

IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS (ARTS. 84 A 97)^(*)

GEMMA PATÓN GARCÍA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. JUSTIFICACIÓN Y ANTECEDENTES.– III. CONSIDERACIONES PREVIAS ACERCA DEL OBJETO DE GRAVAMEN.– IV. RÉGIMEN JURÍDICO: 1. Hecho imponible.– 2. Contribuyente.– 3. Devengo.– 4. Elementos de cuantificación.– 5. Gestión del impuesto.– V. REFLEXIONES FINALES EN CLAVE DE COMPLEMENTARIEDAD VERTICAL Y HORIZONTAL.– VI. CONCLUSIONES.– VII. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: La LRSCEC regula el establecimiento de un impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y coincineración como uno de los instrumentos esenciales para lograr la implementación de la estrategia de economía circular. In addition, esta figura tributaria está llamada a colaborar en el cumplimiento de los objetivos europeos de reciclaje y recogida selectiva de residuos que adeuda España. Nos dedicamos al estudio del diseño de este impuesto que plantea ciertas dudas tanto en su propio objeto de gravamen como en la adecuación de su estructura jurídica a las finalidades señaladas, junto a un modelo transitorio de gestión tributaria que tiene el reto de homogeneizar la fiscalidad de los residuos y hacerla extensiva a todo el territorio español, ante la importante disparidad de figuras existentes a nivel autonómico en esta materia.

Palabras clave: fiscalidad de residuos; economía circular; vertedero; incineración; coincineración.

ABSTRACT: The LRSCEC regulates the establishment of a tax on the deposit of waste in landfills, incineration and co-incineration as one of the essential instruments to achieve the implementation of the circular economy strategy. Likewise, this tax figure is called to collaborate in the fulfillment of the European objectives of recycling and selective collection of waste that Spain owes. We are dedicated to the study of the design of this tax that raises certain doubts both in its own object of assessment and in the adequacy of its legal structure to the purposes indicated, together with a transitory model of tax management

(*) Este trabajo constituye una aportación en el marco del proyecto de investigación «Sostenibilidad ambiental dentro de la estrategia de economía circular: Propuestas sobre instrumentos financieros y fiscales», Proyecto de I+D+i «RETOS INVESTIGACIÓN» del Programa Estatal de I+D+i Orientada a los Retos de la Sociedad, Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, Ref.: RTI2018-098715-B-C22. Investigadora principal: Gemma Patón García.

that has the challenge of homogenizing the taxation of waste and extend it to the entire Spanish territory, given the significant disparity of taxation at regional level in this matter.

Key words: waste taxation; circular economy; landfill; incineration; co-incineration.

I. INTRODUCCIÓN

El capítulo II del Título VII de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSCEC) (1), titulado «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», contempla una segunda figura tributaria —junto al Impuesto sobre Envases Plásticos No reutilizables (IEPNR)— que es el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (IEDVIR), que inicialmente no se recogía en el texto del Anteproyecto de Ley de junio de 2020, sino que se incorpora posteriormente en su redacción de 3 de marzo de 2021.

El Anteproyecto (2) incluía en su Título VIII y bajo la rúbrica «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables» un nuevo impuesto con la finalidad de reducir la generación de residuos poniendo el foco de atención en los plásticos de un solo uso. Posteriormente, en marzo de 2021, este Anteproyecto sufrió una importante revisión y en el Título VIII, bajo la rúbrica «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», pasó a incluir dos capítulos en los que se recogía, en primer lugar, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables con algunas modificaciones respecto al texto original del Anteproyecto (3) y, en segundo lugar, un nuevo impuesto: el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. En la LRSCEC actual se conservan estos dos impuestos con algunas modificaciones respecto del texto de la versión del Anteproyecto de marzo de 2021, pero ya no en el Título VIII sino en el VII.

La aprobación de la LRSCEC tiene como finalidades principales: 1) la implementación de la Directiva Marco de Residuos y la Directiva de Plásticos de Un Solo Uso, y 2) la acogida y cumplimiento de los objetivos de la Unión Europea en materia de residuos, así como las obligaciones de recogida selectiva derivadas de la normativa comunitaria; 3) la revisión del reglamento de responsabilidad ampliada del productor, estableciendo un nuevo marco regulatorio (requerido por los reglamentos de la UE y otros adicionales); y 4) la introducción de impuestos estatales sobre los residuos (incluidos los depósi-

(1) BOCG de 13 de enero de 2022, Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular 121/000056, Núm. 57-6.

(2) En su versión original de junio de 2020.

(3) En su versión original de junio de 2020.

tados en vertederos, incineración y los envases de plástico de un solo uso). La implementación del conjunto de medidas contenidas en este cuerpo normativo se prevé que entren en vigor el 1 de enero de 2023.

No cabe duda del protagonismo que adquiere el tratamiento de los residuos para lograr los resultados esperados en materia de eficiencia energética y uso de energías (4). Es por ello que, actualmente, los vertederos forman parte de la gestión de los plásticos al final de su vida útil y es necesario imponer medidas nacionales de restricción destinadas a eliminar esta práctica. En primer lugar, es importante saber que una parte de los residuos posconsumo se envía a reciclar fuera de Europa y el resto se procesa en instalaciones de reciclaje europeas.

La cuestión de los residuos afecta en general a todas las actividades, convirtiéndose no sólo en un problema por lo que representa de recursos desaprovechados, sino por el problema que supone la gestión de los mismos. Por ello, resulta manifiesto que la gestión de los residuos, desde el punto de vista del desarrollo sostenible, debe fundamentarse en dos ejes principales: la prevención y el aprovechamiento eficiente de los recursos.

La inclusión del nuevo impuesto sobre depósitos permite ampliar el ámbito de actuación en materia de residuos, más allá de la prevención en su generación, a aquellos casos en los que su producción resulte inevitable con el objetivo, como se indica en su Exposición de Motivos, de mejorar su gestión mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos (depósito en vertedero, incineración y coincineración) para así reducir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos.

II. JUSTIFICACIÓN Y ANTECEDENTES

En buena lógica, el contexto en que se sitúa el impuesto sobre vertidos e incineración tiene un papel fundamental en relación con la armonización de los elementos configuradores de los impuestos autonómicos preexistentes en la materia. A ello se suma que algunas CCAA tenían mucho recorrido y habían mejorado su regulación de acuerdo a los objetivos de recogida selectiva de residuos y asunción de costes en la gestión —como es el caso de Cataluña—, mientras que otras no han hecho uso de estas figuras impositivas, lo cual, como se expresa en la propia exposición de motivos de la LRSCEC, constituye

(4) 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* (Dir. González-Cuellar Serrano, M.L., Ortiz Calle, E.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 292.

un signo de debilidad de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la UE. Asimismo, ello implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes dificultando la aplicación de las normas. Hay que recordar al respecto que el Ministerio para la Transición Ecológica adopta estas medidas con el ánimo de solucionar el retraso en los objetivos de reciclaje de residuos urbanos previstos en la Ley de residuos de 2011, ante el riesgo de la apertura de un procedimiento de infracción por parte de la Unión Europea (5). En este aspecto incide la LRSCEC que tiene presente la necesidad de actuar a la vista de no haber superado el 50% del reciclaje de los residuos, objetivo fijado para 2019, y pretende el cumplimiento de una tasa de reciclaje del 55% de los residuos urbanos para 2025. El problema del cumplimiento de los objetivos debe enfrentar el reto de la gran asimetría que existe en las Comunidades Autónomas, ya que según el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR) 2016-2022 estos objetivos deben ser alcanzados por todas ellas. De hecho, si bien en 2014 Cataluña ya reciclaba el 41,1% de sus residuos municipales, y el impulso que recibe con la actualización del canon regional en 2017, hay regiones como Madrid o Canarias donde la tasa de reciclaje no llega al 20% (6).

(5) Contamos con el antecedente del reiterado incumplimiento de la Directiva europea de depuración de aguas residuales urbanas como han advertido las autoridades europeas en 2020: <https://www.elagoradiario.com/agua/bruselas-espana-incumplimiento-depuracion-aguas-residuales/>. Vid. Al respecto el Dictamen motivado de la Comisión Europea de 2 de julio de 2020 (2018/2250-C(2020) 3783 final por incumplimiento de determinadas obligaciones contenidas en la Directiva 91/676 sobre protección de aguas contra la contaminación por nitratos y el Informe de la Comisión de 11 de octubre de 2021 (COM 2021) 1000 final.

