



PREGUNTAS Y RESPUESTAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Contenido

EXENCIONES (artículo 89)	2
DEVENGO (artículo 90)	5
SUJETOS PASIVOS: CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS (artículo 91)	6
BASE IMPONIBLE (artículo 92)	9
CUOTA ÍNTEGRA (artículo 93)	10
REPERCUSIÓN (artículo 94)	12
NORMAS GENERALES DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO (artículo 95)	13



EXENCIONES (artículo 89)

- Según la letra b) del artículo 89 está exenta la entrega de residuos en vertederos, o en instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto. Ejemplos:

Se aplicará esta exención a las escorias y cenizas procedentes de incineración de residuos y a los residuos generados en el tratamiento de lixiviados del vertedero.

- Según la letra c) del artículo 89 está exenta 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. Ejemplos:

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).

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), como sería el caso de determinados **subproductos animales de la categoría 1** (Reglamento (CE) Nº 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) Nº 1774/2002).

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).

- **¿Quién debe aplicar las exenciones? ¿qué tipo de documentación puede considerarse como soporte justificativo de la exención? ¿durante cuánto tiempo se debe conservar la documentación?**

De acuerdo con el apartado 3 del artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre):

“3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”

Por tanto, le corresponde al sustituto del contribuyente, a partir de la información y documentación que le aporte el contribuyente, aplicar los beneficios fiscales que correspondan.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

A título de ejemplo, pueden ser válidos los documentos de identificación de los residuos, que son los documentos que identifican y acompañan al residuo durante su traslado, las certificaciones de caracterizaciones, la legislación, las autorizaciones...

Toda la documentación la debe custodiar el sustituto del contribuyente durante los plazos de prescripción a los que hace referencia el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.



- Con respecto a la exención relativa a la entrega de residuos en vertederos, o en instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto (artículo 89.b de la Ley 7/2022), ¿cómo se identifica y documenta dicho residuo?

Como se ha dicho anteriormente, se podrá acreditar dicha circunstancia mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho. A título ilustrativo podría ser válida la documentación a la que hace referencia 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 (BOE de 19 de junio).

- En relación con la exención a la que hace referencia la pregunta anterior, si las cenizas de la incineración se someten a un tratamiento intermedio de estabilización ¿continuaría quedando exenta la entrega de ese residuo de incineración estabilizado por el tratamiento intermedio al vertedero?

Sí; en la medida en que se trate de cenizas/escorias procedentes de la incineración, estarán exentas aunque se traten previamente al vertido (las cenizas suelen someterse a una operación D9 antes de su vertido). Normalmente este tratamiento persigue la estabilización con cal para poder depositarse en un vertedero, reduciendo así la posibilidad de reacciones secundarias y efectos indeseados en el vertedero.

- Con respecto a la exención relativa a 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 (artículo 89.d de la Ley 7/2022), ¿sólo están exentos los suelos contaminados si existe una ley que declare la descontaminación de esos suelos de interés general?, ¿no sería de aplicación en el resto de las actuaciones subsidiarias de la Administración?

La letra d) del artículo 89 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril) establece que estará exenta:

“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.”.

Por tanto, atendiendo al tenor literal del precepto anteriormente transcrito solo procederá la exención si así se determina en una ley que declare la descontaminación de esos suelos como de interés general, no siendo de aplicación en el resto de las actuaciones subsidiarias de la Administración.

- En relación con la exención relativa a la entrega en vertederos de residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción (artículo 89.e de la Ley 7/2022), ¿cómo se justifica documentalmente?, ¿debe exigirse algún periodo temporal de depósito? La restauración de un vertedero cuya autorización se haya producido conforme a la aprobación previa de un Plan de Restauración de una cantera, ¿estaría totalmente exenta del impuesto? ¿Alcanza la exención a las actividades de relleno consideradas como valorización (R509)?

