CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2168 (10/04/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Derivado de un contrato de gestión de servicio público de tratamiento de residuos otorgado por un Cabildo Insular, la entidad mercantil consultante -que no dispone de la consideración de medio propio personificado del poder adjudicador-, explota un complejo ambiental de residuos que, como prestación de servicios, está sujeta al IGIC.

Tras la entrada en vigor de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, la consultante es obligado tributario, como sustituto del contribuyente, en el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, y para la incineración y la coincineración de residuos, teniendo que repercutir este impuesto al contribuyente (Cabildo Insular).

Se consulta si la cuota repercutida de dicho tributo, se debe incluir o no en la base imponible del IGIC correspondiente a la prestación de servicios de gestión de servicio público que la entidad consultante, como gestor de la explotación de un complejo ambiental de residuos, realiza al Cabildo Insular.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La cuota del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, repercutida en la factura emitida por la prestación del servicio de tratamiento de residuos, sí forma parte de la base imponible del IGIC por ser un crédito efectivo, legalmente reconocido, a favor de quien realiza esta prestación de servicios principal y derivado de ella.

Visto escrito presentado por , y domicilio a efectos de notificaciones en la Carretera de Hoya Fría nº 16, 38110 Santa Cruz de Tenerife, en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por la disposición adicional décima.tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Derivado de un contrato de gestión de servicio público de tratamiento de residuos otorgado por un Cabildo Insular, la entidad mercantil consultante -que no dispone de la consideración de medio propio personificado del poder adjudicador-, explota un complejo ambiental de residuos que como prestación de servicios, está sujeta al IGIC.

Tras la entrada en vigor de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, la consultante es obligado tributario, como sustituto del contribuyente, en el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, y para la incineración y la coincineración de residuos, teniendo que repercutir este impuesto al contribuyente (Cabildo Insular).

Se consulta si la cuota repercutida de dicho tributo, se debe incluir o no en la base imponible del IGIC correspondiente a la prestación de servicios de gestión de servicio público que la entidad consultante, como gestor de la explotación de un complejo ambiental de residuos, realiza al Cabildo Insular.

SEGUNDO.- Estando clara la sujeción al IGIC de la actividad de tratamiento de residuos realizada por la entidad mercantil consultante a su cliente -Cabildo Insular-, por ser una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional, a título oneroso, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, ya sea de forma habitual u ocasional, localizada en Canarias, y sin que concurra ningún supuesto de no sujeción o exención, nos limitaremos a analizar la base imponible de esa prestación de servicios; dado que la cuestión fundamental que se plantea en esta consulta está referida a si la cuota repercutida por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (en adelante, Impuesto sobre el depósito de residuos), constituye o no un concepto integrado en la base imponible del IGIC devengado por esta prestación de servicios.

El artículo 22 de la Ley 20/1991 recoge en su número 1 la regla general de la base imponible (importe total de la contraprestación), relacionando su número 2 diversos conceptos que han de adicionarse a la base imponible (con algunas excepciones), y su apartado 3 los que no se incluyen. Veamos a continuación el contenido de los conceptos que interesa destacar en la consulta realizada:

"Artículo 22. Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Regla general.

1. 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.

2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...)

c) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

Lo dispuesto en esta letra 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.

(...)

3. No se incluirán en la base imponible:

(...)

c) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las correspondientes cuentas específicas. 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.

(...)"

De la lectura de estos tres números del artículo 22 de la Ley 20/1991, se deriva que es necesario determinar la naturaleza jurídica de la figura de la repercusión del nuevo Impuesto sobre el depósito de residuos, pues de ello dependerá su inclusión o no en la base imponible del IGIC. Para ello comenzaremos por conocer algunos aspectos de este impuesto.

TERCERO.- La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, Ley 7/2022), recoge en su Título VII las medidas fiscales para incentivar la economía circular, a cuyo efecto, tal y como señala el apartado XII de su Exposición de Motivos, *"desarrolla dos instrumentos económicos en el marco de los residuos, cuya finalidad es reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de aquellos residuos cuya generación no se pueda evitar, mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos (depósito en vertedero, incineración y coincineración), con el objeto de disminuir estas opciones de gestión menos favorables*

desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos. Este título se ha organizado en dos capítulos dedicados, el primero de ellos, al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y, el segundo, al impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos".