En materia de aguas debe destacarse el nuevo régimen jurídico ofrecido al canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica por la Disposición adicional vigésima primera de la LRSCEC que introduce un artículo 112 bis en el Texto Refundido de la Ley de Aguas (Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio). Esta figura, a la que se adjudica legalmente la naturaleza de «tasa», grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público (cuencas hidrográficas de competencia estatal) para la producción de energía eléctrica. El legislador pretende así soslayar el vacío legal provocado por la STS de 15 de abril de 2021, que había anulado parte de su regulación, entre otras razones, por no encontrarse previsto en las cláusulas concesionales de las instalaciones hidroeléctricas, así como por vulnerar los principios de jerarquía normativa e interdicción de retroactividad en grado máximo. Si bien el legislador señala su destino a la protección y mejora del dominio público hidráulico, ello sólo significa que se trata de un instrumento de gasto público ambiental, cuestión distinta es que deba automáticamente caracterizarse como un instrumento fiscal con mecanismo desincentivador de conductas nocivas al medioambiente.

(6) El panorama tampoco es muy alentador en cuanto al porcentaje de residuos que termina en vertederos, que en España se sitúa en el 48,2%, por encima de la media de la UE (38,5%). *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states*, edic. 2021, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union, disponible en la dirección <https://doi.org/10.2778/732541>.

Ahora bien, a nuestro juicio, cualquier instrumento fiscal únicamente será directamente vinculado a los postulados de la economía circular si va dirigido a modificar conductas de la sociedad y los agentes productivos que se pongan en relación con la reducción cuantitativa de residuos o que se dirijan a fomentar la prolongación de la vida de los productos en uso (7). A estos fines sirve la fiscalidad a la vista de la Estrategia española de economía circular de junio de 2020, como instrumento eficiente y eficaz para la consecución de los objetivos ambientales de economía circular en materia de residuos siempre que su diseño responda a la jerarquización en la gestión de los residuos. Para mayor concreción en sus orientaciones prácticas, hay que destacar la vinculación obtenida de la fiscalidad de los residuos con la priorización de las primeras opciones de los principios de la jerarquía de residuos, esto es, la prevención, las nuevas recogidas separadas y la preparación para la reutilización y el reciclado. Así, se ha señalado la oportunidad en términos de circularidad, de aplicar impuestos finalistas a las opciones de gestión de escalones más bajos de la jerarquía de residuos en detrimento de otras como son el depósito en vertedero o la incineración (8).

Así, el impuesto sobre vertidos e incineración complementa al impuesto sobre envases de plástico —donde se encuentra la clave de acción a nivel global y europea en materia de residuos actualmente, regulado en los precedentes artículos 67 a 83 de la LRSCEC, y que está íntimamente conectado con los objetivos de la estrategia de economía circular. El hecho cierto es que el reciclaje de plástico está en riesgo por la capacidad de eliminación, ya sea por incineración o en vertederos. El aumento de las prácticas de incineración también representa un obstáculo para el aumento del reciclaje de plástico (9). Desde esta perspectiva, este segundo instrumento fiscal supone un reforzamiento del principio de jerarquía cuya orientación se centra en priorizar cualquier opción de gestión posible de los residuos antes que la eliminación. Según la exposición de motivos de la LRSCEC, la finalidad específica de este instrumento estriba en desincentivar las opciones menos favorables en el tratamiento de residuos para contribuir a reintroducir en la economía los materiales contenidos en los residuos, favoreciendo así el desvío hacia opciones ambientalmente más favorables.

(7) PATÓN GARCÍA, G., «Impulso a la estrategia de economía circular...», *op. cit.*, p. 296.

(8) *Vid.* Ministerio de Transición ecológica y Reto demográfico, Estrategia de economía circular. España 2030, junio 2020, p. 40. https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF.

(9) Global Alliance for Incinerator Alternatives, The Potential Contribution of Waste Management to a Low Carbon Economy; Hogg and Ballinger; Eunomia; octubre 2015, Proceso de establecimiento de BREF para la incineración de residuos – <http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wi.html> Proceso de establecimiento de BREF para el tratamiento de residuos – <http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wt.html>.

Junto a ello, otro eslabón en la cadena de esfuerzos encaminados a la reducción de residuos y generación de buenas prácticas, conectado con este impuesto, viene representado por la obligación incorporada para las entidades locales en el plazo de tres años de desarrollar una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria asociada a los servicios de gestión de residuos que prestan (10). A nuestro juicio, este segundo instrumento impone la transformación o reconfiguración de las tasas locales sobre basuras para su vinculación a la generación de residuos (11), por lo que se viene a incidir en la responsabilidad de los entes locales en los objetivos de reducción de residuos y recogida selectiva.

Una vez justificados los objetivos finalistas de la introducción del impuesto, corresponde subrayar la necesidad de legislar en esta materia a nivel estatal una vez observado el estado de la cuestión en la imposición autonómica sobre residuos. Como es bien sabido existe un buen número de tributos a nivel autonómico —bajo denominaciones distintas— que recaen sobre esta materia imponible. Desde 2003, año en que se aprueba el canon catalán, hasta el recientemente aprobado canon balear sobre vertidos e incineración de 2020, han sido 13 las Comunidades Autónomas que recalcan en la creación de tributos sobre el vertido de residuos y/o incineración (12). El caso para-

(10) Sobre la figura de la prestación patrimonial de carácter pública (PPCP) no tributaria hay que señalar que fue introducida en la Disposición adicional primera de la misma LGT, en la redacción que le ha dado la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (DF 12^o) e incorporada al art. 20.6 TRLRHL. La PPCP no tributaria es de exigencia coactiva cuando responde a fines de interés general y su trascendencia reside en la flexibilización que supone para la regulación y la cuantificación (no hay límite como en la tasa del coste del servicio) de gran relevancia en el ámbito local.

(11) Aspecto que viene siendo una de las deficiencias tradicionales en el diseño de las tasas locales de basuras, *vid.* PATÓN GARCÍA, G., «Tasas de pago por generación», *Tasas Locales* (Dir. Chico de la Cámara, P., Galán Ruiz, J.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, pp. 1220.

(12) En cualquier caso, los impuestos autonómicos que se han establecido en nuestro país atienden fundamentalmente, de un lado, al gravamen sobre residuos sólidos urbanos y, de otro, al gravamen sobre residuos de naturaleza específica, que se han tomado en consideración por el legislador debido a su eventual incidencia e intensidad como causa de perjuicios en el medio ambiente, como pueden ser los residuos radiactivos o los denominados peligrosos. 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, *vid.* LUCHENA MOZO, G.M., PATÓN GARCÍA, G., *Fiscalidad de los residuos*, Bosch, Barcelona, 2008.

digmático y con mayor recorrido es el de Cataluña donde se ha diversificado la tributación sobre el depósito e incineración, incidiendo en la recuperación a través de la valorización energética y los cánones se individualizan para residuos municipales, residuos de la construcción y residuos industriales (13). No obstante, es tradicionalmente conocida la absoluta falta de sistematicidad y coordinación de que se adolece en estos impuestos propios, criticada por la Comisión de expertos de 2014 (14) y desde distintas instancias se ha venido exigiendo un criterio de coherencia en tal sentido.

Así, la amalgama de impuestos autonómicos sobre residuos abocaba a la acción legislativa por parte del Estado, máxime si se observan los efectos perversos que dicha falta de coordinación y armonización acarrea. En este sentido, la estrategia de economía circular señala que *«la falta de armonización o de una mínima coordinación (que) incrementa los costes indirectos para los contribuyentes... y muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las comunidades autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados»* (15). En efecto, esta cuestión se tuvo también presente en la propia Memoria justificativa para la introducción del impuesto sobre vertidos e incineración en el Proyecto de Ley agregando al argumento anterior, el conocido efecto del «turismo de residuos» existente entre las Comunidades Autónomas, así como la eventual barrera que supone para empresas de nueva creación que realicen actividades gravadas, como motivos reveladores de la necesidad de unificar la imposición a nivel estatal.

III. CONSIDERACIONES PREVIAS ACERCA DEL OBJETO DE GRAMEN

Dos consideraciones iniciales antes de adentrarnos en el análisis de las disposiciones del régimen jurídico del impuesto sobre vertidos:

1) Se trata de un impuesto profundamente conductual, que intenta actuar sobre el comportamiento de los sujetos pasivos ante varias opciones posibles, incidiendo en la posibilidad óptima hacia la que debe orientarse a aquéllos. En tal sentido, debemos señalar que su eficacia debe tener lugar una vez ya se ha generado el residuo, mientras que el impuesto sobre el plástico goza de una intencionalidad preventiva, de evitar y reducir la generación del residuo, además, concretamente en sustancias tóxicas como son las que contienen pro-

(13) http://residus.gencat.cat/es/consultes_i_tramits_-_nou/canons/.

(14) Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, febrero 2014, p. 344.

(15) *Estrategia de economía circular...*, op. Et loc. Cit.

ductos plásticos. Por tanto, posee una naturaleza inductora del comportamiento, de aquí que esta circunstancia deba condicionar el diseño jurídico del impuesto.

2) Respecto al sujeto pasivo debe señalarse que los EELL no son responsables en la generación, sino en la adecuada gestión del residuo. Este aspecto goza de trascendencia en tanto que debe implicar la suficiente dotación de medios, instrumentos financieros e infraestructura cercana para la gestión del residuo por los EELL. Por esta razón, puede que la afectación de la recaudación sea en este modelo de imposición un elemento imprescindible para poder financiar el coste de la gestión de los residuos.

