartado 2.1.1. del Anexo II de la LRSCEC. En este caso la documentación a aportar será la caracterización básica de los residuos

---

<sup>90</sup> Se prestará especial atención la letra c) del apartado 1.1.2 del Anexo II del RD 646/2020, de 7 de julio, comprobándose que la estabilización de estos residuos se realiza sin añadir cualquier otro residuo para estos fines. En el caso de que dicho tratamiento de estabilización supusiese la adición de cualquier otro residuo las cantidades utilizadas sí quedarán sujetas al abono del impuesto.

<sup>91</sup> «BOE» núm. 206, de 28 de agosto de 1999.

<sup>92</sup> «DOUE» L169/45 de 25 de junio de 2019.

<sup>93</sup> «DOUE» L300/1 de 14 de noviembre de 2009.

<sup>94</sup> «DOUE» L137/1 de 24 de mayo de 2017.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

que se pretenden utilizar en obras de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del Anexo II del Real Decreto 646/2020 (autorización de la operación de valorización (R0509 de la ley 7/2022 (o R05 si la autorización se otorgó bajo la Ley 22/2011)).

- En los 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, la documentación a aportar será el documento de identificación una vez aceptado en la instalación de destino.
- En los residuos distintos a los residuos municipales y de rechazos de residuos municipales exentos de tratamiento previo (Artículo. 93.1.a).3º.2), deberá existir una resolución que acredite la exención de tratamiento previo de estos residuos. La parte inerte se determinará a la luz de la proporción en peso de los residuos exentos de caracterización básica señalados en el apartado 2.1.1. del Anexo II del Real Decreto 646/2020 o de la caracterización básica para aquellos residuos no exentos de ésta. La documentación a aportar en este caso sería la resolución de exención de tratamiento en los supuestos señalados en el art.7.2 del Real Decreto 646/2020, el porcentaje en peso de residuos inertes exentos de caracterización básica y la caracterización básica de los residuos inertes no exentos de este requisito<sup>95</sup>. La determinación de dichos porcentajes y la caracterización básica se realizará de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del Anexo II del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio.
- En otro tipo de residuos (Artículo. 93.1.a).4º.2) se debe entender que en aplicación del art.7 del Real Decreto 646/2020 estos residuos deberán haber sido objeto de un tratamiento previo por lo que la exención arriba mencionada es inexistente. Los criterios para la determinación de la proporción de inertes para el cálculo de la cuota íntegra son los mismos que los señalados en el punto anterior. En este caso concreto la documentación a aportar será el porcentaje en peso de residuos inertes exentos de caracterización básica (tal y como se señala en el supuesto e) de esta nota) y la caracterización básica y determinación de la fracción en peso de los residuos inertes no exentos de este requisito. La determinación de dichos porcentajes y las caracterizaciones básicas se realizarán de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del Anexo II del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio.

<sup>95</sup> En el caso de que la parte inerte esté exclusivamente constituida por residuos inertes exentos de caracterización básica la proporción en peso de dichos residuos será la que determine la cuota íntegra. En el caso de que se tratará de residuos inertes distintos a éstos la cuota íntegra se determinará tomando en cuenta la proporción en peso de residuos que cumplen con los criterios de concentración en lixiviado acuoso señalados en el apartado 2.1.2.1 del Anexo II del RD 646/2020.

En el supuesto de tierras procedentes de emplazamientos que hayan soportado una actividad potencialmente contaminante del suelo, la caracterización de los suelos excavados que se envían a vertedero no deberá tener una antigüedad superior a cinco años, comprobándose en cualquier caso que los suelos excavados cumplen con los criterios de admisión en el vertedero en el que se pretenden depositar.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

En todos los casos expuestos, el sustituto del contribuyente tendrá que disponer de la documentación de todos los residuos entregados, y muy especialmente de aquellos que, conforme lo expuesto, resulten exentos.

Respecto de los medios de prueba es necesario recordar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Así, respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que *“en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”* añadiéndose en el artículo 105.1 de la misma norma que en relación con la carga de la prueba que *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. Por tanto, podrá resultar válido cualquier medio de prueba admisible en derecho entre los que están los anteriormente citados al hilo de cada tipología de residuos.

Por su parte y conforme a lo dispuesto en el artículo 90 de la LRSCEC, el devengo del este impuesto indirecto de naturaleza instantánea, en la entrega de residuos para su eliminación, en vertederos autorizados situados en el territorio español, tanto de titularidad pública como privada, se produce cuando se realiza el depósito de los residuos. Por su parte, en la entrega de residuos, para su eliminación o valorización energética, en instalaciones de incineración o co-incineración autorizadas situadas en el territorio español, tanto de titularidad pública como privada, el impuesto se devenga en el momento de la incineración o co-incineración de los residuos.

En definitiva, y a la vista del mandato contenido en este artículo, el devengo del impuesto no se va a producir hasta que se realice el depósito de los residuos en el vertedero (o en el momento de la incineración o co-incineración), sin atender a operaciones previas, siendo precisamente la aceptación de dicha entrega por parte de los gestores de la instalación que corresponda en cada caso, la que lo condicione el devengo, pues será en ese momento cuando se tendrá constancia de la opción elegida para su gestión.

Debe aclararse también que, bajo el mandato del artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) que señala que *“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”*, habrá de aplicarse también el impuesto a aquellos residuos que, entregados al gestor de la instalación con anterioridad al uno de enero de 2023, son luego

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

depositados por este en el vertedero o en la instalación de incineración o de co-incineración con posterioridad a dicha fecha.

### 2.3. Sujetos pasivos

Los contribuyentes del IDRVIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley 7/2022, serán las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT<sup>96</sup>, que realicen el hecho imponible; parece pensarse fundamentalmente en los Entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales<sup>97</sup>, así como en los que tengan la competencia delegada, de acuerdo con la legislación de régimen local, con independencia de la modalidad de gestión del servicio como pueden ser las empresas concesionarias de la gestión del servicio.

En otras palabras, el contribuyente del impuesto es el Ente local titular de la gestión de los residuos, aunque dicha gestión la realice a través de un concesionario en el que la entidad contratista se hace cargo, únicamente, de la recogida de los residuos municipales para su entrega en un vertedero o en una planta de incineración o de co-incineración, puesto que es a la Entidad local a quien le compete adoptar la decisión sobre la forma de gestión de esos residuos. Como después veremos, esa decisión de la Entidad local determinará el necesario cobro de una tasa o tarifa dependiendo del modelo por el que se decante.

En esta línea el Real Decreto 553/2020, de 2 de junio, por el que se regula el traslado de residuos en el interior del territorio del Estado<sup>98</sup> señala que, en los residuos de competencia municipal, el operador del traslado será la Entidad local. En el caso en que dicha competencia se lleve a cabo de manera indirecta a través de cualquiera de las formas previstas en la legislación sobre régimen local, la Entidad local podrá autorizar por escrito a la empresa que presta dicho servicio para que actúe en su nombre como operador del traslado<sup>99</sup>.

Por último, también da cabida este concepto de contribuyente a los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida y que realizan igualmente la entrega de los residuos en vertederos e instalaciones del ámbito objetivo del hecho imponible<sup>100</sup>.

96 «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

97 Hay que tener también en cuenta que, a partir de lo establecido en el apartado 5 del artículo 12 de la Ley 7/2022, corresponde a las Entidades locales, a las ciudades de Ceuta y Melilla o, cuando proceda, a las Diputaciones forales, como servicio obligatorio, en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas, de conformidad con el marco jurídico establecido en esta ley, en las leyes e instrumentos de planificación que, en su caso, aprueben las Comunidades autónomas y en la normativa sectorial en materia de responsabilidad ampliada del productor.

98 «BOE» núm. 171, de 19 de junio de 2020.

99 MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: «Preguntas y respuestas en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos», cit. págs. 6 y ss.

100 Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos", ob., cit., pág. 584.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

No obstante, con el fin de facilitar la gestión del impuesto, se recurre a la figura del sustituto del contribuyente<sup>101</sup> configurándose como tales las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, que sean gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible; es decir, si el Ente local no es el gestor de los vertederos o de las instalaciones de incineración o de coincineración donde se depositan los residuos, será sustituto del contribuyente el gestor de estas instalaciones.

En el caso de existir sustituto del contribuyente deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto. Esta repercusión de las cuotas devengadas (que formarán parte de la base imponible del IVA) se efectuará en la factura de manera separada del resto de conceptos comprendidos en ella, quedando los contribuyentes obligados a soportarlas (art. 94) sin que resulte aceptable ningún otro documento que no sea dicha factura<sup>102</sup>.

Advierte PATÓN GARCÍA que la repercusión no es exigible cuando se trate de liquidaciones practicadas por la Administración o cuando los propios contribuyentes deban presentar la correspondiente autoliquidación lo que manifiesta una cierta confusión atribuible al legislador entre las figuras de la sustitución y la repercusión, que, como veremos luego, se mantiene en el reparto de las obligaciones legales –materiales y formales– derivadas del impuesto al obligarse igualmente al sustituto y al contribuyente a presentar trimestralmente por vía telemática una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural (art. 95)<sup>103</sup>.