De acuerdo con el artículo 13 del Real Decreto 105/2008, de 1 de febrero, por el que se regula la producción y gestión de los residuos de construcción y demolición (que tiene carácter de norma básica sobre protección del medio ambiente), la utilización de residuos inertes procedentes de actividades de construcción o demolición en la restauración de un espacio ambientalmente degradado, en obras de acondicionamiento o relleno, podrá ser considerada una operación de valorización, y no una operación de eliminación de residuos en vertedero, cuando se cumplan los siguientes requisitos:



- Que el órgano competente en materia medioambiental de la Comunidad Autónoma así lo haya declarado antes del inicio de las operaciones de gestión de los residuos.
- Que la operación se realice por un gestor de residuos sometido a autorización administrativa de valorización de residuos.
- Que el resultado de la operación sea la sustitución de recursos naturales que, en caso contrario, deberían haberse utilizado para cumplir el fin buscado con la obra de restauración, acondicionamiento o relleno.

Por tanto, sin perjuicio de que la exención regulada en la letra e) del artículo 89 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, se puede acreditar mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho, la autorización emitida por el órgano competente en materia medioambiental de la Comunidad Autónoma correspondiente constituye un medio de prueba válido para aplicar la exención. La autorización debe ser para la operación R05, conforme a la derogada Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, o R0509 conforme a la Ley 7/2022, de 8 de abril.

No obstante, en la operación “R0509 Valorización de materiales inorgánicos en operaciones distintas a las de relleno” se utilizan residuos no peligrosos adecuados en acondicionamientos de vertederos.

Solamente estaría exenta la entrega de aquellos residuos que tuvieran la condición de inertes conforme a la definición regulada en el artículo 2.a) del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero (BOE de 8 de julio).

Sobre si debe exigirse algún período temporal de depósito, cabe señalar que los residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el vertedero se depositan con finalidad de permanencia en el vertedero.

Sobre si la restauración de un vertedero cuya autorización se haya producido conforme a la aprobación previa de un Plan de Restauración de una cantera cabe señalar que sí, de acuerdo con lo anteriormente expuesto.

- En relación con la exención relativa a la entrega en vertedero o en instalaciones de incineración o de co-incineración, de residuos resultantes de operaciones de tratamiento procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio (artículo 89.f de la Ley 7/2022), ¿qué situaciones pueden darse y cómo se justifica? ¿Esta exención, se aplica solo a residuos industriales que provengan de operaciones de valorización final, o también a residuos resultantes de rechazos municipales?

La letra f) del artículo 89 establece que está exenta:

“f) La entrega en vertedero o en instalaciones de incineración o de co-incineración, 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.”

Por otra parte, el artículo 87.1.f) define rechazos de residuos municipales:

“f) «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 del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio. Tienen la consideración de rechazos los combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales.”

Por su parte las letras d), e) y g) del apartado 1 del anexo IV del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, disponen:



“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.”.

Por consiguiente, la letra f) del artículo 89 excluye a los rechazos de residuos municipales.

Un ejemplo de residuos a los que se le aplicaría esta exención serían aquellos industriales que hubieran sido objeto de operaciones de valorización, que no sean operaciones de tratamiento intermedio, como los que resultan de plantas que realizan operaciones R0503, R0304....

Para justificar la aplicación de este beneficio fiscal valdría cualquier medio de prueba admisible en derecho. A título de ejemplo, el documento de identificación del traslado, el contrato del tratamiento exigido en el artículo 3.1.a y 5 del Real Decreto 553/2020, que es un documento entre partes donde se explicita la operación de tratamiento a la que han sido sometidos los residuos.

- Si tras una serie de operaciones de clasificación los residuos municipales son entregados a otro gestor que también trata residuos industriales y después del tratamiento de los residuos (ya no es posible diferenciar su origen, es decir, no se sabe si provienen de municipales o de industria), dichos rechazos se entregan en un vertedero o en una planta de incineración o coincineración, ¿estarían exentos del impuesto? En caso de que la respuesta anterior fuera negativa, esos rechazos (procedentes en parte de residuos municipales), ¿se consideran residuo industrial o municipal? Si se consideran industriales, ¿qué tipo de gravamen se aplicaría?