Además, es preciso que la afectación no sea una mera declaración de intenciones, abierta e indeterminada, citando un programa de gasto en actuaciones medioambientales en las leyes de presupuestos generales de la CA respectiva. En este sentido, podría seguirse el modelo catalán donde se estableció un Fondo de gestión de residuos para financiar dichas operaciones, en infraestructuras de gestión de residuos municipales y operaciones de gestión de residuos de envases que realicen los entes locales.

Para entender el ajuste del modelo de imposición a su naturaleza conductual, debemos mencionar que el reto fundamental para la gestión de residuos municipales es la problemática de la indefinición de la «fracción resto». En este orden, el tratamiento fiscal debería gravar más a estos residuos domésticos para incentivar la jerarquía de residuos y buenas prácticas de recogida separada, de manera que permitiese desarrollar una gestión adecuada a cada tipología de residuos y la eficiencia mejoraría en tanto en cuanto se consiga una reducción significativa de dicha fracción resto.

Es indudable que para controlar la cascada en la generación de residuos debemos acudir a las fases de producción y comercialización, así como la concienciación en el consumo. Las claves han de estar situadas en la *óptica preventiva* a lo que se ajusta la imposición sobre envases plásticos. Mientras tanto, la imposición sobre residuos, puesto que actúa ante los modos de actuación parece innegable e incluso imprescindible que debiera ser un *impuesto finalista* en estricta correspondencia con la ejecución la jerarquía de residuos (art. 8) que pretende obtener «el mejor resultado medioambiental global» en los flujos de residuos y la estrategia de economía circular, que se asienta sobre un «enfoque de ciclo de vida sobre los impactos de la generación y gestión de esos residuos», teniendo en cuenta los principios generales de «precaución y sostenibilidad», la «viabilidad técnica y económica», la «protección de los recursos», así como el conjunto de impactos medioambientales sobre la salud humana, económicos y sociales.

Este entronque presente a lo largo del articulado de la LRSCEC es una clara exigencia de los postulados sobre los que se asienta la economía circular en su objetivo de evitar que los productos se conviertan en residuos y que no

admite minusvaloración alguna en la tarea de prevención en la generación de éstos. De este modo, la regulación del fin de la condición de residuo (art. 5 PLRSCEC) expresa el enraizamiento circular que supone la vuelta al ciclo de vida de los productos mediante la revalorización o reciclado. Por ello, muchas voces reclaman no tanto una legislación de residuos sino una *legislación de producto* que se ajuste a las necesidades de tratamiento que las tipologías de residuos presentan.

En atención a estas consideraciones, cualquier instrumento económico —entre los que se incluyen los de naturaleza tributaria— que actúe una vez ya se ha generado el residuo deberá diseñarse en *correspondencia a los costes de la gestión de los residuos* (art. 11 LRSCEC) y actuar así como un *mecanismo de recuperación financiera* para los agentes implicados, ya sean entidades públicas o agentes privados.

No obstante, el encaje de este modelo de imposición desde la óptica de los principios constitucionales de tributación pierde consistencia en tanto que, como se ha puesto de manifiesto en distintas ocasiones al hilo de los impuestos propios de las CCAA establecidos sobre esta materia imponible, el gravamen recae sobre un comportamiento que, en sí mismo, ha de considerarse adecuado en términos ambientales como es el depósito o el traslado de los residuos al vertedero o la incineración. Esta es la crítica principal que se formula al objeto de gravamen de esta modalidad impositiva y que ha tenido predicamento previo en distintas Comunidades Autónomas (16). La existencia de una capacidad económica adicional a la específica de su respectiva actividad económica es harto cuestionable, pero que encuentra su acomodo dentro de la doctrina constitucional de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, donde se admite una suerte variante en la denominada «capacidad contaminante» del sujeto pasivo. En cualquier caso, esta crítica pone de manifiesto la problemática que plantea actuar sobre el *producto contaminante generado* —el residuo— en tanto que constituye un elemento perjudicial para el medio ambiente, ya que sólo admite la priorización fiscal respecto a las posibilidades de actuación —que distan de ser homogéneas— y la clase de residuo ante la que nos situemos y ello pasa, como decimos, por la inclusión de la perspectiva de la asunción en la generación de costes por su tratamiento y gestión.

Por ello, desde nuestro punto de vista, la fiscalidad sobre residuos por la conducta del vertido debe contemplarse inexcusablemente bajo las premisas del *principio de responsabilidad del productor del residuo* y, en particular, la *promoción de la asunción del coste de la gestión del residuo* por el agente productor del mismo, lo cual se ajusta en mayor medida a la figura de la

(16) Vid. por todos, MENÉNDEZ MORENO, A., «Paradojas de la fiscalidad medioambiental», *Quincena Fiscal*, nº 19/2021, BIB 2021\5138, p. 4.

tasa. En cambio, cuando la única posibilidad que permite el residuo es su eliminación, puede resultar más aconsejable el impuesto sobre el riesgo para desincentivar el uso de tales materiales que son susceptibles de generar residuos sin posibilidad de reutilización (17).

En definitiva, estas premisas nos llevan a dos conclusiones iniciales en materia del gravamen sobre residuos: 1) la incoherencia en el diseño del instrumento fiscal se resuelve si el gravamen se articula en función del *producto (tipo de residuo)* —lo cual resulta apropiado de acuerdo con el distinto proceso y opciones de tratamiento y gestión que cada clase permite—, y no en función de la conducta que, paradójicamente, a todas luces, es una conducta responsable y adecuada con el respeto al medioambiente; 2) si se decide gravar las posibilidades de actuación ya generado el residuo, sólo es aceptable si la figura tributaria incluye la *vinculación del gravamen con la financiación del coste de tratamiento y gestión del residuo*.

Esta última consideración, si cabe, es de máxima importancia teniendo en cuenta su incidencia en la financiación municipal y el relevante protagonismo de los EELL quienes son competentes y actores principales de esta actividad pública. En tal sentido, el Informe COTEC subraya 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» (18). Y ello, señalando que el modelo se asienta sobre el «pilar fundamental de la gobernanza participativa multiactor en la gestión de la transición a la Economía Circular en España (que) es la colaboración entre los sectores público y privado». Este planteamiento obedece «a la estrecha relación entre estos sectores en el campo socioeconómico y a su rol como actores determinantes en torno a la fijación de estándares, regulaciones y normas, la mayor parte de los cuales tienen su origen en empresas (como la ISO 9000) o la administración pública (p.e. el impuesto sobre los residuos)» (19).

(17) En tal sentido, nos permitimos remitir a LUCHENA MOZO, G.M., PATÓN GARCÍA, G., *Fiscalidad de los residuos...*, op. cit., p. 170.

(18) Una vez más 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.

(19) Informe COTEC, «Situación y evolución de la economía circular en España», Diciembre 2021. Disponible en la web: <https://cotec.es/observacion/economia-circular/f62c16db-5823-deb4-7986-a786e5c3401c>. p. 117. Añade que «no sería eficiente contar con un largo listado de políticas para promover la circularización si las compañías e industrias no tienen un rol activo en su definición y, más importante, en su puesta en marcha».

Así pues, el Informe COTEC apuesta claramente por el impuesto sobre vertido e incineración como pieza clave para la aceleración en la implantación la economía circular y las medidas fiscales (bonus/malus) para incentivar la reducción del depósito en vertedero y los objetivos de recogida de orgánico — tal y como ha recomendado la Comisión Europea—, junto al desincentivo del consumo de plásticos de un solo uso. 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.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO

El régimen jurídico de este impuesto se establece en los artículos 84 a 97 de la LRSCEC, que recae sobre los *comportamientos menos deseables para la gestión de los residuos en general*, indiferentemente del tipo de que se trate, como es el destino en vertedero o bien la incineración, si bien resultará más gravosa la primera opción que la segunda en efectivo cumplimiento de la jerarquía en materia de gestión de residuos. Estamos, pues, ante un nuevo impuesto, de carácter indirecto, que recae sobre los residuos destinados a depósito en vertederos o incineración. El tipo impositivo variará en función de la clase de residuo y de la tipología del vertedero (si es un vertedero de residuos no peligrosos, de residuos peligrosos o de residuos inertes) o de la instalación de incineración (si sirven sólo para eliminarlos o si es para producir energía eléctrica).

No obstante, a la luz del análisis de su régimen jurídico debemos valorar si las disposiciones reguladoras del mismo se orientan efectivamente a conseguir una reducción de la cantidad de residuos que se generan, un incremento del reciclado y un aumento de la tasa de tratamiento «in situ» de los residuos, teniendo en cuenta que debe contarse con elementos adicionales, esencialmente, la dotación de suficientes plantas de tratamiento de residuos e instalaciones de valorización, que generen la minimización de los riesgos y efectos adversos para el medio ambiente y la salud de las personas.