Aclara el Ministerio de Hacienda que en el caso de los rechazos de los residuos municipales –residuos resultantes de los tratamientos de residuos municipales mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del Anexo IV del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio y combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales– puesto que se trata de residuos resultantes de determinados tratamientos con un cambio en su naturaleza o composición, será el nuevo productor del residuo, gestor de la planta de tratamiento intermedio, quien entregue para su depósito en el vertedero y quien ostentará por ello la condición de contribuyente a efectos del impuesto. Si quien entrega en el vertedero los rechazos de los residuos municipales no es el gestor del vertedero, será sustituto del contribuyente el gestor de dicho vertedero.

Por consiguiente, puesto que se trata de residuos resultantes de determinados tratamientos, el contribuyente será quien deposite en el vertedero dichos residuos, que será el gestor de la planta de tratamiento que genera el rechazo y lo

---

101 Lo mismo venían haciendo los cánones e impuestos autonómicos y con el mismo objetivo de facilitar la gestión. *Cfr.*, PUIG VENTOSA, I.: "La fiscalidad en el proyecto de ley de residuos y suelos contaminados", *Revista Técnica de Medio Ambiente*, julio-agosto 2021, págs. 57-58.

102 MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: «Preguntas y respuestas en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos», cit. pág. 12.

103 *Idem*, pág. 585.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

deposita en un vertedero. Si quien deposita en el vertedero los rechazos de los residuos municipales no es el gestor de dicha instalación, será sustituto del contribuyente el gestor del vertedero.

En el caso de instalaciones que son titularidad de una persona física o jurídica, que es la que tiene la autorización de actividad, pero que son explotadas por otra entidad en régimen de concesión u otro título, la condición de sustituto del contribuyente le corresponde a quien asume la gestión efectiva del vertedero o instalación de incineración o co-incineración, ya sea como titular de la instalación como concesionario o con cualquier otro título jurídico válido en la medida en que, conforme lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 7/2022, existe una doble autorización: por un lado, se debe autorizar la instalación de tratamiento de residuos<sup>104</sup> (artículo 33.1) y por otro, debe contar también con su propia autorización necesaria para realizar cualquier operación de tratamiento en una instalación (artículo 33.2). Es la empresa que tenga la autorización de gestor de tratamiento, conforme al artículo 33.2 de la LRSCEC, y que explote un vertedero o una incineradora en los que se produzca el hecho imponible, quien ostenta la consideración de sujeto pasivo como sustituto del contribuyente (artículo 91.2) y ello con independencia de quién sea el titular de la instalación.

Para concluir este epígrafe nos gustaría insistir por su importancia en que en el caso de los residuos municipales, y teniendo en cuenta que la recogida, transporte y tratamiento de los mismos corresponde a las Entidades locales, en un gran número de casos, serán éstas las contribuyentes del impuesto como titulares del servicio de gestión de residuos municipales; en este supuesto concreto, operan como sustitutos del contribuyente los gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de co-incineración de residuos cuando la gestión de dichas instalaciones no la realicen las Entidades locales. Estos sustitutos deberán repercutir el importe de las cuotas del impuesto a las propias Entidades locales.

En otras palabras, no es aventurado pensar que este impuesto supondrá un mayor coste de gestión de los residuos municipales para las Entidades locales, por lo que, si las mismas quieren minorar dichos costes, deberán incentivar la recogida separada de residuos y maximizar al máximo las opciones más favorables de gestión de los residuos conforme al principio de jerarquía de residuos mencionado con anterioridad que, como señalamos abarca la prevención, la preparación para su reutilización, el reciclado y la valorización. Consciente de ello, el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, establece el mandato para las Entidades locales de establecer, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de la 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

---

<sup>104</sup> Esta autorización, que debe solicitar el titular de la instalación, puede quedar incorporada en la autorización ambiental integrada en caso de que la instalación caiga dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de prevención y control integrados de la contaminación («BOE» núm. 316, de 31 de diciembre de 2016), de conformidad con lo establecido en el artículo 33.9 de la Ley 7/2022, ya mencionada.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

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. De este tema nos ocuparemos en un epígrafe posterior.

### 2.4. Elementos de cuantificación

La base imponible del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de la LRSCEC estará constituida por el peso<sup>105</sup>, referido en toneladas métricas con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados y se determinará por cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Hay que tener en cuenta que, si el productor o poseedor del residuo lo entregase al gestor de residuos que, a su vez, es gestor del vertedero, y en el tratamiento intermedio éste último recupera parte de los residuos dando como resultado que la cantidad que se deposita en vertedero sea menor a la inicial, debe atenderse para calcular la base imponible, conforme al art 92 mencionado, al peso de los residuos efectivamente depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados<sup>106</sup>.

Cuando la Administración no pueda determinar la base imponible mediante estimación directa, podrá hacerlo mediante estimación indirecta (artículo 53 de la LGT) en cuyo caso podrá tener en cuenta cualquier dato, circunstancia o antecedente que pueda resultar indicativo del peso de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados, y en particular el levantamiento topográfico del volumen de residuo y la caracterización del residuo depositado, incinerado o co-incinerado, con determinación de la densidad y composición. (art. 92).

Sería el supuesto de que en instalaciones que acumulan vertederos y plantas de incineración o co-incineración, admitiendo residuos de varios productores, se mezclaran todos ellos y luego se realizaran las operaciones de tratamiento, dando como resultado una cantidad de residuos a depositar en vertedero diferente a la entregada; a los efectos de repercutir el impuesto o, en su caso, trasladarlo vía precio, el gestor de la instalación con los datos de los que disponga debe estimar qué porcentaje corresponda a cada productor para lo que los gestores de resi-

---

<sup>105</sup> De acuerdo con el apartado 7 del artículo 95 de la Ley 7/2022 “7. Los sustitutos de los contribuyentes quedan obligados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1.b) 5.º del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, y en el artículo 30.2 del Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, a verificar el peso de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados mediante sistemas de pesaje homologados. A estos efectos, los sustitutos de los contribuyentes deben instalar y mantener mecanismos de pesaje debidamente certificados”.

<sup>106</sup> MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: «Preguntas y respuestas en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos», cit. pág.9.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

duos van a estar obligados a disponer de un archivo cronológico donde se recoja la información necesaria para realizar esta estimación.

En cuanto a los tipos impositivos establecidos para el cálculo de la cuota íntegra que se regula en el artículo 93 de la LRSCEC, se establecen en función de la clase de instalación: vertederos de residuos no peligrosos, de residuos peligrosos o de residuos inertes; instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de eliminación codificadas como D10 u operaciones de valorización codificadas como R01; otras instalaciones de incineración de residuos; o instalaciones de co-incineración de residuos.

El tipo impositivo varía para cada una de estas instalaciones, en función del tipo de residuo de que se trate en cada caso: residuos municipales, rechazos de residuos municipales, residuos eximidos de tratamiento previo de conformidad con el Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, ya mencionado, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero (en el caso de los depositados en vertederos), residuos no sometidos a determinadas operaciones de tratamiento de residuos (en el caso de los incinerados) y otro tipo de residuos<sup>107</sup>.

TIPOS DE RESIDUOS		TIPO IMPOSITIVO
Residuos municipales		40 €/Tm
Rechazo de residuos municipales		30 €/Tm
Residuos distintos de los anteriores eximidos de tratamiento previo	Con carácter general	15 €/Tm
	Residuos con un componente de residuo inerte >75%	3 €/ Tm por la parte de residuo inerte 15 €/ Tm por el resto
Otro tipo de residuos	Con carácter general	10 €/Tm
	Residuos con un componente de residuo inerte >75%	1,5 €/Tm por la parte de residuo inerte 10 €/Tm por el resto

ENTREGA DE RESIDUOS EN VERTEDERO DE RESIDUOS PELIGROSOS	
Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos eximidos de tratamiento previo	8 €/Tm
Otro tipo de residuos	5 €/Tm

ENTREGA DE RESIDUOS EN VERTEDERO DE RESIDUOS INERTES	
Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos eximidos de tratamiento previo	3 €/Tm
Otro tipo de residuos	1,5 €/Tm

<sup>107</sup> De nuevo el Ministerio ha aclarado diferentes cuestiones que puedan producirse en la aplicación de los diferentes tipos impositivos señalados. Cfr MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: «Preguntas y respuestas en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos», cit. págs. 10 y ss.