A este respecto cabe reiterar que la exención recogida en la letra f) del artículo 89 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, no se aplica a aquellos residuos municipales que han sido sometidos a un tratamiento intermedio, por lo que en el supuesto planteado el gestor de residuos con los datos de los que dispone debe calcular qué porcentaje de los que finalmente deposita en vertedero proceden de residuos industriales o de residuos municipales. Conforme a las obligaciones de información recogidas en el Título VI de la Ley 7/2022, de 8 de abril, los gestores de residuos están obligados a disponer de un archivo cronológico (artículo 64) donde recojan la cantidad, naturaleza y origen del residuo generado, así como, en su caso, la cantidad de residuos resultantes de las operaciones de tratamiento y el destino de los mismos. Los gestores de residuos, deben disponer, por tanto, de la información necesaria para calcular el porcentaje de residuos que corresponde a residuo industrial, y el que corresponde a residuo municipal.

DEVENGO (artículo 90)

- ¿El impuesto se aplica a los residuos entregados con anterioridad al uno de enero de 2023, pero que luego son depositadas en el propio vertedero por el gestor del mismo (o entran en la caldera de incineración o coincineración) con posterioridad esa fecha?

Conforme a lo que establece el artículo 90, el impuesto se devengará cuando se realice el depósito de los residuos en el vertedero (o en el momento de la incineración o coincineración), sin atender a operaciones previas.



Por otra parte, el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme al cual:

“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.”

Por tanto, el impuesto se aplicará también a aquellos residuos que, entregados al gesto de la instalación con anterioridad al uno de enero de 2023, son luego depositados por este en el vertedero o en la instalación de incineración o de coincineración con posterioridad a dicha fecha.

SUJETOS PASIVOS: CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS (artículo 91)

- ¿Quiénes son los contribuyentes del impuesto en los supuestos de residuos municipales y de rechazos de residuos municipales depositados en vertederos?

En relación con los contribuyentes, el artículo 91 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, señala que, son contribuyentes del impuesto, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que realicen el hecho imponible; y que son sujetos pasivos, como sustitutos del contribuyente del impuesto, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, 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.

Respecto del hecho imponible, el artículo 88 de la citada Ley 7/2022, de 8 de abril, dispone:

“Constituye el hecho imponible del impuesto:

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.”

Por otra parte, tienen la consideración de residuos municipales conforme al artículo 2.av) de la Ley 7/2022, de 8 de abril:

“1.º 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,

2.º 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.

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.



La presente definición 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.”

Asimismo, tienen la consideración de domésticos, conforme a lo establecido en la letra at) del artículo 2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril:

“Los residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas. Se consideran también residuos domésticos los similares en composición y cantidad a los anteriores generados en servicios e industrias, que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria.

Se incluyen también en esta categoría los residuos que se generan en los hogares de, entre otros, aceites de cocina usados, aparatos eléctricos y electrónicos, textil, pilas, acumuladores, muebles, enseres y colchones, así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos, los residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.”

Hay que tener también en cuenta que, a partir de lo establecido en el apartado 5 del artículo 12 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, 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.

Sentado lo anterior, cabe señalar que, respecto de los residuos municipales, son contribuyentes del impuesto los entes locales titulares del servicio de su gestión y, si procede, los que tengan la competencia delegada, así como los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida.

Por tanto, en el supuesto planteado será contribuyente del impuesto el ente local titular de la gestión de los residuos, aunque dicha gestión la realice a través de un concesionario, puesto que es a quien le compete adoptar la decisión sobre la forma de gestión de esos residuos.

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 (BOE de 19 de junio), 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.

Por otro lado, en cuanto a los sustitutos del contribuyente, el apartado 2 del artículo 91 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, establece que:

“2. Son sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.”

Por consiguiente, 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.



Conforme al artículo 94 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, los sustitutos del contribuyente deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas. No será exigible la repercusión en los supuestos de liquidaciones practicadas por la Administración y en los casos en los que el propio contribuyente deba presentar la correspondiente autoliquidación.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.