1. Hecho Imponible

La configuración como tributo indirecto que recae sobre los residuos tratados en vertederos, instalaciones de incineración o co-incineración de residuos para su eliminación o valorización energética (art. 84), se extrae de la misma definición del hecho imponible como «la entrega de residuos», con la sujeción al mismo de tres actividades distintas. Concretamente, el hecho imponible se define por la entrega de residuos en establecimientos públicos o privados

ubicados en el territorio de aplicación para: 1) su eliminación en vertederos autorizados, 2) su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración o de co-incineración de residuos autorizadas (art. 88).

La eliminación o vertido es la peor opción de gestión por lo que está justificada esta figura, sobre todo si se aplica a aquellos residuos valorizables de alguna manera que son enviados a eliminación, lo cual incide en su naturaleza de impuesto pigouviano que pretende la modificación de conductas hacia un comportamiento más proclive con el medioambiente. La eliminación constituye la última prioridad, la opción menos ecológica entre las posibles y la que corresponde aplicar cuando no existe otra. Habitualmente, cuando se habla de eliminación, nos referimos a vertido, pero podemos diferenciar el depósito de seguridad en el caso de los residuos peligrosos, y una segunda modalidad consistente en la incineración sin recuperación de energía, que prácticamente ha desaparecido para el caso de los residuos no peligrosos y se aplica a algunos residuos peligrosos muy concretos (ej. Residuos contagiosos, de origen animal, etc.) (20).

A continuación, la norma define diversos conceptos básicos que permiten delimitar el ámbito objetivo del impuesto (art. 87). A tales efectos, los «residuos» alcanzados son todas aquellas sustancias u objetos que su poseedor desecha o tenga la intención u obligación de desechar. Los «vertederos» son aquellas instalaciones para la eliminación de residuos mediante depósitos superficiales o subterráneos. Las «instalaciones de incineración» son cualquier unidad técnica o equipo fijo o móvil dedicado al tratamiento térmico de residuos. Finalmente, las «instalaciones de co-incineración» son instalaciones fijas o móviles que utilizan los residuos como combustible habitual o complementario o en donde estos reciben un tratamiento térmico para su eliminación. La propia Comisión de expertos para la reforma fiscal de 2014 ya había recomendado de manera clara la conveniencia de incorporar el gravamen sobre la opción de incineración del residuo que acompañase al impuesto sobre vertidos, así como su extensión a todo el territorio nacional para facilitar su aplicación (21).

(20) La experiencia del canon catalán, que en 2008 hizo extensivo su gravamen a las operaciones de incineración de residuos municipales y a la deposición controlada de residuos de la construcción, ha demostrado que puede constituir un instrumento eficaz para fomentar la reducción y la valorización de los residuos —según la Agencia de Residuos catalana. El importe va vinculado al nivel de implantación de la recogida selectiva, dado que no llevarla a cabo produce un mayor impacto ambiental y económico en su tratamiento, así como un mayor dimensionamiento o reducción de la vida útil de las instalaciones de disposición final. Los recursos obtenidos se integran en un Fondo de Gestión, planificado por sus respectivas juntas de gobierno, en régimen de cooperación económica con los entes locales.

(21) Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, febrero 2014, p. 347.

No obstante, si bien el gravamen de la incineración, como operación de eliminación, se ajusta al cumplimiento del principio de jerarquía de residuos, su incidencia sobre la economía circular es meramente relativa pues «dependerá del papel que en cada momento y lugar se le asigne frente a las demás opciones prioritarias en el conjunto del sistema de gestión integral de residuos considerado en un plan dado», y ello porque será según las circunstancias existentes en cada situación en la práctica las que permitan que «el mayor o menor rendimiento energético pueda ser suficiente para ascender del último peldaño al penúltimo de la jerarquía, pero no basta para acceder a las cotas superiores reservadas a las opciones de auténtica circularidad (22). Además de la mencionada contingencia de la incineración o coincineración a estos efectos, su inclusión en el ámbito de gravamen sólo se entiende desde la perspectiva del principio de jerarquía de residuos, siendo más crítica su comprensión en relación con la estrategia de economía circular. Respecto de la coincineración, en tanto estamos ante un proceso de transformación del residuo en energía, habida cuenta la oportunidad del gravamen que el legislador acoge, tenemos que señalar la existencia de importantes elementos externos a la propia conducta del sujeto pasivo —como la existencia de instalaciones próximas al lugar de generación del residuo—, y en este contexto podrían haberse tenido presentes otros procesos en la discriminación fiscal como la digestión anaerobia de residuos biodegradables —plenamente circulares—, en los que se combina el reciclado de materiales con la recuperación de energía.

El artículo 89 LRSEEC recoge una lista de conductas que, si bien están incluidas en el hecho imponible, se encuentran exentas del pago del impuesto. Los supuestos a) y c) se refieren a entregas de residuos en las que el sujeto obligado no tiene posibilidad de decisión en relación al tratamiento del mismo, en tanto que la entrega se produce por obligación legal u orden de la autoridad pública. Son los supuestos «de fuerza mayor, extrema necesidad, catástrofe o decomisos de bienes a destruir» —letra a)— o aquellos para los que exista la obligación legal de eliminación en estas instalaciones —letra c)—. Dado que estamos ante un impuesto con finalidad ambiental desincentivador de conductas contaminantes, parece que el gravamen debería ser inocuo respecto de las actividades en que el contribuyente no tiene capacidad de decisión sobre dicha realización del hecho imponible (23). La letra b) se nos antoja más bien una

(22) SANTAMARÍA ARINAS, R.J., «La incineración en la jerarquía de opciones para una economía circular», *Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de derecho ambiental*, N° 35/2019.

(23) 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 y economía circular: instrumentos tributarios y nuevas propuestas* (Dir. Patón García, G., Coord. Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor, 2021, p. 370.

contradictio in terminis al referirse el legislador a la exención de entrega de residuos que procedan de operaciones que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto, si bien pretende evitar supuestos de doble imposición.

Por su parte, las letras d), e) y f) recogen determinadas actividades que suponen entregas de residuos en vertederos, incineradoras o co-incineradoras que el legislador no desea gravar de manera efectiva debido al beneficio económico que producen o a la menor capacidad contaminante que acarrearán. Así, quedan exentas las entregas de residuos procedentes de la descontaminación de suelos de que se hayan ocupado las Administraciones actuando subsidiariamente al no haber podido ser tratados *in situ*, los residuos inertes (24) adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno y con fines de construcción y ciertas operaciones de valorización que no sean de tratamiento intermedio, en tanto generan una contaminación poco significativa.

2. Contribuyente

El artículo 91 de la LRSCEC establece que el contribuyente del impuesto es la persona física o jurídica y demás entidades que prevé la legislación tributaria (25) que realice el hecho imponible.

El concepto de contribuyentes ofrecido trasluce que el legislador está pensando en los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales y, si procede, 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. Entendemos, también, que tienen la consideración de sujetos pasivos en concepto de contribuyentes 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.

(24) Aquellos residuos no peligrosos que no 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 (art. 2.a), RD 646/2020).

(25) Artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003).

Por tanto, desde esta perspectiva el sujeto pasivo sobre el cual recae la carga tributaria es una Administración pública y, en consecuencia, a las administraciones se les imputa una capacidad contributiva en tanto que disponen la entrega controlada, cuyo encaje en orden a la justicia tributaria y a la adecuada planificación de recursos destinados para la gestión de residuos exige el necesario retorno del rendimiento del impuesto a los entes locales (26). No obstante, esta es una cuestión sobre la que la regulación del impuesto nada señala y creemos de esencial trascendencia en orden a lograr la verdadera implicación de los entes locales en los objetivos de reducción del vertido y adecuado tratamiento de los residuos.

Pero también incluye el precepto como responsable sustituto a los gestores de vertederos e instalaciones de incineración o coincineración de residuos «cuando sean distintos de quienes realicen el hecho imponible», a quienes obliga a repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas (art. 94). Sin embargo, la repercusión no es exigible cuando se trate de liquidaciones practicadas por la Administración o cuando los propios contribuyentes deban presentar la correspondiente autoliquidación. Manifiesta aquí el legislador cierta confusión entre las figuras de la sustitución y la repercusión, tanto más cuando las obligaciones materiales y formales legales derivadas del impuesto se mantienen de acuerdo con el art. 95.2 que obliga igualmente al sustituto y al contribuyente a presentar trimestralmente por vía telemática una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural.

Además, a efectos de control, es relevante reseñar la obligación de inscripción en un Registro territorial del impuesto que constituirá un Censo de obligados tributarios y que se regulará mediante Orden del Ministerio de Hacienda (art. 95.4).