## Estudios

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

### ENTREGA DE RESIDUOS EN INSTALACIONES DE INCINERACIÓN DE RESIDUOS MUNICIPALES QUE REALIZAN OPERACIONES DE ELIMINACIÓN CODIFICADAS COMO D10

Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos municipales	20 €/Tm
Rechazos de residuos municipales	15 €/Tm
Residuos diferentes a los anteriores	7 €/Tm

### ENTREGA DE RESIDUOS EN INSTALACIONES DE INCINERACIÓN DE RESIDUOS MUNICIPALES QUE REALIZAN OPERACIONES DE ELIMINACIÓN CODIFICADAS COMO R01

Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos municipales	15 €/Tm
Rechazos de residuos municipales	10 €/Tm
Residuos diferentes a los anteriores	4 €/Tm

### ENTREGA DE RESIDUOS EN OTRAS INSTALACIONES DE INCINERACIÓN DE RESIDUOS

Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos municipales	20 €/Tm
Rechazos de residuos municipales	15 €/Tm
Residuos diferentes de los anteriores que no se han sometido a las operaciones de tratamiento codificadas como R02, R03, R04, R05, R06, R07, R08, R09, R12, D08, D09, D13, D14 conforme a los anexos II y III de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular	5 €/Tm
Resto de residuos	3 €/Tm

### ENTREGA DE RESIDUOS EN INSTALACIONES DE COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Tipo de residuo	Tipo impositivo
Residuos	0 €/Tm

Fuente: AEAT<sup>108</sup>

A la vista del cuadro anterior cabe advertir que el establecimiento de tipos diferenciados complicará la aplicación de este impuesto, si bien la simplificación<sup>109</sup> de la que podría haber hecho gala el legislador estatal para evitar este problema, no sería el criterio más acorde con la necesidad de distinguir el depósito de residuos

<sup>108</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-sobre-deposito-residuos-vertederos/base-imponible-tipo-impositivo-cuota-tributaria.html>

<sup>109</sup> No obstante el Comité de personas expertas para elaborar el libro blanco sobre la reforma tributaria en 2022, justifica la elevada diferenciación de tipos impositivos "poco común en otros ámbitos, que puede afectar a sus propiedades coste-eficientes pero justificable en función del tipo y destino de los residuos" como puede verse en COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: Libro blanco sobre la reforma tributaria, IEF, 2022, pág. 292 en [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

para eliminación, de la incineración. El criterio elegido, como advierte la profesora PATÓN GARCÍA<sup>110</sup> resulta más adecuado a los principios de proximidad y autosuficiencia<sup>111</sup> que se establecen en el artículo 9 de la Ley 7/2022 y que implican reducir los traslados al mínimo, aprovechando la infraestructura más inmediata para un tratamiento «in situ» y, a la vez, priorizar el tratamiento del residuo (valorización o reciclado) sobre la eliminación, siempre que ello sea posible<sup>112</sup>.

Llama la atención la misma autora sobre el hecho de que resulte fiscalmente más gravoso el tratamiento de los residuos no peligrosos que los considerados peligrosos para lo que no se encuentra una respuesta precisa; la explicación que encuentra para esta decisión es que el legislador es consciente de las carencias en la planificación de infraestructuras para la gestión de residuos. No obstante, coincidimos con ella en la crítica de que se produce una segmentación impositiva en razón del tipo de vertedero, al tratarse de un criterio ajeno a la toma de decisiones por el contribuyente que, además, siempre va a estar condicionado por el tipo de residuo generado y las infraestructuras disponibles en su territorio de lo que, obviamente, no tiene responsabilidad alguna. Debería ser la capacidad contaminante del residuo, lo que marque la pauta a este respecto.

Cierto es que en general los tipos no son elevados<sup>113</sup> si bien ello seguramente obedezca a la necesaria prudencia ante el panorama autonómico anteriormente existente, caracterizado por una diversidad de gravámenes que hacen que la decisión del legislador estatal difícilmente pueda contentar a todos.

Aún así, debe advertirse que las Comunidades autónomas pueden incrementar estos tipos en sus respectivos territorios, y lo deberían hacer, seguramente siguiendo la recomendación en opinión del Comité de personas expertas para elaborar el Libro blanco sobre la reforma tributaria en 2022 quienes abogaban por una «*senda creciente de los tipos reales del IEDVIR para intensificar los efectos del tributo y garantizar su aplicación gradual*»<sup>114</sup> Sigue puntualizando que «*Esta senda deberá concretarse sobre la base de una información completa y fiable respecto del coste de las alternativas de tratamiento que se pretenden fomentar, para determinar los tramos e intensidad del impuesto de forma que genere un cambio efectivo de conductas y el abandono progresivo del depósito en vertedero e incineración para contribuir al cumplimiento de los compromisos españoles en este ámbito.*

110 Cfr. PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos", ob., cit., pág. 589.

111 Y que también se contenían en rigen en la Ley 10/1998, de residuos, ya mencionada y la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados.

112 Ídem. PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos", pág. 589.

113 Lo que ya se advirtió por la Comisión Europea cuando comparó los impuestos autonómicos que preceden al estatal en comparación con otros países europeos como puede verse en el Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión, Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019, Informe de ESPAÑA que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, (COM (2019) 132) Bruselas 4 de abril de 2019, SWD (2019) 132 final.

114 Cfr. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: Libro blanco sobre la reforma tributaria, 2022, cit, propuesta 12, pág.294.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

*También será necesario que la senda considere la posible aparición de episodios de gestión y vertido ilegal de residuos, que deben evitarse aun a costa de no internalizar totalmente el coste medioambiental”<sup>115</sup>.*

No obstante, la posibilidad de que cada Autonomía regule el tipo de gravamen concreto aplicable no deja de resultar problemático desde el punto de vista del “turismo de residuos” que parecía haberse corregido con la aprobación de esta figura estatal. Y es que, en la medida en que las Comunidades autónomas puedan incrementar los tipos impositivos fijados por la Ley 7/2022, pueden volverse a producir diferencias entre las Regiones que podrían dar lugar a que a los generadores de los residuos sigan eligiendo dónde tributar al menor coste posible. Eso sí, en contra de lo que venía pasando hasta ahora, al menos pagarían el impuesto lo que en el modelo anterior, en el que solo algunas Comunidades autónomas lo tenían implantado, no ocurría.

Asimismo, y en cuanto a lo que afecta a la cuantificación, resulta factible que la aprobación de este impuesto estatal generalizado a todo el territorio también afecte a las tasas de basuras que cobran los diferentes Entes locales en la medida en que éstos últimos, consecuencia de lo dispuesto en la Ley 7/2022, van a ver incrementados sus procesos y como tendrán que adaptarse a los nuevos costes posiblemente suban los tipos impositivos aplicables en este tributo.

En esta línea no está de más recordar aquí que la Ley 7/2022 incorpora como novedad la posibilidad de que los Entes locales adecúen estas tasas a los costes de gestión de los distintos residuos de competencia municipal en el plazo de tres años<sup>116</sup> con criterios de Economía circular”. El objetivo es optar por fórmulas más selectivas que incrementen el coste a quienes más desechos depositen o a quienes menos reciclen. Nos ocuparemos luego de esta cuestión.

### 2.5. Gestión del impuesto

Señala el artículo 95.1 de la Ley 7/2022, que la competencia para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de este impuesto corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades autónomas, en los términos establecidos en los Estatutos de Autonomía de las Comunidades autónomas y las leyes en materia de cesión de tributos que, en su caso, se aprueben.

---

<sup>115</sup> *Ídem*.

<sup>116</sup> Señala este precepto que: “3. 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 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”.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

Cierto es que, como veremos en el epígrafe siguiente, la propia Exposición de motivos de la Ley 7/2022, prevé la cesión del impuesto a las Comunidades autónomas mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias que afectarán al modelo vigente de financiación autonómica. No obstante, también advierte que, mientras no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye a las Comunidades autónomas en función de donde se realicen los hechos imponibles gravados (art. 97), que también podrán asumir competencias normativas que afectarán a la fijación del tipo de gravamen, y competencias de gestión.

En opinión del legislador en la misma Exposición de motivos, la cesión de la recaudación de este impuesto puede permitir a las Comunidades autónomas, en ejercicio de su autonomía financiera, incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles.

Veremos detenidamente en el siguiente epígrafe la evolución que ha tenido este régimen transitorio y cómo se ha incorporado el IDRVIC al modelo de financiación autonómica a través de la Ley orgánica 9/2022, ciñéndonos ahora a comentar algunos aspectos significativos que afectan a la gestión del impuesto conforme a se regula en la misma en la Ley 7/2022 de creación del mismo.

Y a este respecto y en lo que afecta a la liquidación del impuesto, destaca que, conforme a lo dispuesto en el artículo 95.2, los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes estarán obligados a presentar trimestralmente por vía telemática una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, durante los treinta primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural.

En aquellas Comunidades autónomas en las que la gestión del impuesto le corresponda a la AEAT esta autoliquidación, que deberá realizarse en el modelo electrónico 583<sup>117</sup>, comprende las cuotas devengadas en cada trimestre natural, y se presenta ante la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde los obligados ejerzan su actividad, debiendo efectuarse simultáneamente el pago de la deuda tributaria durante los treinta primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural. No obstante, si el contribuyente fuera titular de varios establecimientos radicados en una misma Comunidad autónoma, la Oficina Gestora

---

<sup>117</sup> Artículo 1 de la Orden HFP/1337/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 593 "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación", se establece la forma y procedimiento para su presentación, se regula la inscripción en el Registro territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción. («BOE» núm. 313, de 30 de diciembre de 2022).