No obstante lo anterior, respecto de los rechazos de los residuos municipales, cabe señalar que tienen dicha consideración 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. Asimismo, tienen la consideración de rechazos los combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales.

Por consiguiente, puesto que se trata de residuos resultantes de determinados tratamientos, con un cambio en su naturaleza o composición, es el nuevo productor del residuo, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 ab) de la Ley 7/2022, de 8 de abril y en el artículo 2.a).2º del Real Decreto 553/2020, de 2 de junio, el gestor de la planta de tratamiento intermedio, que será también quien entregue para su depósito en el vertedero y quien ostentará 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 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 deposita en un vertedero.

Y 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, ¿quién es sustituto del contribuyente? ¿la persona que es titular de la autorización o el concesionario?

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 relación con lo anterior cabe añadir que, según lo establecido en el artículo 33 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, existe una doble autorización. Por un lado, se debe autorizar la instalación de tratamiento de residuos (artículo 33.1). 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 de 31 de diciembre), de conformidad con lo establecido en el artículo 33.9 de la Ley 7/2022, de 8 de abril.

Por otra parte, además de la autorización de la instalación, el gestor de tratamiento que se encargue de la explotación de una instalación también debe contar con su propia autorización (artículo 33.2). Esta autorización es necesaria para realizar cualquier operación de tratamiento en una instalación. Es esta empresa, es decir la que tenga la autorización de gestor de tratamiento, conforme al artículo 33.2, y que explote un vertedero o una incineradora en los que se produzca el hecho imponible, quien ostentará la consideración de sujeto pasivo como sustituto del contribuyente (artículo 91.2). Todo ello, independientemente de quién sea el titular de la instalación.



- ¿Quiénes son los sujetos pasivos en los supuestos en los que exista un contrato de recogida de residuos, 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?

Como se ha explicado anteriormente, será contribuyente del impuesto el ente local titular de la gestión de los residuos, aunque dicha gestión la realice a través de un concesionario, puesto que es a quien le compete adoptar la decisión sobre la forma de gestión de esos residuos.

BASE IMPONIBLE (artículo 92)

- Si el productor o poseedor del residuo lo entrega al gestor de residuos, que a su vez es gestor del vertedero, y en el tratamiento intermedio el gestor recupera parte de los residuos, resultando que la cantidad que se deposita en vertedero es menor, ¿Cuál sería la base imponible, la cantidad recibida por el gestor de residuos o la finalmente depositada en vertedero?

Conforme a lo establecido en el artículo 92 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, habrá que atender al peso de los residuos efectivamente depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados.

- En un complejo en el que hay vertederos y planta de incineración, ¿es correcto realizar el pesaje a la entrada en aquél y posteriormente someter a tratamiento los residuos sin determinar luego la parte que se recicla, la que va a vertedero y la que se incinera?, ¿cómo se determinaría o estimaría la base imponible?

De acuerdo con el apartado 7 del artículo 95 de la Ley 7/2022, de 8 de abril:

“7. Los sustitutos de los contribuyentes quedan obligados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1.b) 5.ª 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.”

Por tanto, todo residuo entregado en un vertedero o en una instalación de incineración o de co-incineración debe ser pesado.

- Si, en el complejo anterior, se admitieran residuos de varios productores, se mezclaran todos los residuos y luego se realizaran las operaciones de tratamiento, dando como resultado una cantidad de residuos a depositar en vertedero diferente a la entregada, ¿cómo atribuiría las cantidades correspondientes a repercutir a cada uno de los productores? ¿Podría realizarlo por estimación o por reparto lineal o proporcional a las cantidades entregadas por cada productor?

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 dispone debe estimar qué porcentaje corresponde a cada productor. Tal como se señala en una pregunta anterior, los gestores de residuos están obligados a disponer de un archivo cronológico donde se recoge la información necesaria para realizar esta estimación.

- En los vertederos de residuos no industriales no peligrosos, es necesario depositar tongadas de tierra con el fin de cubrir el frente de vertido, incrementando por tanto el volumen de material depositado, lo que no coincidiría con el dato de toneladas declaradas pasadas por báscula. ¿Cómo se va a procesar/manejar esa información?