3. Devengo

Muestra de la naturaleza indirecta de la figura impositiva, es el carácter instantáneo con que se establece el devengo del impuesto en el artículo 90 que se vincula con el momento en que se realice el depósito de los residuos

(26) Si bien al hilo del canon catalán sobre vertidos e incineración, RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., señala que «el municipio no se considerará productor ni poseedor en cuanto a los residuos que adquiere y posee como consecuencia de los servicios municipales de gestión de residuos». En efecto, los entes locales pueden ser considerados «poseedores», se hacen cargo de los residuos, pero no son los generadores. En este mismo sentido es preciso tener en cuenta, además, que el rendimiento del canon en cuestión se devuelve a los entes locales, mediante el fondo de gestión de residuos, porque las entidades locales, por definición legal, son los únicos beneficiarios del fondo mencionado», «El canon catalán sobre la disposición de residuos». *op. cit.* pp. 120 y sigs.

en el vertedero o en el momento de la incineración o coincineración de los residuos en las instalaciones dispuestas a tal efecto. Lógicamente, el devengo del impuesto se produce cuando se realice la entrega del residuo y dicha entrega haya sido aceptada por los gestores de dichas instalaciones, pues no es sino hasta este momento cuando se tiene constancia de la opción elegida para su gestión.

4. Elementos de cuantificación

La base imponible del IEDVIR está constituida por el peso, medido en toneladas métricas (Tm), de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados y se determina por cada instalación en donde se realicen las actividades gravadas. Cuando la Administración no pueda determinar la base imponible mediante estimación directa, podrá hacerlo a través de estimación indirecta, teniendo en cuenta cualquier dato, circunstancia o antecedente que pueda resultar indicativo del peso de los residuos depositados, incinerados o coincinerados. En particular, la norma destaca el levantamiento topográfico del volumen de residuo y la caracterización del residuo depositado, incinerado o coincinerado, con determinación de la densidad y composición (art. 92).

En cuanto a los tipos impositivos establecidos para el cálculo de la cuota íntegra se establecen en función de la clase de instalación y residuo (art. 93). De acuerdo a la normativa europea, los tipos de instalación serán vertederos de residuos no peligrosos, vertederos de residuos peligrosos, vertederos de residuos inertes, desagregándose una menor carga tributaria para instalaciones de incineración que utilicen los residuos principalmente como combustible u otro modo de producir energía (27), instalaciones que realicen la incineración que realicen otras operaciones de valorización, otras instalaciones de incineración de residuos y finalmente las instalaciones de coincineración que quedan fuera de gravamen alguno. Por lo que se refiere al tipo de residuos se distinguen aquellos municipales (28), los rechazos de

(27) Anexo II de la LRSCEC.

(28) Estos residuos comprenden dos tipos: 1º 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, y residuos voluminosos, incluidos los colchones y los muebles. 2º 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. Asimismo, los residuos municipales no comprenden los 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 [art. 2.as).2, PL].

residuos municipales (29) y los residuos eximidos de tratamiento previo al vertido (30). En razón de ambos criterios se aplicará la siguiente diversidad de tipos impositivos que, tras su paso por la tramitación parlamentaria, incluyó algunos ajustes:

a) Vertederos de residuos no peligrosos:

1° Residuos municipales: 40 €/t.

2° Rechazos de residuos municipales: 30 €/t.

3° Residuos distintos de los anteriores eximidos de tratamiento previo (art. 7.2 RD 646/2020): 15 €/t (si contiene residuos inertes superior al 75%: residuo inerte: 3 €/t).

4° Otro tipo de residuos: 10 €/t (si contiene residuos inertes superior al 75%: residuo inerte: 1,5 €/t).

b) Vertederos de residuos peligrosos:.

1° Residuos eximidos de tratamiento previo (art. 7.2 RD 646/2020): 8 €/t.

2° Otro tipo de residuos: 5 €/t.

c) Vertederos de residuos inertes:

1° Residuos eximidos de tratamiento previo (art. 7.2 RD 646/2020): 3 €/t.

2° Otro tipo de residuos: 1,5 €/t.

d) Instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de eliminación codificadas como D10:

(29) Los 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, es decir, los siguientes: 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 eliminen mecánicamente durante 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.

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

(30) Cuando el tratamiento sea técnicamente inviable o no contribuya a reducir la cantidad vertida o la peligrosidad para la salud humana o el medio ambiente (art. 7.2, RD 646/2020).

- 1° Residuos municipales: 20 €/t.
 2° Rechazos de residuos municipales: 15 €/t.
 3° Residuos distintos a los anteriores: 7 €/t.

e) Instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de valorización codificadas como R01:

- 1° Residuos municipales: 15 €/t.
 2° Rechazos de residuos municipales: 10 €/t.
 3° Residuos distintos de anteriores: 4 €/t.

f) Otras instalaciones de incineración de residuos:

- 1° Residuos municipales: 20 €/t.
 2° Rechazos de residuos municipales: 15 €/t.
 3° Residuos diferentes a los especificados en los números 1° y 2° anteriores que no han sido sometidos a las operaciones de tratamiento codificadas como R02, R03, R04, R05, R06, R07, R08, R09, R12, D08, D09, D13 y D14 en esta Ley: 5 €/t.
 4° Otro tipo de residuos: 3 €/t.

g) Residuos coincinerados en instalaciones de coincineración de residuos: 0 €/t.

Como puede fácilmente apreciarse el presente cuadro de tipos impositivos diferenciados complican palpablemente la aplicación del impuesto, por lo que si bien puede afirmarse un esfuerzo generalizado por la discriminación fiscal en función de la mayor o menor capacidad contaminante, lo cierto es que la excesiva concreción y diferenciación obliga a generar una categoría de «otros residuos» para aquellos residuos —como los procedentes de la construcción y demolición— o cualesquiera cuya calificación se complique y que puede generar ciertas controversias aplicativas para los que se establece una menor carga tributaria (31). Lo cierto es que la situación cambiará ostensiblemente respecto al cuadro de gravámenes previamente existente en el ámbito auto-

(31) Compárese de acuerdo al siguiente cuadro los tipos impositivos aplicados en los impuestos autonómicos. Fuente: <https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/>

	Tipo de residuo						
	Municipales valorizables	Municipales no valorizables	Industriales peligrosos valorizables	Industriales peligrosos no valorizables	Industriales no peligrosos valorizables	Industriales no peligrosos no valorizables	construcción y demolición
Madrid			8,00	8,00	5,00	5,00	1,00
Aragón			35,00	15,00			3,00
Murcia			15,00	15,00	7,00	7,00	
Cantabria			2,00	2,00	2,00	2,00	
La Rioja			21,00	21,00	12,00	12,00	4,00
Comunidad Valenciana			10,00	7,00	5,00	3,00	0,50
Extremadura	12,00	12,00	18,00	18,00	12,00	12,00	3,50
Castilla y León	20,00	7,00	15,00	35,00	20,00	7,00	3,00
Cataluña (vertido)	30,00	30,00					
Cataluña (incineración)	14,50	14,50					
Cataluña (industriales y RCD)			15,80	15,80	15,80	15,80	3,00
	* tipos impositivos expresados como €/tonelada, excepto residuos de la construcción en Madrid donde se expresa en €/m ³						

nómico. Al respecto, puede señalarse que, como dijimos, Cataluña fue la Comunidad Autónoma pionera en España en la aplicación de cánones de vertido e incineración de residuos municipales, y de hecho, sigue siendo la única comunidad que grava el concepto de incineración. Este instrumento ha demostrado su efectividad para la disminución del vertido e incineración de residuos en masa desde su introducción en 2004, así como el incremento en los niveles de recogida selectiva y reciclaje en Cataluña, en particular de la fracción orgánica de los residuos municipales (32).

Nos parece pues necesaria la diversificación impositiva respecto del depósito para eliminación, de un lado, y la incineración, de otro, lo cual se encuentra en directa correlación a los principios de proximidad y suficiencia que rigen en materia de residuos desde la originaria Ley 10/1998, de residuos, pasando por la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados y el artículo 9 «Autosuficiencia y proximidad» de la LRSCEC actual, lo cual en la práctica obliga a 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.