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

podrá autorizar la presentación y pago de una única autoliquidación centralizada en una entidad colaboradora autorizada<sup>118</sup>.

Debe tenerse en cuenta a tales efectos que en algunas Comunidades autónomas –en concreto y como veremos en el epígrafe siguiente, Canarias, Cataluña, Galicia, Islas Baleares y Comunidad Valenciana– además del rendimiento del impuesto también se ha procedido a la cesión de competencias de gestión que corresponderá a los órganos de la Hacienda autonómica que corresponda.

Hay que aclarar que deben presentar esta declaración trimestral las personas titulares de la gestión de plantas de coincineración, aunque la cuota íntegra de cada uno de los períodos impositivos sea cero, en la medida que el artículo mencionado establece tal obligación para todos los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes. Asimismo, deben presentarla también las personas titulares de la gestión de instalaciones en las que sólo se depositen o incineren residuos exentos y las personas titulares de la gestión de instalaciones de residuos que se encuentren en parada técnica y, por tanto, sin actividad, durante uno o varios períodos concretos de imposición salvo que soliciten la baja en el Registro Territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos del que hablaremos seguidamente.

Si concurren en la misma persona la condición de contribuyente y de sustituto del contribuyente bastará con que presente una autoliquidación como gestora del vertedero autorizado en el modelo 593 de autoliquidación electrónica aprobado al respecto siguiendo el mandato del artículo 95.3 de la Ley, en el que se establece la forma y el procedimiento para su presentación<sup>119</sup>.

Además de la presentación de la autoliquidación del impuesto con el ingreso que corresponda, de la lectura de los restantes apartados del artículo 95 de la Ley, se extraen otras obligaciones que recaen sobre los gestores de los vertederos o las instalaciones de incineración o coincineración, de entre las que destacamos las siguientes:

1. Deberán Inscribirse en el Registro Territorial del Impuesto (artículo 95.4) en un plazo de 30 días naturales desde la aprobación la Orden reguladora del mismo. estableciéndose una infracción específica por el incumplimiento de esta obligación, sancionada con multa de 1.000 euros (artículo 96.2).

---

<sup>118</sup> La competencia para autorizar la centralización de las autoliquidaciones cuando los sujetos pasivos dispongan de varios establecimientos en el ámbito territorial de una Comunidad autónoma, corresponde a la Oficina Nacional de Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales.

<sup>119</sup> Cfr. Orden HFP/1337/2022, de 28 de diciembre, ya citada.

Señala en el párrafo segundo que el Censo de obligados tributarios sometidos a este impuesto, así como el procedimiento para la inscripción de estos en el Registro territorial, se regularán mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda –como así se hace en la Orden HFP/1337/2022, de 28 de diciembre, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3.Primer.o.e) de la Disposición transitoria octava que asume la cesión de esta competencia a las Comunidades autónomas que deberán ejercerla de forma sustancialmente igual al Estado. Además del procedimiento de inscripción regula, en caso de haberlas, las excepciones a esta obligación.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

2. Deberán llevar un registro fechado o archivo cronológico de los residuos depositados, incinerados y co-incinerados en los términos que se determine reglamentariamente. Esta obligación se entenderá cumplida con la llevanza del archivo cronológico al que hace referencia el artículo 64 de la Ley 7/2022 (artículo 95.2).
3. Deberán verificar el peso de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados mediante sistemas de pesaje homologados y la instalación y el mantenimiento de mecanismos de pesaje debidamente certificados (artículo 95.7).
4. En caso de aplicación de tipos impositivos específicos, deberán estar en posesión de la notificación autonómica que indique el valor de eficiencia energética y su clasificación como operación D10 o R01, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.2 del Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación (artículo 95.6).

### *2.6. Régimen sancionador*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 7/2022, las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la LGT y demás normas de desarrollo. No obstante, el mismo artículo 96 contempla, como ya apuntamos al hilo de las obligaciones del gestor, que la falta de inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos constituirá una infracción tributaria será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

A esta infracción le resultará de aplicación, en su caso, la reducción de las sanciones dispuesta en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### *2.7. Distribución de la recaudación del impuesto*

Siguiendo el dictado del artículo 97 de la Ley 7/2022 la recaudación del impuesto se asignará a las Comunidades autónomas en función del lugar donde se realicen los hechos imposables gravados por el mismo.

## **IV. LA CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Como apuntamos más detrás, el propio artículo 95 de la Ley 7/2022 lo configura como un tributo estatal cuya recaudación se cede a las Comunidades autónomas lo que resulta lógico en la medida en que muchas de estas últimas ya disponían de impuestos o cánones similares cuyos hechos imposables el Estado recaba para sí, entre otros motivos para acabar con el fenómeno denominado *“turismo de*

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

*residuos*” que ha puesto de manifiesto comportamientos elusivos del gravamen que perjudican claramente a la recaudación de los Entes autonómicos y, sobre todo, que restan eficacia como mecanismos desincentivadores de las opciones menos favorables de tratamiento de residuos conforme al principio de jerarquía analizado con anterioridad impidiendo, con ello, cumplir con los objetivos fijados en la normativa europea.

A nadie escapa que la cuestión de la cesión complicó sobremanera la aprobación de la Ley 7/2022, demorando su entrada en vigor más de lo previsto, sobre todo si se tiene en cuenta que el primer Anteproyecto de esta Ley se remonta a mediados del año 2020; ello determina que el legislador estatal tuviera que hacer algunas concesiones en cuanto a la posibilidad de que las Comunidades autónomas pudieran mantener o asumir, según el caso, la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto<sup>120</sup>.

### 1. MODELO DE CESIÓN

La Ley 7/2022 previó la cesión en un sentido muy amplio que abarcaba la gestión, los ingresos territorializados y la asunción de competencias normativas sobre los tipos de gravamen que permite a las Comunidades autónomas incrementar los establecidos en la normativa estatal. Además, en tanto se llevan a cabo los correspondientes acuerdos necesarios en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (en adelante, CPFF) y las Comisiones Mixtas, y se modifica la normativa sobre financiación autonómica –Estatutos de Autonomía, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común– aprobándose las consiguientes Leyes específicas de cesión, la Ley 7/2022 incluye un modelo de cesión provisional resultante de la interpretación conjunta de la Disposición adicional vigesimoprimera<sup>121</sup> y de la Disposición transitoria séptima<sup>122</sup> y octava<sup>123</sup>.

---

120 Sobre esta cuestión puede verse CORDERO GONZÁLEZ, E.M.: “Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos”, *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible*, ob., cit., págs. 311 y ss.

121 Señala esta disposición “*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 co-incineración de residuos, podrán mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección en tanto se establecen los acuerdos necesarios. Se entenderá que las Comunidades autónomas tienen establecido un impuesto propio, siempre y cuando haya identidad en el hecho imponible, se apliquen como mínimo las mismas exenciones y el importe de la cuota no sea inferior a lo previsto en el artículo 93.1, sin perjuicio de la facultad futura de incrementar el tipo impositivo prevista en el artículo 93.2. y de establecer figuras impositivas para supuestos no contemplados en esta ley, en ejercicio de sus competencias estatutarias*”.

122 Por su parte, la Disposición transitoria séptima sostiene que: *1. Las disposiciones de esta ley que supongan territorialización del rendimiento y asignación de competencias normativas de las comunidades autónomas en el impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos solo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido*.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

En definitiva, se configura un régimen transitorio de cesión del rendimiento, así como de competencias normativas y de gestión en relación con este impuesto que prevé que las Comunidades autónomas puedan percibir transitoriamente el importe del impuesto correspondiente a los hechos imponible que se produzcan en su territorio, así como asumir por delegación del Estado las competencias de gestión sobre el mismo; esta transitoriedad se mantendrá en tanto no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido.

La LRSCEC finalmente, se decanta por un modelo doble en el que, por un lado, se ocupa de aquellas Comunidades autónomas que ya tenían impuestos de este tipo estableciendo los requisitos para mantener las competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios impuestos; y ello al margen de establecer el mecanismo de compensación por la pérdida de recursos producida cuando se implante definitivamente el impuesto estatal. Por otro lado, y respecto de aquellas que no tenían implantado un tributo de esta naturaleza les exige cumplir algunos requerimientos para asumir la gestión completa del nuevo impuesto estatal.

En cuanto al primer bloque de Comunidades autónomas podrán mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus impuestos propios<sup>124</sup> que se encuentren vigentes antes de la entrada en vigor de la ley, es decir, con fecha previa al 10 de abril de 2022, siempre y cuando se cumplan los tres requisitos que siguen: identidad de hecho imponible, que existan las mismas exenciones estatales y que la fijación de una cuota tributaria que no sea inferior a la del impuesto estatal que ahora se aprueba. Tras el análisis pormenorizado de las figuras auto-

---

2. En tanto no se produzcan las modificaciones del sistema de financiación señaladas en el apartado anterior, las Comunidades autónomas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, percibirán el importe del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y co-incineración de residuos, según lo establecido en el artículo 97 sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sobre revisión del fondo de suficiencia global”.