Las tongadas no son residuos vertidos. Conforme a lo establecido en el artículo 14.1 del RD 646/2020, de 7 de julio, los vertederos tienen que tener una báscula para pesar y comprobar lo



identificado en el documento de identificación y notificación previa. Además de acuerdo con la legislación vigente, deben llevar un archivo cronológico con los residuos depositados.

CUOTA ÍNTEGRA (artículo 93)

- ¿El tipo impositivo se aplica según, el tipo de instalación en la que se deposita, o según la naturaleza del residuo?

Según el artículo 93 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, el tipo impositivo se fija en función de la instalación y del residuo que se trate: residuo municipal, rechazo de residuos municipales, residuo no municipal con tratamiento previo o sin él...

- ¿Qué tipo impositivo se aplica si una cantidad determinada entra como residuo municipal y cuando se realizan las operaciones de tratamiento, se separan determinados residuos que son mezclados con residuos industriales y, finalmente se depositan en un vertedero o se incineran en una planta de incineración? ¿Son rechazos municipales o son otro tipo de residuos?

Los residuos procedentes de los residuos municipales que han sido sometidos a los tratamientos mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del anexo IV del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, son rechazos de residuos municipales.

- En el artículo 93.1.e), la referencia a las operaciones R01, ¿alude exclusivamente a las R0101 o puede extenderse a las R0102, R0103, R0104, y R0105?

Tal referencia alcanza exclusivamente a las operaciones que, siendo de naturaleza R01, se realicen en instalaciones de incineración, no de coincineración.

- ¿Quién determina el tipo de gravamen aplicable, el contribuyente o el sustituto del contribuyente? ¿Quién aporta la prueba del tipo de gravamen aplicable y quién debe conservar la justificación?

De acuerdo con el apartado 3 del artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”

Por tanto, le corresponde al sustituto del contribuyente, a partir de la información y documentación que le aporte el contribuyente, aplicar los tipos impositivos que correspondan.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

A título de ejemplo, pueden ser válidos los documentos de identificación de los residuos, que son los documentos que identifican y acompañan al residuo durante su traslado, las certificaciones de caracterizaciones, la legislación, las autorizaciones...

Toda la documentación la debe custodiar el sustituto del contribuyente durante los plazos de prescripción a los que hace referencia el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

- ¿Quién y cómo se acredita el origen del residuo? ¿Mediante el documento de transporte?

Sí, mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho, como puede ser el documento de transporte.



- A efectos de aplicar tipos impositivos reducidos, en el caso de residuos depositados en vertederos de residuos no peligrosos, ¿cómo se acredita el componente inerte superior al 75 por ciento?

A estos efectos se entenderá como fracción inerte el porcentaje en peso de los residuos mencionados en el Anexo II. 2.1.1 del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, (códigos LER 101103,150107...) que tengan una dimensión mayor a 2mm (p.e.). Dicha proporción se determinará en las caracterizaciones anuales señaladas en el apartado 1.1.2.d) del Anexo II del citado Real Decreto.

Los residuos que no figuren en esa lista deberán someterse a una caracterización básica de acuerdo con lo señalado en el apartado 1 del anexo II del RD 646/2020, de 7 de julio, para determinar si cumplen los criterios para ser considerados residuos admisibles en vertederos para residuos inertes con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2.1.2.

En consecuencia, todas las pruebas anteriores deben estar disponibles en el momento de la entrega del residuo al vertedero, a los efectos del cálculo del tipo que corresponda.

- En el caso de la incineración ¿Hay algún documento de la administración que indique quién tiene tratamiento previo y quién no para aplicar el tipo impositivo de incineración a 3 ó 5 euros? ¿cómo podrá la instalación de incineración saber que los residuos proceden de los tratamientos indicados en el apartado 1.f)3.º: R02, R03, R04, R05, R06, R07, R08, R09, R12, D08, D09, D13 y D14?