En línea con la exigencia de simplicidad y el tratamiento de los residuos coherente que impone el principio de jerarquía, puede que no se ajuste demasiado bien a ello la distinción de un mayor gravamen para los residuos no peligrosos siendo fiscalmente más costoso que los residuos peligrosos. Máxime cuando el propio Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, en su Anexo II, permite que los vertederos para residuos no peligrosos podrán admitir residuos peligrosos no reactivos estables de naturaleza granular o monolítica siempre que no se depositen en la misma celda junto con residuos no peligrosos biodegradables y que satisfagan unos límites de contaminación señalados en los apartados 2.3.1 y 2.3.2. Ello es muestra de que el legislador es consciente de las carencias en la planificación de infraestructuras para la gestión de residuos. Sin embargo, no parece conveniente que la segmentación impositiva en razón del tipo de vertedero ante el que estemos pueda ser el elemento que justifique un mayor o menor gravamen pues es un criterio ajeno a la toma de decisiones por el contribuyente y que además está condicionado por el tipo de residuo generado y las infraestructuras disponibles en el territorio, cuya responsabilidad no recaerá siempre sobre el contribuyente. Únicamente, el criterio de la mayor o menor capacidad contaminante podría sustentar la discriminación fiscal (nivel de toxicidad, naturaleza infecciosa, etc.) que, por otra parte, es el criterio que

(32) <https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/>.

parece justificar el tipo de gravamen para los residuos inertes que se explica debido a su nula peligrosidad e insignificante potencial contaminante. No obstante, tenemos ciertas dudas de la idoneidad en la adopción de este criterio y, a priori, no encontramos una motivación precisa en la distinción de gravamen en función de la clasificación del residuo como peligroso o no, máxime ante el reconocimiento que el propio Ministerio afirma al referirse al mismo como «un proceso complejo que puede abarcar varias fases que se llevan a cabo de forma de forma secuencial». La finalidad de esta clasificación se dirige a facilitar una gestión adecuada de sus residuos, cuya responsabilidad recae sobre el productor o poseedor inicial de estos residuos, quien además deberá identificarlos correctamente mediante el código LER (Lista Europea de Residuos) y determinar sus características de peligrosidad. Así, no todos los residuos peligrosos tendrán asignado un mismo tratamiento, sino que dependerá de sus características y composición (33).

En cambio, los tipos impositivos en las incineradoras no dependen tanto de la peligrosidad o contaminación de los residuos, sino más bien del tipo de instalación de que se trate y el tratamiento en la gestión del residuo que es, a nuestro juicio, un criterio más adecuado de acuerdo al principio de asunción de costes en la gestión de los residuos y la disponibilidad de infraestructuras. En este caso resulta más elevada la presión fiscal para la incineración de residuos municipales con baja eficiencia energética (sanitarios, residuos peligrosos y subproductos animales) que para la incineración de residuos municipales utilizados principalmente para producir energía, como última opción aplicable para la recuperación del residuo. Según la normativa reguladora, se trata de instalaciones que utilizan los residuos como combustible habitual o complementario o en donde los residuos son eliminados mediante la incineración basada en procesos de tratamiento térmico (34). Si la coincineración de residuos tiene lugar de tal manera que el principal propósito de la instalación no sea la generación de energía o la producción de productos materiales, sino más bien el tratamiento térmico de residuos, se considerará como instalación de incineración de residuos. De acuerdo con ello, el tratamiento fiscal más beneficioso para instalaciones de cogeneración, al encontrarse exonerados de

(33) MITECO, *Guía técnica para la clasificación de los residuos*, abril 2020, p. 22. Disponible en la web: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/guiatecnicaclasificacionderesiduosfinal_tcm30-509157.pdf.

(34) El Reglamento de emisiones industriales, aprobado por el Real Decreto 815/2013, de 18 de octubre, mediante el que se completa la transposición de la Directiva 2010/75/UE, de 24 de noviembre de 2010, sobre las emisiones industriales (prevención y control integrados de la contaminación), recoge disposiciones para instalaciones de incineración y de coincineración de residuos en su Capítulo IV e impone valores límite de emisión en su Anexo VI. El Capítulo IV del Reglamento de emisiones industriales se aplica a las instalaciones de incineración y coincineración de residuos que incineren o coincineren residuos sólidos o líquidos.

gravamen (35), puede dar lugar a supuestos de elusión fiscal que precisarán de una relevante tarea de inspección y control administrativa.

Respecto a la carga impositiva, ha de partirse de la consideración realizada por la Comisión Europea, que indicó la existencia de tipos impositivos bajos en comparación con otros Estados miembros de la UE en los impuestos autonómicos ya existentes para el depósito en vertederos (36). No obstante, entendemos que la importante disparidad preexistente en la materia determina una prudencia inicial en la fijación de los tipos. Por otro lado, las cuotas tributarias fijadas en la LRSCEC son mínimas, ya que el artículo 93.2 permite la posibilidad a las Comunidades Autónomas de incrementar los tipos impositivos respecto de los residuos depositados, incinerados o coincinerados en sus respectivos territorios.

El aspecto anterior no es óbice para la inclusión en la norma de una previsión del incremento de tipos escalonado para vertido e incineración en función del cumplimiento de los objetivos de reciclaje y reducción del vertido de residuos, tal y como señalamos recientemente en otro lugar (37). Una previsión en este sentido podría ser alentadora para el acomodo de las actuaciones respecto de los residuos a medio plazo de acuerdo con los postulados de la circularidad, siguiendo la estela del canon catalán (38).

A estas consideraciones se suma la opinión del Comité de personas expertas que ha recomendado una «senda creciente de los tipos reales del IEDVIR para intensificar los efectos del tributo y garantizar su aplicación gradual. 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

(35) El tipo para las coincineradoras de residuos está fijado en cero euros. Al respecto, SALASSA BOIX, R. ha manifestado sus dudas acerca del encaje de este tratamiento fiscal de acuerdo a la orientación del modelo de economía circular, «Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular», *Tendencias actuales en economía circular...*, *op. cit.*, p. 376.

(36) Comisión Europea, 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.

(37) Cfr. GARCÍA CARRETERO, B., PATON GARCÍA, G., «La fiscalidad de los envases plásticos y vertidos e incineración en el Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados», *Desarrollo sostenible urbano y economía circular* (Dir. García Calvente, Y., Coord. Sedeño López, J.F.), Aranzadi, Cizur Menor, 2021, p. 162.

(38) Así el canon catalán prevé desde los 30 €/t para vertido y 14,50 €/t para incineración en 2017, hasta los 47,10 y 23,60 €/t, respectivamente en 2020. *Vid.* Tabla 2 <https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/>.

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. 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» (39).

5. Gestión del impuesto

A estos efectos, la normativa nos sitúa ante un régimen transitorio en que la cesión del rendimiento, la atribución de competencias normativas y de competencias de gestión precisan de la adopción de los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido. En función de ello, la recaudación del impuesto se asignará a las Comunidades Autónomas en función del lugar donde se realicen los hechos imposables gravados por el mismo (art. 97). La exposición de motivos de la LRSCEC expresa el margen de que disponen las Comunidades Autónomas para vincular el ejercicio de la autonomía financiera a la mejora de la gestión más sostenible de los residuos mediante la posibilidad normativa de incrementar la financiación.

Sin perjuicio, de este régimen transitorio que, como hemos señalado, queda a la espera de la incorporación del impuesto al modelo de financiación autonómica, la problemática jurídica más relevante puede que sean las consecuencias derivadas de la ocupación de hechos imposables autonómicos por el Estado que se produce con el establecimiento del IEDVIR, ya que la consabida disparidad, junto al mecanismo de la cesión del impuesto establecida, puede conllevar distintas controversias entre las Administraciones estatal y autonómicas.

Al respecto, la Disposición Adicional 7ª de la LRSCEC prevé la posible situación jurídica que puede derivarse por la colisión de la nueva imposición establecida en esta norma con los impuestos preexistentes en el ámbito autonómico. Así dispone:

1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre *hechos imposables gravados por las comunidades autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos*, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas (LOFCA).

(39) Comité de personas expertas, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, p. 292. Disponible en la web: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será *únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios* de las comunidades autónomas que estén vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020.
3. Las medidas de compensación en favor de las comunidades autónomas establecidas con base en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980 se *minorarán en el importe de la recaudación que perciban las correspondientes comunidades autónomas* de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

En concreto, el mecanismo armonizador del artículo 6.2 LOFCA supone que «cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a ésta una disminución de ingreso, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas». Por tanto, el escenario planteado a la vista de los numerosos impuestos autonómicos sobre residuos preexistentes aboca a la aplicación del art. 6.2 LOFCA debido a la concurrencia que se producirá con el IEDVIR. En consecuencia, el Estado tendrá el deber de compensación financiera por la recaudación perdida siempre que el impuesto estatal suponga una minoración de los recursos financieros que percibían las Comunidades Autónomas derivados de la exacción del impuesto autonómico.

No obstante, el legislador va algo más allá, señalando que las consecuencias jurídicas del artículo 6.2 LOFCA sólo serán de aplicación para tributos autonómicos que tengan vigencia previa al 17 de diciembre de 2020, y ello, aun a pesar de que la LOFCA no incorpora ninguna exigencia temporal adicional, vinculando sus efectos al momento de establecimiento del tributo estatal. Esta disposición trata de evitar que, en el período de tramitación de la LRSCEC, cualquier Comunidad Autónoma estableciese un impuesto autonómico con semejante hecho imponible para aprovechar una posible compensación financiera.