123 La extensa y prolija Disposición transitoria octava se caracteriza por su supervisión por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) ante la que las Comunidades autónomas sujetas a este régimen habrán de rendir una Cuenta anual, y facilitar mensualmente al Ministerio de Hacienda información detallada sobre la recaudación del impuesto. Eso sí, la gestión que realice la Comunidad Autónoma por delegación del Estado tiene como únicas excepciones la contestación a consultas tributarias, que seguirá en manos de la Dirección General de Tributos, y el deber de elaborar Planes de inspección conjuntos con el Estado. Puede verse de forma detenida este aspecto y los requisitos exigibles para la cesión de la gestión del impuesto a las Entidades autonómicas en SALASSA BOIX, R.: “Retos del impuesto al depósito, incineración y co-incineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local”, *Revista Catalana de Dret*, vol. XIV, núm. 2, 2023, págs. 12 y ss.

124 La norma considera que existe un impuesto propio cuando se verifiquen tres características: 1) identidad en el hecho imponible, 2) regulación de, como mínimo, las mismas exenciones estatales y 3) fijación de una cuota tributaria que no sea inferior a la del impuesto estatal que ahora se aprueba.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

nómicas SALASSA BOIX<sup>125</sup> llega a la conclusión de que prácticamente ninguno de los impuestos autonómicos sobre los residuos cumple actualmente con las exigencias para poder mantener las competencias de gestión, recaudación, liquidación e inspección de tales gravámenes por lo que las Comunidades autónomas se verán abocadas a modificar su normativa para ajustarla a los requisitos que marca la legislación estatal si quieren mantener estas competencias.

En cuanto al segundo bloque de Comunidades autónomas, la vocación del impuesto de ser cedido a esos Entes territoriales determina las recientes modificaciones de la LOFCA, por la Ley Orgánica 9/2022, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias para articular la cesión a las Comunidades autónomas del nuevo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, creado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuya entrada en vigor se previó para el día 29 de agosto del año 2022.

La Ley Orgánica 9/2022, con una nueva redacción del artículo 11<sup>126</sup> y del apartado segundo del artículo 19<sup>127</sup> de la LOFCA, incluye este nuevo impuesto estatal, el IDRVIC, en la lista de figuras tributarias que pueden ser objeto de cesión a las Comunidades autónomas, así como habilita la atribución a éstas de competencias normativas sobre los tipos impositivos y la gestión de este impuesto, puntualizándose que si una Comunidad autónoma no hiciera uso de las competencias normativas conferidas, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado<sup>128</sup>. Se incorpora además la Disposición transitoria cuarta<sup>129</sup>, para disponer que para que la cesión del Impuesto sea efectiva resulta preciso adoptar los acuerdos necesarios para su configuración y aplicación plena como tributo cedido en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento jurídico.

Por su parte en la Ley 22/2009 se especifican las condiciones de la cesión y el punto de conexión, así como el alcance de las competencias normativas y de aplicación del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos que se atribuyen a las Comunidades autónomas<sup>130</sup>.

---

125 Cfr. SALASSA BOIX, R.: "Retos del impuesto al depósito, incineración y coincineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local", ob., cit., págs. 13 y 14.

126 Disposición final 4.1 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio.

127 Disposición final 4.2 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio.

128 Disposición final quinta, punto cinco, de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio.

129 Disposición final 4.3 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio.

130 Disposición final 5.1 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio y disposición final 5.2 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio que modifican los artículos 25 y 26 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, para añadir una nueva letra p) que incorpora el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos a la relación de tributos de los que se cede el rendimiento total o parcial a las comunidades autónomas y g), en el apartado A), que incluye el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos en la definición

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

Así se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del impuesto que se produzca en su territorio, considerándose producido en su territorio cuando se ubique en su territorio el vertedero o la instalación de incineración o co-incineración en las que se entreguen los residuos objeto del impuesto.

Asimismo, las Comunidades autónomas podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a cada una de las categorías de residuos e instalaciones previstas en el artículo 93 de la Ley 7/2022, respecto de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados en sus respectivos territorios, pero no podrán regular la clasificación de residuos y de instalaciones contenida en dicho precepto que da lugar a la aplicación de tipos de gravamen diferenciados<sup>131</sup>. También podrán regular las Comunidades autónomas los aspectos de gestión y liquidación.

De igual manera se producen otras modificaciones de preceptos, así como adiciones de nuevos artículos a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, relacionados con aspectos recaudatorios, organizativos y de gestión relativos a la incorporación del IDRVIC al elenco de los tributos estatales cedidos que afectan a los modelos de autoliquidación del impuesto que aprueben las Comunidades autónomas deberán contener los mismos datos que los aprobados por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Asimismo, las Órdenes reguladoras de la creación del Censo de obligados tributarios sujetos a este impuesto, así como del procedimiento para la inscripción de éstos en el Registro territorial deberán ser sustancialmente iguales a las establecidas por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Se establece que las Comunidades autónomas faciliten trimestralmente a la AEAT, en las condiciones concretas y por los medios que se determinen, información detallada sobre la recaudación del impuesto que incluirá de manera específica todos los datos incluidos en los modelos de autoliquidación del impuesto presentados por los contribuyentes y las liquidaciones practicadas por la administración.

Por último, al igual que en la LOFCA, se recoge en la Ley 22/2009, que la efectividad de lo establecido en ella en relación con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, queda sujeta a la adopción de los acuerdos necesarios en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento.

---

de rendimiento cedido como el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables. Por su parte la Disposición 5.3 añade un nuevo artículo 44 bis a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, relativo al alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, especificando que se considerará producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del impuesto cuando se ubique en su territorio el vertedero o la instalación de incineración o co-incineración en la que se entreguen los residuos objeto del impuesto.

131 Disposición final 5.4 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio que añade un nuevo artículo 52 bis a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

Así las cosas, hasta la fecha han sido seis las Comunidades autónomas –Andalucía, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana y Galicia– que han solicitado que la cesión del tributo se haga de manera prioritaria<sup>132</sup>.

Las Comisiones Mixtas de las mencionadas Comunidades autónomas han aprobado el Acuerdo respectivo de aceptación de la cesión del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión a las Comunidad autónoma, donde se recoge la posibilidad de que la misma ejerza sobre este impuesto las competencias normativas que quedan delimitadas por la Ley que regula el sistema de financiación autonómica y en tal medida recogen la cesión de la recaudación a dicha Comunidad.

## 2. MECANISMO DE COMPENSACIÓN

Merece la pena detenerse ahora en el mecanismo armonizador ideado por el legislador en este caso que, amparándose en el artículo 6.2 LOFCA, permite al Estado establecer tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades autónomas si bien instrumentando las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas para evitar la pérdida de recursos por parte de estas últimas<sup>133</sup>.

El escenario previo a la aprobación del impuesto, con un sinfín de tributos propios autonómicos en la materia, aboca al Estado a dicha compensación cuando la Comunidad autónoma tuviera aprobado un tributo de esta naturaleza con anterioridad a la aprobación del estatal, como así se reconoce en el apartado segundo

---

132 En el BOE núm. 311 de 28 de diciembre de 2022 se han publicado las siguientes Leyes de modificación de la Ley del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión: obre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos en la lista de tributos cuyo rendimiento se cede a cada Comunidad. En concreto se trata de la Ley 32/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 33/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 34/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 35/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 23/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 36/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; y la Ley 37/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Las seis Leyes mencionadas modifican el artículo 1 de su respectiva Ley del año 2010, para incorporar la cesión del el Impuesto.

133 El apartado 2 de este artículo 6 de la LOFCA que *“cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”*.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

de la Disposición adicional séptima de la Ley 7/2022, antes mencionada. De igual modo, el dictado del artículo 6.2 mencionado impide que aquellas Comunidades autónomas que carezcan de tales impuestos puedan establecer un nuevo tributo de estas características.

Concretamente, la Ley determina que la compensación sólo sea posible con respecto de aquellos tributos autonómicos propios que estuvieran vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020, fijando una fecha límite<sup>134</sup> estableciendo por ende, un requisito temporal que, además, no coincide con el que se fija como condición previa para poder mantener las competencias de los impuestos propios que es la de 10 de abril de 2022; esta previsión parece razonable<sup>135</sup> en la medida en que fijando una fecha límite durante el proceso legislativo se evita beneficiar a cualquier Comunidad autónoma que conociendo el inicio del proceso de aprobación estatal pretenda establecer un nuevo tributo con el único objetivo de obtener la compensación que establece el artículo 6.2 de la LOFCA<sup>136</sup>.