En el documento de identificación del traslado puede no aparecer la operación en el apartado origen, pero aparece el Número de Identificación Medioambiental (NIMA), que permite identificar la planta de tratamiento y su operación.

En cualquier caso, de conformidad con los traslados siempre tiene que haber un contrato de tratamiento, que es un documento entre partes donde se puede explicitar la operación.

También se puede consultar en el Registro de producción y gestión de residuos con el NIMA a qué operación corresponde.

- ¿El uso del material bioestabilizado como cobertura de las capas de residuos en vertedero es una operación de valorización?

A estos efectos cabe recordar la definición de eliminación del artículo 2.I de la Ley 7/2022, de 8 de abril, incluye también un posible aprovechamiento del residuo:

“1) «Eliminación»: cualquier operación que no sea la valorización, incluso cuando la operación tenga como consecuencia secundaria el aprovechamiento de sustancias o materiales, siempre que estos no superen el 50 % en peso del residuo tratado, o el aprovechamiento de energía. En el anexo III se recoge una lista no exhaustiva de operaciones de eliminación.”

El material bioestabilizado puede tener características que lo hagan adecuado para usarse como enmienda orgánica en un régimen controlado por las autoridades competentes (operación de valorización de residuos R10). Pero precisamente cuando no es posible dicho uso ni otros, y dado que no es posible una gestión ilegal, es cuando se debe eliminar en instalaciones autorizadas, bien depositándose en vertedero o incinerándose. En esos procesos, puede ser que se dé un aprovechamiento material, por ejemplo, se deposita entre dos capas de residuos en vertedero, o un aprovechamiento de energía (por ejemplo mediante recuperación de calor para la producción de vapor o electricidad), pero en cualquier caso se trata de una consecuencia secundaria ya que el objeto principal es su eliminación.

Adicionalmente y de acuerdo con el Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, se debe tener en cuenta lo siguiente:



Su artículo 3.2.b) señala que queda excluido de su ámbito de aplicación la utilización de residuos inertes adecuados para obras realizadas en vertederos (restauración, acondicionamiento y relleno y con fines de construcción). Se debe señalar, sin embargo, que los materiales bioestabilizados (que tienen la consideración de residuo) no se ajustan a la definición de residuos inertes ofrecida en el artículo 2 a) del mismo decreto, quedando por tanto sujetos a las obligaciones fiscales que existan en materia de residuos.

El Anexo IV.1.g) se señala que *“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.”*

No obstante, la utilización del material bioestabilizado como material de cubierta diaria entre tongadas es una práctica recomendada para la prevención de molestias y riesgos, así como la mitigación de gases de vertedero.

Dicha práctica (la utilización de bioestabilizado como cubierta diaria) queda sin embargo sujeta a limitaciones de carácter técnico en cuanto a las cantidades utilizadas -espesor de las cubiertas- pues de otro modo otro modo se favorecería la aparición de asientos incontrolados en la masa de residuos.

Por tanto, puede concluirse lo siguiente:

- El uso de material bioestabilizado en las cubiertas diarias debe considerarse una operación de eliminación de residuos y no de valorización.
- Los materiales bioestabilizados utilizados en vertedero son residuos no inertes a los que se les aplica la legislación en materia de vertido que señala que deben ser contabilizados como residuos vertidos.

REPERCUSIÓN (artículo 94)

- El artículo 94 de la Ley 7/2022 establece que la repercusión de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella: ¿queda excluido como medio de repercusión del impuesto cualquier otro documento con análogas funciones?

Tal y como se señala en la pregunta, el artículo 94 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, establece que:

“1. Los sustitutos del contribuyente deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas. No será exigible la repercusión en los supuestos de liquidaciones practicadas por la Administración y en los casos en los que el propio contribuyente deba presentar la correspondiente autoliquidación.

2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.”

Por tanto, es en la factura donde debe efectuarse la repercusión del impuesto.

- Estando sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, ¿está integrado el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos en la base imponible de aquél impuesto?

El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *“La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”*



El número 4º del apartado dos del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible:

“4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

Por otra parte, el artículo 78, apartado tres, número 3º, dispone que *“no se incluirán en la base imponible:*

(...)