Sin ánimo de prejuzgar la intencionalidad de manera previa, hemos de referirnos a la reciente aprobación en Baleares de un canon sobre el vertido y la incineración de residuos que grava «la deposición en vertedero y el tratamiento mediante incineración, con o sin recuperación energética, del desecho de los residuos domésticos o municipales» (40). Al efecto, debemos traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional en las Sentencias 26, 59 y 73/2015 en relación con el Impuesto sobre depósitos de entidades de crédito (IDEC), supuesto en que también se fijó la fecha de introducción de la enmienda de

(40) Art. 40 Ley 3/2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2021. Acerca de su régimen jurídico, vid. MENÉNDEZ MORENO, A., «El extraño. A propósito del "canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears"», *Quincena Fiscal*, n° 7/2021, BIB 2021\1649.

tramitación del proyecto de ley en que se aprobó el impuesto estatal para que comenzase a tener efectos el deber de compensación del art. 6.2 LOFCA. En este asunto el Tribunal Constitucional admitió la fijación de la fecha en razón de su finalidad que no es otra que la «irrazonabilidad» en la creación de tributos equivalentes por las Comunidades Autónomas para «situarse en la posición de posibles acreedoras de las medidas de compensación o coordinación».

Si analizamos las disposiciones del legislador balear no parece que exista dicha intencionalidad en tanto que la ley balear prevé una entrada en vigor del impuesto autonómico (Disp.ADic. 20ª) postergada a la vigencia de la ley de presupuestos en que se introduce el impuesto. En concreto, se señala que «en ningún caso el devengo del impuesto se producirá antes del día 1 de julio de 2021» (41), fecha que, por otro lado, era la señalada inicialmente en el original Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados para la entrada en vigor del mismo. No obstante, el Proyecto de Ley inicialmente señaló como entrada en vigor previsible del impuesto estatal sobre vertidos e incineración el «primer día del segundo trimestre natural siguiente a la publicación de la ley» (Disp. Final 10ª). De manera que, a la vista de todo ello, no es posible descartar una eventual controversia jurídica que puede surgir en función de cuándo se interprete que se produce la apropiación del hecho imponible por el Estado y de la fecha de entrada en vigor el impuesto estatal (1 de enero de 2023). Y ello, siempre que el Tribunal Constitucional, en caso de que el asunto sea sometido a su consideración, mantenga la doctrina emanada para el caso del IDEC, a pesar de que en esta ocasión alberguemos serias dudas acerca de si puede considerarse de argucia jurídica el proceder del legislador balear (42).

V. REFLEXIONES FINALES EN CLAVE DE COMPLEMENTARIEDAD VERTICAL Y HORIZONTAL

La LRSCEC ofrece un tratamiento tributario integral en materia de residuos y deja entrever la necesidad de un eje articulado a nivel vertical manifestado en la triada de medidas fiscales contenidas en la misma —el IEPNR estatal, el IEDVIR cedido a las CCAA y la tasa o PPCP local. No obstante, la consecución de resultados satisfactorios con el cumplimiento de las exigencias europeas en materia de residuos, no se fía exclusivamente a estas medidas tributarias,

(41) Asimismo, el legislador balear también refiere que «el primer devengo del canon (...) se producirá, para el hecho imponible (...), el día que entre en vigor la norma que apruebe los modelos de autoliquidación» (Disp.Adic. 20ª.2), lo cual demuestra cierta confusión entre el momento del nacimiento de la obligación tributaria y el momento de exigibilidad del impuesto.

(42) Cuestión que sí podemos compartir con el criterio mantenido por el TC en las Sentencias del IDEC mencionadas para los urgentes procesos legislativos que fueron tramitados en el caso del IDEC de Cataluña y Asturias en 2012.

sino que éstas se complementan con otras de distinta naturaleza recogidas en la misma Ley (Anexo V).

Desde esta perspectiva, el impuesto sobre el plástico, junto al impuesto con un ámbito más general de incidencia sobre todo tipo de residuos, constituyen instrumentos de política económica que en buena lógica habrían de limitar los impactos ambientales que son relevantes y colaborar en los costes de gestión de residuos y gastos ambientales que habitualmente no son internalizados. He aquí la conexión del diseño «restaurativo» y «regenerativo» del modelo de economía circular que incide en la necesidad de adoptar acciones por parte de los poderes públicos para provocar un cambio en los hábitos de consumo y que, en consecuencia, originen la modificación en los procesos de producción que permitan el cierre del círculo (43). Ello se traduce en el objetivo de reducir la puesta al consumo de productos envasados con plásticos no biodegradables, proceso, además, que debe transitar por la eliminación del «sobreenvasado» de productos naturales o bien por la sustitución de materiales plásticos utilizados en la comercialización de productos por otros materiales que la conservación de los mismos permita (esencialmente nos referimos a alimentos) y que sean envases biodegradables o compostables.

Por tanto, el impuesto estatal en esta materia imponible generaliza a todo el territorio nacional la responsabilidad que deben adoptar el conjunto de las Comunidades Autónomas en el cumplimiento de los objetivos para una adecuada gestión de los residuos y hacer efectivo el principio de jerarquía de residuos. Al respecto, los residuos pueden ser considerados como un sector adecuado para la cooperación de distintos niveles territoriales en el ámbito de la fiscalidad medioambiental y los objetivos de reducción de aquéllos, que se sitúa en primera línea de actuación de las instancias políticas nacionales e incluso de organismos internacionales. No obstante, las dificultades aplicativas que puedan eventualmente plantearse por la conexión del objeto de gravamen por tipos de residuos entre el nivel autonómico y local deberían solventarse en aplicación de la lealtad institucional y el acuerdo entre autoridades políticas (44).

Asimismo, debe llamarse la atención acerca del protagonismo y exigencia que se sustrae del impuesto autonómico sobre residuos y que desciende a las entidades locales en la aplicación de los principios de la política de residuos, en especial, la jerarquía de residuos, autosuficiencia y proximidad y asunción

(43) Cfr. PATÓN GARCÍA, G., «Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental», *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (Dir. Luchena Mozo, G.M., Sánchez López, M.E.), Atelier, Barcelona, 2020, p. 187.

(44) Vid. PATÓN GARCÍA, G., «Tasas de pago por generación», *Tasas locales* (Dir. Chico de la Cámara, P., Galán Ruiz, J.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, pp. 1219 y ss.

de costes de la gestión de los residuos. En efecto, la previsión de la inclusión de la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o prestación patrimonial diferenciada y no deficitaria dirigida a implantar un sistema de pago por generación (art. 11.3 LRSCEC), evidencia la búsqueda de efectividad de tales principios. No obstante, hay que considerar el reto que ello supone para muchos municipios con recursos limitados y/o escasa experiencia en este terreno. La evidente conexión entre el IEDVIR y la futura formulación de tasas locales en clave de generación de residuos se constata en tanto que las EELL han de trasladar el coste a los usuarios del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, una cuestión con un importante impacto económico, pero que también ha de orientarse al servicio de la contención y reducción de los residuos destinados al depósito en vertedero o incineración (45).

Por ello, pensamos que el impuesto sobre vertidos e incineración debería articularse con un carácter finalista mediante un *mecanismo de devolución a los entes locales* que permitiese revertir en la gestión de residuos recursos dirigidos a impulsar la construcción de infraestructuras de residuos, estimular las buenas prácticas a través de programas de subvenciones o hacer más atractiva la recogida selectiva en cantidad y calidad. Este es el modelo de gestión que implantó la Agencia de Residuos de Cataluña y que ha obtenido excelentes resultados en términos de recogida selectiva y tratamiento de los residuos.

Sin perjuicio de reconocer la apuesta integral impositiva que se acomete en la LRSCEC con las figuras impositivas expuestas en materia de protección ambiental, nos genera ciertas dudas el diseño elegido para el impuesto sobre vertidos e incineración. Es loable el ámbito de aplicación objetiva del mismo, incluyendo al efecto la incineración para evitar conductas indeseadas respecto al vertido. No obstante, nos parece que los tipos impositivos complican la estructura jurídica del impuesto y hacen precisa una importante y costosa tarea de manejo de datos, inspección y control para su eficaz aplicación. La diversificación de tipos impositivos debería estar fijada exclusivamente en función del tipo de instalación y el tratamiento de gestión del residuo en directa correlación a los principios de jerarquía y asunción de costes en la gestión de los residuos. Acoger el criterio de la peligrosidad o no del residuo para diversificar la carga tributaria puede situarse en correlación con la protección de salud humana y el medio ambiente, pero no incide de manera decisiva en el cambio de comportamiento del contribuyente y, en particular, en la realización del vertido o incineración que no podrá modificarse dado que las características de cada tipo de residuo imponen un específico tratamiento y posibilidades

(45) Como bien señala HERRERA MOLINA, estas consideraciones han de entenderse en clave de cumplimiento del objetivo del impuesto «garantizar la jerarquía en la gestión de residuos evitando, en la medida de lo posible, el depósito y la incineración», «Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales», *Tributos Locales*, N° 152/2021, p. 18.

de recuperación. Desde este punto de vista, observamos la oportunidad de replantearse una simplificación de los tipos impositivos en los términos expresados. Otras medidas adicionales podrían encaminarse a activar de manera decidida procesos de tratamiento de residuos como la mencionada previsión de un aumento progresivo de tipos impositivos de manera paulatina al modo en que se dispone en figuras impositivas similares en derecho comparado a los fines de incentivar actuaciones proclives a la mejora en el tratamiento de los residuos (46).