También exige un requisito de naturaleza cuantitativa al establecer la necesidad de que, como consecuencia de la implantación de la figura estatal, se disminuya el importe de la recaudación que perciban las correspondientes Comunidades autónomas, cuestión, por otro lado, controvertida, y sobre la que en alguna oportunidad, en relación con el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de crédito con el que se produjo una situación parecida, ya nos hemos manifestado partidarios de la compensación cuando se pueda demostrar esa pérdida de recaudación de forma efectiva, lo que implica que el tributo autonómico propio haya estado vigente<sup>137</sup> sin que tampoco el Tribunal Constitucional haya aclarado cómo hacerlo<sup>138</sup>.

Teniendo en cuenta este criterio, que es por el que nos decantamos entonces y mantenemos<sup>139</sup>, la Región de Murcia que estipuló el Impuesto sobre el almace-

134 Advertiendo que este tipo de límite temporal no se contiene en la LOFCA que no incorpora ninguna exigencia temporal adicional, que solo señala el momento de establecimiento del tributo estatal.

135 Apoya nuestra opinión SALASSA BOIX, R.: "Retos del impuesto al depósito, incineración y co-incineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local", ob., cit., pág.17.

136 Cuestión no desconocida para nuestro ordenamiento porque ya ocurrió con el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito con Cataluña y Asturias como analizamos en nuestro trabajo MATA SIERRA, M.T., y CARBAJO NOGAL, C.: "Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito", ob., cit., págs. 42 y ss.

137 Cfr. MATA SIERRA, M.T., y CARBAJO NOGAL, C.: "Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito", ob., cit., pág. 50. No obstante, y en el mismo caso ESEVERRI MARTINEZ se muestra partidario de hacer proyecciones a futuro en ESEVERRI MARTINEZ, E.: "El impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito", en *La distribución del poder financiero en España: homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, VEGA BORRERO, F., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., Y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), Marcial Pons. Madrid, 2014 págs. 416 y 417. También se pronuncia sobre esta cuestión MORIES JIMÉNEZ, M.T.: "La compensación por la ocupación por el Estado de los hechos impositivos de los tributos autonómicos. El caso particular del Impuesto sobre los depósitos de las Entidades de Crédito", *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, SANZ GÓMEZ, R, y CUBERO TRUYO, A. (Dir.), Tirant Lo Blanch, 2017, págs. 233 y ss.

138 STC 26/2015, de 19 de febrero de 2015.

139 También apoya nuestro criterio de forma expresa SALASSA BOIX, R.: "Retos del impuesto al depósito, incineración y co-incineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local", ob., cit., pág.19.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

namiento o depósito de residuos mediante la Ley 9/2005, Cataluña que aprobó el Canon sobre la disposición del desperdicio de los residuos municipales mediante la Ley 8/2008, Cantabria, que estableció el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero mediante la Ley 6/2009, Castilla y León que hizo lo propio en la Ley 1/2012, Extremadura que estableció el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero mediante la Ley 2/2012, La Rioja que determinó el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos mediante la Ley 10/2017 y Valencia, que reguló el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos mediante la Ley 21/2017 con entrada en vigor el 1 de enero de 2018, podrán ser objeto de la compensación planteada.

No así, la Comunidad autónoma de las Islas Baleares que creó un Canon sobre el vertido y la incineración de residuos mediante la Ley 3/2020<sup>140</sup> con la idea de fomentar la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclaje de los residuos<sup>141</sup> y que grava *“la deposición en vertedero y el tratamiento mediante incineración, con o sin recuperación energética, del desecho de los residuos domésticos o municipales”*<sup>142</sup>. La entrada en vigor de este tributo autonómico se produjo el día 31 de diciembre de 2020, y por tanto con posterioridad por unos días a la fecha límite antes indicada que la Ley 7/2022. En este caso consideramos que esta Comunidad autónoma quedaría fuera de la compensación.

## V. IMPLICACIONES EN EL ÁMBITO LOCAL

No podemos acabar el análisis del impuesto sin señalar sus implicaciones en el ámbito local. No es como en el caso de las Comunidades autónomas que, como hemos visto, se ven afectadas de plano por la aprobación de este impuesto estatal que no es compatible con sus impuestos propios; en este ámbito territorial no existe incompatibilidad con ningún tributo, aunque si les afectará claramente la presión fiscal generada por el nuevo impuesto estatal<sup>143</sup>.

Como se señala en el Preámbulo de la Ley 7/2022 la aprobación de esta norma *“refuerza la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. Teniendo en cuenta esto, se incluye expresamente por primera vez, la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación”*.

140 Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “El extraño. A propósito del “canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2021 (disponible en Aranzadi Instituciones, BIB 2021\1649).

141 Artículo 40.3 de la Ley 3/2020.

142 Ídem.

143 Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: “I Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, ob., cit., págs. 15 y 38.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

En definitiva, y con objeto de reforzar el principio de jerarquía de residuos enunciado en el artículo 8.2 de la LRSCEC, establece la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución.

Para ello, el artículo 11, en su apartado primero, de acuerdo con el principio “*quien contamina paga*”, establece que los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, así como los costes relativos a los impactos medioambientales y en particular los de las emisiones de gases de efecto invernadero, se sufraguen por el productor inicial de residuos, por el poseedor actual o por el anterior poseedor de residuos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104 de la misma Ley 7/2022.

Por su parte, el artículo 16 obliga a las autoridades competentes al establecimiento de medidas e instrumentos económicos, entre los que se menciona la fiscalidad como herramienta para fomentar la prevención en la generación de residuos, el reciclaje, la recogida separada y, en general, cualquier mejora en la gestión de los residuos.

Es más, el apartado tercero del artículo 11 ya mencionado, señala que para sufragar los costes de gestión de los residuos de competencia local, todas las Entidades locales conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley de Haciendas locales (en adelante, TRLRHLL), deben<sup>144</sup> establecer en el plazo de tres años desde la entrada en vigor de la Ley, bien una tasa<sup>145</sup> o bien una prestación patrimonial de carácter público no tributario (tarifa)<sup>146</sup> que deberá cubrir todos los costes relativos a la gestión de esos residuos.

La figura que se elija, tasa o prestación patrimonial de naturaleza no tributaria<sup>147</sup> dependerá de la opción que se elija para la prestación del servicio –de forma que

144 Es llamativo que el incumplimiento de este mandato imperativo no tenga consecuencia para las Entidades Locales. Señala HERRERA MOLINA que se podría haber previsto la aplicación supletoria de otra normativa o una disposición similar a la contenida en el artículo 15.I de la LRHL para el supuesto de inactividad del Ayuntamiento en los impuestos obligatorios. Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: “Incidencia de la futura Ley ...”, ob., cit., pág. 21.

145 Aunque la mayoría de los municipios españoles han venido regulando tasas de recolección y gestión de residuos en general, éstas muestran pocos criterios ambientales en su configuración al tratarse, en el caso de las domiciliarias, de tasas fijas con poca motivación ambiental, lo mismo que las comerciales que se articulan generalmente en función de la actividad y la superficie sin ningún guiño que incentive las buenas prácticas ambientales (CUSINE SARROCHE A., CHAPATÉ COROMINA, S., PELLICER GARCÍA, P.: *Las Tasas de Residuos en España*, 2021, Fundación Ent. Vilanova i la Geltrú, 2021, pág.28). Señalan los mismos autores que, aunque pocos, cada vez hay más municipios que establecen estas tasas por generación de residuos. Disponible en [https://ent.cat/wp-content/uploads/2021/11/Tasas\\_2021.pdf](https://ent.cat/wp-content/uploads/2021/11/Tasas_2021.pdf)

146 Deberá tratarse de tarifas sujetas a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público que sustituirán a las tasas cuando el servicio se gestione “*de forma directa mediante personificación privada* [por ejemplo, a través de una sociedad de capital municipal] o *mediante gestión indirecta* [a través de una concesión]” (Disposición Final primera de la LGT y art. 20.6 del TRLRHLL). A las mismas se les aplica, las consideraciones sobre el carácter obligatorio, la necesidad de cubrir todos los costes y el establecimiento de mecanismo de pagos por generación.

147 El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 3/2019, de 9 de mayo acepta la constitucionalidad de esta figura.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

si la presta la Entidad local directamente o a través de una Entidad supramunicipal será tasa y en el caso de que se preste a través de personificación jurídico privada o mediante un concesionario una tarifa<sup>148</sup>— a tenor de lo dispuesto en este mismo precepto ha de ser en cualquiera de las versiones “*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*”. Parece lógico que dentro de estos costes se incluyan los de tratamiento el pago del impuesto estatal por la Entidad local.

Destaca el carácter imperativo de la redacción de este precepto (“*establecerán*”), por lo que, según se señala en la Exposición de Motivos de la LRSCEC, esta previsión implica la inclusión expresa, por primera vez, de la obligación de que las Entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, como hemos dicho, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas o prestaciones que, según se indica, deberían tender hacia el pago por generación. Esto supone una gran diferencia con la situación habida hasta la fecha en la medida en que la exigencia de contraprestaciones por la prestación de los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos tiene carácter potestativo conforme a lo dispuesto en el artículo 20 del TRLRHL<sup>149</sup>.