3º. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.”.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de tal forma que solo se extiende a aquellos tributos que tengan una relación tan estrecha con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

En este caso, el titular de las instalaciones no actúa en nombre y por cuenta del cliente, sino que es propiamente sujeto pasivo del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, actuando en nombre propio, aunque se permita exigir su importe mediante la expedición de la correspondiente factura a su cliente, contribuyente del mismo.

Con independencia de lo anterior, el titular de las instalaciones tampoco actúa en virtud de un mandato expreso, verbal o escrito, de su cliente, sino que, como se ha señalado, es la propia normativa tributaria la que permite a dicho titular exigirle el importe del impuesto.

En estas circunstancias, el impuesto objeto de consulta formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de servicios de gestión de residuos efectuadas por los titulares de los vertederos, o de las instalaciones de incineración o de coincineración de residuos.

NORMAS GENERALES DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO (artículo 95)

- ¿Están obligados a inscribirse en el registro aquellos obligados a los que se aplique tipo de gravamen cero (coincineración de residuos) o que tengan base imponible cero?

El apartado 4 del artículo 95 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, señala que, en los términos establecidos reglamentariamente, los obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones están obligados a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en el Registro territorial del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración o la coincineración de residuos.

Asimismo, el apartado 2 del citado artículo establece que los sujetos pasivos están obligados a presentar trimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural y a efectuar el pago de la deuda tributaria.

El proyecto de Orden Ministerial, actualmente en tramitación, contempla la obligación de inscripción a los sujetos pasivos de impuesto que ostente a condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes sin exclusión en los supuestos de autoliquidaciones sin cuota a ingresar o con base imponible sin importe positivo.

En este sentido cabe señalar que, efectivamente, no está prevista exclusión alguna a este respecto,



por lo que aquellos sujetos pasivos que resulten obligados a presentar autoliquidaciones conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 95 de la Ley 7/2022 de 8 de abril, estarán obligados a inscribirse, en los términos que previene el apartado 4 de ese mismo artículo 95, en el Registro territorial correspondiente, y deberán solicitar su inscripción durante los treinta días naturales siguientes a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado registro.

- Obligación de presentación trimestral en determinados supuestos:

i) Personas titulares de la gestión de plantas de coincineración, para las que la cuota íntegra de cada uno de los períodos impositivos va a ser cero. ¿Están obligados a presentar la autoliquidación?

Sí. En el artículo 95.2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, se establece tal obligación para todos los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes.

ii) Personas titulares de la gestión de instalaciones en las que sólo se depositen o incineren residuos exentos. ¿Están obligados a presentar la autoliquidación?

Sí. En el artículo 95.2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, se establece tal obligación para todos los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes.

iii) 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. ¿Están obligados a presentar la autoliquidación?

Sí, 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, ya que en el artículo 95.2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, se establece tal obligación para todos los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes.

- Una persona que es al mismo tiempo contribuyente y sustituto del contribuyente, ¿tiene que presentar una autoliquidación por cada una de esas posiciones, o tiene que presentar una única autoliquidación aunando toda la información?

Bastará con que presente una autoliquidación como gestora del vertedero autorizado (artículo 1 del Proyecto Orden HPF/XXXX/XXXX, de XX de XX, por la que 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 y el modelo 593 "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación" estableciendo la forma y procedimiento para su presentación).

- ¿Debe informarse en la autoliquidación cada una de las casillas que tengan valor cero, o simplemente puede dejarse vacías?

Es preciso cumplimentar todos los apartados con actividad, aun cuando el valor a consignar sea cero: según se desprende del Proyecto Orden antes referido, en la casilla (4) del cuadro de "liquidación", hay que reflejar el importe resultante de multiplicar la cantidad declarada como base imponible en la casilla (2) por el tipo impositivo de la casilla (3).

Tratándose de operaciones exentas, bastará con indicar en el cuadro de "operaciones exentas" el Tipo de exención (5) conforme al Anexo V de la orden.