El modelo de colaboración público-privada se hace indispensable en la gestión de residuos y, por tanto, el engranaje del mismo constituye un aspecto decisivo de cara a lograr la eficiencia en las tareas de tratamiento de residuos. En concreto, la Disposición Final Octava establece una bonificación para el sector HORECA por colaboración en la reducción de los residuos alimentarios con entidades de economía social (47) y la bonificación por donación de alimentos del art. 19.4 que fomenta la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano, priorizándolo frente a la alimentación animal y a la transformación en productos no alimenticios, como una de las medidas para prevenir la generación de residuos a adoptar por las autoridades competentes (48). Así, dicho precepto dispone que, en los términos que prevé el TRLRHL, las entidades locales podrán establecer en las correspondientes ordenanzas sobre la financiación de los servicios de recogida de residuos,

(46) En este sentido, nos parece plausible la previsión del artículo 19.4 de la LRSCEC que dispone la posibilidad para las entidades locales de bonificar empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos sistemas de gestión con que reduzcan los residuos alimentarios, en colaboración con entidades de economía social.

(47) La Disposición Final 8ª añade un apartado 6 al artículo 24 TRLRHL con el siguiente tenor: «Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra e las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local».

(48) El artículo 19.2 LRSCEC dispone que las industrias alimentarias, las empresas de distribución y de restauración colectiva deberán priorizar, por este orden, la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano, o transformación de los productos que no se han vendido pero que siguen siendo aptos para el consumo, la fabricación de piensos y en última instancia, ya como residuos, a la obtención de compost y digerido para su uso en agricultura. En este contexto, además de contemplarse expresamente los incentivos fiscales a la donación de productos (en particular alimentos) en la relación ejemplificativa contenida en el Anexo V de instrumentos económicos que las autoridades competentes deberán usar para la aplicación del principio de jerarquía de recursos, el apartado 4 del artículo 19 regula un beneficio fiscal en el ámbito de la tributación local.

bonificaciones en las tasas o en su caso, en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que graven la prestación de dichos servicios de recogida, para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable el desperdicio de alimentos, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas hayan sido previamente verificados por la entidad local.

La misma filosofía aplica el legislador, cuando, en el último peldaño del trámite parlamentario de la norma en el Senado, se recoge la adecuación de la valoración de los bienes donados a cualquier alteración que hayan podido sufrir (Disposición adicional vigésima segunda LRSCEC) (49). De manera que la base imponible será el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega y se aplicará el tipo 0 en el IVA a los bienes adquiridos a título lucrativo o gratuito por entidades sin fines lucrativos que se destinen a fines de interés general.

VI. CONCLUSIONES

En síntesis, ha de señalarse que el papel del IEDVIR ha de pasar por un período transitorio hasta conseguir la coordinación y homogeneización recomendada en la imposición sobre residuos en España, encontrándose a la espera de que el modelo de cesión del impuesto a las CCAA se consolide tras su incorporación al sistema de financiación autonómica. Por ello, la consecución de una mayor eficacia en el cumplimiento de los objetivos de recogida selectiva, reciclaje y reducción de residuos puede no ser constatable en virtud de este impuesto hasta que las CCAA aprueben incrementos en los tipos de gravamen. A estos efectos, estimamos que la potencialidad recaudatoria del instrumento fiscal del IEDVIR debería complementarse con otros incentivos en los sistemas de depósito y devolución (SDDR) y las obligaciones derivadas de los regímenes de responsabilidad ampliada del productor (RAP) (50) para conseguir una mejora apreciable en la recogida eficiente de los productos y materiales usados.

Asimismo, no hay que olvidar el engranaje vertical de la imposición sobre residuos que ha de ponerse en conexión con la reformulación de las tasas sobre los residuos municipales con objeto de cubrir la totalidad de los

(49) Modifica la redacción de la regla 3.º, del apartado Tres del artículo 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ofreciendo un nuevo régimen fiscal de las donaciones de producto.

(50) Contemplados en el Anexo V de la LRSCEC, junto a otras medidas para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos.

costes de la recogida y el tratamiento, que asuman la filosofía del pago por generación (11.3 LRSCEC). Actualmente, las tasas de residuos municipales no están articuladas sobre la base de un principio de pago por generación, por lo que no constituyen un incentivo para fomentar la recogida selectiva y el reciclado. Es fundamental poner a disposición de los Ayuntamientos instrumentos de apoyo, técnicamente impecables, como las ordenanzas tipo, con la finalidad de facilitar este tránsito hacia el modelo fiscal local en materia de residuos de perfil circular (51).

Al hilo del análisis del régimen jurídico de este impuesto se ha puesto de manifiesto también que la presumible coherencia entre el principio de jerarquía de opciones y las exigencias derivadas de los postulados de la economía circular pueden generar ciertas fricciones, sin que puedan alcanzar una disociación entre ambos, sino una operatividad complementaria. Si bien es cierto que el principio de gestión integrada, supone la necesidad de actuar en todos los escalones de la jerarquía de residuos para lograr resultados eficientes en los términos de tratamiento y gestión adecuada de los residuos, no puede afirmarse el ajuste total de la imposición sobre residuos, tal cual está planteada, pues la economía circular se asienta sobre la premisa de la eficiencia material en el uso de los recursos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- COBOS GÓMEZ, J.M. (2021): «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, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid (2022): https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf.
- Eurostat, *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union, edic. 2021, <https://doi.org/10.2778/732541>.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D (2021): «Avances en la Economía Circular: Nueva legislación sobre residuos y plásticos», *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 108.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2019): «La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular», *Crónica Tributaria*, nº 179.
- GARCÍA CARRETERO, B., PATÓN GARCÍA, G. (2021): «La fiscalidad de los envases plásticos y vertidos e incineración en el Proyecto de Ley de residuos y sue-

(51) Informe COTEC, op. Cit., pp. 130-131.

- los contaminados», *Desarrollo sostenible urbano y economía circular* (Dir. García Calvente, Y., Coord. Sedeño López, J.F.), Aranzadi, Cizur Menor.
- GARCÍA VALERA, A., GONZÁLEZ-GAGGERO, P. (2021): «Imposición medioambiental en el Anteproyecto de Ley de residuos. El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos», *EY Abogados*.
- Global Alliance for Incinerator Alternatives, *The Potential Contribution of Waste Management to a Low Carbon Economy*; Hogg and Ballinger; Eunomia; octubre 2015, Proceso de establecimiento de BREF para la incineración de residuos – <http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wi.html> Proceso de establecimiento de BREF para el tratamiento de residuos – <http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wt.html>.
- HERRERA MOLINA, P.M. (2021): «Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales», *Tributos Locales*, N° 152.
- Informe COTEC, «Situación y evolución de la economía circular en España», diciembre 2021. Disponible en la web: <https://cotec.es/observacion/economia-circular/f62c16db-5823-deb4-7986-a786e5c3401c>.
- Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, Febrero 2014.
- LUCHENA MOZO, G.M., PATÓN GARCÍA, G. (2008): *Fiscalidad de los residuos*, Bosch, Barcelona.
- MENÉNDEZ MORENO, A (2021a): «El extraño. A propósito del “canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears”», *Quincena Fiscal*, n° 7, BIB 2021\1649.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2021b): «Paradojas de la fiscalidad medioambiental», *Quincena Fiscal*, n° 19, BIB 2021\5138.
- Ministerio de Transición ecológica y Reto demográfico, *Estrategia de economía circular. España 2030*, junio 2020. https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF.
- MITECO, *Guía técnica para la clasificación de los residuos*, abril 2020. Disponible en la web: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/guiatecnicaclasificacionde-residuosfinal_tcm30-509157.pdf.
- PATÓN GARCÍA, G. (2011): «Tasas de pago por generación», *Tasas locales* (Dir. Chico de la Cámara, P., Galán Ruiz, J.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M. (2003): «El canon catalán sobre la disposición de residuos», *Nueva fiscalidad*, N° 11.

- PATÓN GARCÍA, G. (2020): «Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental», *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (Dir. Luchena Mozo, G.M., Sánchez López, M.E.), Atelier, Barcelona.
- PATÓN GARCÍA, G. (2021): «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* (Dir. González-Cuéllar Serrano, M.L., Ortiz Calle, E.), Tirant lo Blanch, Valencia.
- SALASSA BOIX, R. (2021): «Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular», *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (Dir. Patón García, G., Coord. Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor.
- SANTAMARÍA ARINAS, R.J. (2019): «La incineración en la jerarquía de opciones para una economía circular», *Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de derecho ambiental*, N° 35.