En todo caso, las tasas de recogida de residuos o las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que se establezcan a estos efectos, van a suponer, sin duda, las principales fuentes de ingresos de estos entes territoriales a la hora de afrontar el pago del nuevo tributo estatal, pues está claro que estas figuras están pensadas para cubrir la cuantía global del servicio de gestión de los residuos municipales o lo que es igual la totalidad de los costes reales, tanto directos como indirectos.

Conforme a lo dispuesto ahora en el apartado cuarto del artículo 11 los Entes locales en las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que establezcan en cada caso a través de la correspondiente ordenanza fiscal deberán tener en cuenta ciertas particularidades:

- a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.
- b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.

---

<sup>148</sup> Sobre la diferencia de ambas fórmulas de financiación y lo exigible en cada caso recomendamos HERRERA MOLINA, P.M.: “Incidencia de la futura Ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales, ob., cit., págs. 24 y ss.

<sup>149</sup> Cfr. COBOS GÓMEZ, J.M.: “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el Anteproyecto de Ley de residuos”, *Crónica Tributaria*, núm. 178, 2021, pág. 56.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

- c) 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.
- d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Señala el apartado quinto del mismo precepto que las Entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos<sup>150</sup> utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las Comunidades autónomas.

Esto nos brinda una cierta aproximación, eso sí, sin demasiadas certezas, sobre el servicio que incluye la tasa y su cuantificación.

El pago de estas tasas o prestaciones deberá asumirse por los “...los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados”<sup>151</sup> a los que, con su configuración, el tributo debería “...incentivar la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados”<sup>152</sup> Como señala SALASSA BOIX<sup>153</sup> se busca alcanzar un doble objetivo: por un lado, alentar la disminución de residuos que deban incinerarse o depositarse en vertederos –lo que técnicamente le otorga vocación ambiental– y, por el otro, como ya señalamos más arriba, obtener los recursos para poder pagar el impuesto estatal.

La normativa no aclara cómo calcular estas tasas o prestaciones señalando únicamente la necesidad de tener en cuenta el coste global del servicio real de gestión de residuos, incluyendo, como ya dijimos, tanto los costes directos como indirectos. Parecería lo más lógico buscar el mecanismo más propicio para vincular el pago de la tasa con los residuos efectivamente producidos, por lo que los Entes locales deberían elegir sistemas que impliquen implantar procedimientos reales de medición de los residuos que genera cada hogar o cada comercio, de forma que la carga tributaria pueda modularse en función de la cantidad de residuos producidos<sup>154</sup>. Esto último es lo que puede facilitar que se introduzcan estímulos dirigidos a la reducción efectiva de la cantidad de residuos y a favor de su recogida selectiva si se grava especialmente la fracción de residuos mezclados.

<sup>150</sup> Esta expresión “cálculos” parece hacer referencia al informe técnico-económico, que se regula en el artículo 25 de la TRLRHH, trámite esencial en el acuerdo de establecimiento de cualquier tasa, en la medida en que este Informe permite controlar el cumplimiento del principio de equivalencia que informa el entero régimen jurídico de las tasas, puesto que justifica que la tasa cubre, sin excederlo, el coste del servicio.

<sup>151</sup> Así se dispone en el Anexo V.2 de la Ley 7/2022.

<sup>152</sup> *Vid* de nuevo el Anexo V.2 de la ley y el Anexo IV bis) 2 de la Directiva (UE) 2018/851, ya citada.

<sup>153</sup> *Cfr.* SALASSA BOIX, R.: “Retos del impuesto al depósito, incineración y co-incineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local”, *ob.*, *cit.*, *ob.*, *cit.*, *cit.*, pág. 26.

<sup>154</sup> Generalmente, los modelos de pago por generación desglosan, por un lado, una parte independiente de la generación y, por otro, una parte variable en función de los residuos generados de determinadas categorías. Esta última parte variable se cuantifica, como acabamos de decir, a través de la identificación del recipiente, mediante pago por cubo (con conteo individual o frecuencia predefinida), pesaje en contenedor o pago por bolsa.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

Con independencia de cuál sea el mecanismo por el que finalmente se decante cada Entidad local, el potencial para implantar tasas de pago por generación es enorme, sobre todo vinculado a recogidas domiciliarias y comerciales puerta a puerta, y servirá para corregir la situación actual en la que la cuantía de las tasas sobre residuos hoy vigentes no depende de la generación efectiva de residuos de cada agente, por lo que no se incentiva su reducción o recogida selectiva lo que no favorece precisamente, al cumplimiento del principio de capacidad económica<sup>155</sup>.

Lógicamente, la figura elegida debería acompañarse de los correspondientes beneficios fiscales que para el caso de los residuos domésticos deberían vincularse a comportamientos ambientales adecuados como indirectamente demanda el artículo 11.4 antes señalado: por ejemplo, el uso de puntos limpios (fijos y móviles), el compostaje casero y comunitario, o la correcta separación de residuos, sin olvidar el establecimiento de beneficios a favor de familias numerosas; para los residuos comerciales deberían potenciarse la separación de fracciones<sup>156</sup>, la certificación de gestión ambiental y el uso del punto limpio<sup>157</sup>. En definitiva, lo que proponemos aquí es que las Entidades locales, a través de sus ordenanzas fiscales, utilicen diferentes beneficios fiscales para favorecer determinados comportamientos ambientalmente sostenibles.

Al margen de lo dicho, y a tenor de lo dispuesto en la Disposición final primera de la Ley 7/2022 se dispone la ampliación del artículo 24 del TRLRHHLL para permitir a los Entes locales una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra de las tasas o prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria o restauración que tengan establecidos, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, con carácter prioritario, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, previa verificación de la Entidad local, siendo las ordenanzas fiscales las que especifiquen los aspectos sustantivos y formales de la bonificación.

Resulta cuando menos llamativo que sea la única bonificación en la que parece haber pensado el legislador cuando hubiera podido introducir más supuestos que servirían para reforzar la jerarquía de residuos en el sentido previsto por la Ley, como hubiera sido deseable; se ha perdido una magnífica oportunidad para reformar el TRLRHHLL e implementar nuevos instrumentos de fomento de la más adecuada gestión y tratamiento de residuos.

---

155 Como evidencian PUIG VENTOSA y SASTRE SANZ, aunque normalmente una mayor renta puede llevar un mayor consumo y éste una mayor generación de residuos, la mayoría de las tasas de recogida existentes no vienen teniendo en cuenta ni vinculaciones con los niveles de producción ni tampoco criterios de capacidad económica. Precisamente por ello estos autores se posicionan por el uso de beneficios fiscales para favorecer determinados comportamientos ambientalmente sostenibles y ayudar a amortiguar el impacto del pago de las tasas sobre las rentas más bajas. Cfr. PUIG VENTOSA, I., y SASTRE SANZ, S.: "Las tasas de residuos en España", *Crónica tributaria*, núm. 59, 2016, pág. 52.

156 Cfr. PUIG VENTOSA, I.: *Las tasas de residuos en España, Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 27, 2016, pág.35.

157 Cfr. GARCÍA CARRETERO, B.: "La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular", *ob.*, cit., pág. 58 y ss.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial (María Teresa Mata Sierra)*

En definitiva, este breve repaso de las tasas por generación resulta suficiente para detectar una serie de deficiencias normativas que pueden complicar su futura implantación por parte de los Entes locales. Tal vez la más acuciante sea la ausencia de una regulación expresa y detallada para, por un lado, facilitar a los Entes locales obedecer el mandato normativo permitiéndoles contar con un modelo normativo certero a seguir, y que, por otro lado, también resultaría útil cuando los municipios incumplan con la obligación legal de regular dicha tasa, en la medida en que podría imponérseles aplicar subsidiariamente la figura regulada en la legislación estatal<sup>158</sup>, por el otro.

Esta solución brindaría una mayor seguridad jurídica y coordinación al sistema local de gestión de los residuos lo que también resultaría acorde con las recomendaciones del Informe de Alerta Temprana de 2018 de la Comisión Europea.

Por último, la Entidad local<sup>159</sup> en la correspondiente ordenanza fiscal deberá intentar atajar los riesgos de fraude en la entrega de residuos evitando cualquier posible evasión de la tasa o prestación.

## VI. A MODO DE COLOFÓN

El impuesto estatal que acabamos de analizar obedece claramente a la necesidad de atender los requerimientos de la Unión Europea que ya en el Informe de Alerta Temprana sobre España que la Comisión Europea publicado en 2018 que advertía ya de los serios riesgos de incumplir con los objetivos ambientales fijados por la Directiva 2008/98. Consecuencia de ello se instaba a nuestro país a organizar un sistema fiscal armonizado para el manejo de los residuos mediante la creación de un impuesto de alcance estatal que serviría para solucionar la deficiente coordinación fiscal entre los diferentes niveles de gobierno acentuada por la gran dispersión normativa motivada por la existencia de un sin número de figuras autonómicas cada una de las cuales lo regulaba de manera muy diferente.

<sup>158</sup> Aunque el Tribunal Constitucional en su Sentencia 125/2021 señala que la competencia exclusiva del Estado sobre Haciendas locales puede atribuirse mediante ley a las Comunidades autónomas; esto, no obstante, en este caso se dificultaría tremendamente, dada la necesidad de calcular el coste del servicio.

<sup>159</sup> El Libro Blanco de la reforma tributaria recomienda encarecidamente el establecimiento de sistemas de pago por generación, ya que realiza el principio "quien contamina paga" y es un instrumento muy adecuado para reducir la producción de residuos, mejorar la recogida separada, disminuyendo los costes de tratamiento y ampliando los ingresos municipales por valorización. El Comité de Personas Expertas sitúa en la baja calidad de la recogida separada una de las causas de los insatisfactorios niveles de reciclado que presenta España. En ese sentido, la reorientación de las tasas municipales por gestión de residuos serviría eficazmente para impulsar y agilizar el cumplimiento de los objetivos de reciclado y reducción de generación de residuos. Contiene una simulación de una subida de las tasas municipales de residuos domésticos actualmente vigentes. Esa tasa gravaría los residuos mezclados en función de su peso. Para hacer esa simulación se tomaron datos de 2021 del Ministerio para la Transición Ecológica sobre la cantidad de residuos de competencia municipal recogidos en España en 2018, último año respecto del que se cuenta con datos disponibles. Los residuos municipales se dividen (Cfr. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: Libro blanco sobre la reforma tributaria, 2022, cit., pág. 293).

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

Si bien a estos efectos, la propuesta inicial de la Ley 7/2022, era eliminar todos los impuestos autonómicos vigentes sobre los residuos y basar la fiscalidad de estos en un único impuesto estatal, la resistencia de algunas Comunidades autónomas a prescindir de sus impuestos propios obligó al legislador a replantear esta idea inicial, y a realizar algunas concesiones para que los Entes regionales que tenían implantada esta figura pudieran conservar las competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección de su propio impuesto o canon autonómico, siempre y cuando mantuvieran una identidad en el hecho imponible, incluyeran las mismas exenciones estatales y fijasen una cuota tributaria que no fuera menor a la del impuesto estatal, buscando con ello la coordinación y homogeneización impositiva exigida por la Unión Europea. En todo caso, y en lo que resultase necesario debían acomodar sus impuestos propios a tales exigencias.

Con todo, aquellos Entes regionales que no quisieran o que no pudieran cumplir con estas exigencias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LOFCA podían solicitar una compensación económica por la recaudación que dejen de percibir con la pérdida del impuesto propio, siempre que este último hubiera estado efectivamente implantado con anterioridad al establecimiento del impuesto estatal.

Este impuesto estatal se cede a las Comunidades autónomas, incorporándose dicha cesión de forma casi inmediata, por la Ley orgánica 9/2022, al actual sistema de financiación autonómica. Los Entes territoriales asumen competencias normativas en el impuesto, en particular, la posibilidad de incrementar el tipo de gravamen exigible que, lógicamente, se adaptará a la consecución de una mayor eficacia en el cumplimiento de los objetivos de recogida selectiva, reciclaje y reducción de residuos.

Además, como hemos visto, la Ley 7/2022 fomenta el mejor engranaje vertical de la imposición sobre el tratamiento de residuos, obligando a reformular las tasas sobre los residuos municipales que deberán convertirse en tasas o prestaciones patrimoniales no tributarias específicas, diferenciadas y no deficitarias que, con objeto de cubrir la totalidad de los costes de la recogida y el tratamiento, asuman la filosofía del pago por generación. En definitiva, los Entes locales se han convertido en los principales destinatarios del impuesto de residuos estatal, por lo que las nuevas tasas o prestaciones públicas patrimoniales no tributarias que deberán implantar en un plazo de tres años, serán la principal vía de financiación local. La pena es que el legislador estatal no haya sido más explícito en la regulación de esta tasas o prestaciones que con una regulación adecuada, servirán para fomentar la recogida selectiva y el reciclado que permitan cumplir con el principio de jerarquía imprescindible para atender los retos que exige la Economía circular.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: "La fiscalidad ambiental en el ámbito local" *La función tributaria local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012.

ADAME MARTÍNEZ, F.: *Análisis de la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes Comunidades autónomas y la Unión Europea*, Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Sevilla, 2020.

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

- AAVV: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, febrero 2014.
- COBOS GÓMEZ, J.M.: "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el Anteproyecto de Ley de residuos", *Crónica Tributaria*, núm. 178, 2021.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2022.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M.: "Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos", *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*. ALONSO IBÁÑEZ, M.R. (Dir.), Thomson Reuters-Civitas, 2022.
- COTEC: *Situación y evolución de la economía circular en España*, diciembre 2021.
- CUSINE SARROCHE A., CHAPATÉ COROMINA, S., PELLICER GARCÍA, P.: *Las Tasas de Residuos en España*, 2021, Fundación Ent. Vilanova i la Geltrú, 2021.
- ESEVERRI MARTINEZ, E.: "El impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito", *La distribución del poder financiero en España: homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet* VEGA BORREGO, F., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), Marcial Pons. Madrid, 2014.
- GARCÍA CARRETERO, B.: "La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular", *Crónica Tributaria*, núm. 170, 2019.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: "Los tributos como instrumentos para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible", *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*. ALONSO IBÁÑEZ, M.R.(Dir.), Thomson Reuters-Civitas, 2022.
- HERRERA MOLINA, P.M.: "Incidencia de la futura Ley de Residuos sobre las tasas y tarifas locales", *Tributos locales*, núm. 152, 2021.
- LAGO MONTERO, J.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Navarra, 2000.
- LASARTE LÓPEZ, R.: "Principios y límites rectores en la creación de tributos propios tras la modificación del artículo 6 de la LOFCA", en *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, SANZ GÓMEZ, R., y CUBERO TRUYO, A. (Dir.), Tirant Lo Blanc. Valencia, 2017.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: "Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL", *Dereito*, Vol. 22; Universidad de Santiago de Compostela, 2013.
- LÓPEZ RODRIGUEZ, I.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos", *Blog fiscal de Crónica tributaria*.
- MATA SIERRA, M.T.: "La tributación medioambiental: perspectivas de futuro", *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Thomson-Reuters Aranzadi, 2008.
- MATA SIERRA, M.T., y CARBAJO NOGAL, C.: "Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades financieras", *Quincena fiscal*, núm. 18, 2013.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: "Paradojas de la fiscalidad medioambiental", *Quincena Fiscal*, núm.19, 2021.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: "El extraño. A propósito del "canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2021.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T.: "La compensación por la ocupación por el Estado de los hechos impositivos de los tributos autonómicos. El caso particular del Impuesto sobre los depósitos de las Entidades de Crédito", *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, SÁNZ GÓMEZ, R y CUBERO TRUYO, A. (Dir.), Tirant Lo Blanch, 2017.

## Estudios

*El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial* (María Teresa Mata Sierra)

- OECD: Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, 1972.
- ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos municipal por gestión de residuos" en PALOMAR OLMEDA, A., y DESCALZO GONZÁLEZ, A. (Dir.): *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una Economía Circular*, Aranzadi-Thomson Reuters, 2021.
- PALAO TABOADA, C.: "Los impuestos con finalidad extrafiscal y las Comunidades Autónomas (sentencia 37/1987, de 26 de marzo)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988.
- PATÓN GARCÍA, G.: "Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos", *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal* (GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- PATÓN GARCÍA, G.: "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos", *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XXI, Zaragoza, 2022.
- PUIG VENTOSA, I., y CITLALIC GONZÁLEZ, A.: *La efectividad de los impuestos ambientales sobre el vertido y la incineración de residuos existentes en España*, Documentos del IEF. Núm. 9, 2012.
- PUIG VENTOSA, I., y SASTRE SANZ, S.: "Las tasas de residuos en España", *Crónica tributaria*, núm. 59, 2016.
- PUIG VENTOSA, I.: *Las tasas de residuos en España*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 27, 2016.
- PUIG VENTOSA, I.: "La fiscalidad en el proyecto de ley de residuos y suelos contaminados", *Revista Técnica de Medio Ambiente*, julio-agosto 2021.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: "El régimen financiero de la gestión de recursos", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.
- SALASSA BOIX, R.: "Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular", *Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios y nuevas propuestas* (PATÓN GARCÍA, G. (Dir.), Aranzadi, 2021.
- SALASSA BOIX, R.: "Retos del impuesto al depósito, incineración y co-incineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local", *Revista Catalana de Dret*, vol. XIV núm. 2, 2023.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía circular*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, 2020.
- VILLAR EZCURRA, M., y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional es-pañol", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación. Comentarios y casos prácticos*, núms.197 y 198, 1999.