Centrándonos en este último instrumento económico y sobre el que versa la consulta, constituye el hecho imponible del Impuesto sobre el depósito de residuos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 7/2022:

"Artículo 88.- Hecho imponible.

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."

Contempla el artículo 89 diversos supuestos de exención, que ahora no vienen al caso, y su artículo 91 dos sujetos pasivos, el contribuyente y el sustituto del contribuyente, recayendo en este último el deber de repercusión sobre el que se plantea la consulta:

"Artículo 91. Sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos del contribuyente.

1. 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, que realicen el hecho imponible.

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".

Como hemos adelantado ya, cuando el sujeto pasivo sea el sustituto del contribuyente, deberá repercutir el importe de la cuota devengada por el Impuesto sobre el depósito de residuos, sobre el contribuyente que ha realizado el hecho imponible, esto es, la entrega de los residuos para su eliminación o valorización energética; para ello, tal y como dispone el artículo

94 de la Ley 7/2022, deberá consignarse la cantidad repercutida en la factura, de forma separada al resto de conceptos comprendidos en ella:

"Artículo 94. Repercusión.

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***."**

Llegados a este punto, para responder a la cuestión planteada, hemos de determinar si la cantidad repercutida en factura por el Impuesto sobre el depósito de residuos, cumple con lo dispuesto en el artículo 22.2.a) o c) de la Ley 20/1991 (para ser incorporada a la base imponible del IGIC por formar parte de la contraprestación), o cumple con lo previsto en el artículo 22.3.c) de la misma norma y debe excluirse de la base imponible por constituir un suplido.

CUARTO.- Con este fin, analizaremos si la cantidad repercutida en factura por este nuevo impuesto medioambiental, es: un "*crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma",* o un tributo o gravamen "*de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas"* o un impuesto especial que se exija *"en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas",* o una suma pagada, como suplido, "*en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo".*

1.- Comenzaremos, en primer lugar, por este último concepto, determinando si la citada cuota repercutida constituye un suplido, y, por tanto, ha de ser excluida de la base imponible del IGIC.

Teniendo en cuenta que el sustituto del contribuyente se define en el artículo 36.3 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) como *"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.",* añadiendo que "*El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa.",* se concluye de forma clara que no estamos ante un suplido, puesto que la entidad consultante - como gestora (explotadora) de un complejo ambiental de residuos -:

- No actúa en nombre y por cuenta del cliente (Cabildo Insular), cuando cumple la obligación tributaria del Impuesto sobre el depósito de residuos, sino que es propiamente sujeto pasivo (como sustituto) del tributo y actúa en nombre propio; aunque deba exigir el importe de la cuota devengada a su cliente (contribuyente del mismo).

- Ni tampoco actúa en virtud de un mandato expreso, verbal o escrito, de su cliente, sino que, como hemos adelantado, es la propia normativa tributaria la que convierte a la entidad consultante en sujeto pasivo (sustituto del contribuyente), y también es la que establece la obligada repercusión de la referida cuota devengada.

2.- En segundo lugar, analizaremos si la cuota repercutida del Impuesto sobre el depósito de residuos se incluye en la base imponible del IGIC, por su posible calificación como un tributo o gravamen "*de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas"* o un impuesto especial *que se exija "en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas".*

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación a la base imponible.

En este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL, asunto C-256/14, declara lo siguiente:

"*El Tribunal de Justicia ya ha precisado que, para que un tributo pueda quedar comprendido en la base del IVA, pese a no representar ningún valor añadido ni constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, debe guardar una relación directa con dicha entrega o prestación, y que la cuestión de si el hecho imponible del citado tributo coincide con el del IVA es un elemento determinante para determinar la existencia de tal relación (véanse, en ese sentido, las sentencias De Danske Bilimportører,C-98/05, apartado 17; Comisión/Polonia, C-228/09, apartado 30; Comisión/Austria, C- 433/09, apartado 34, y TVI, C-618/11, C-637/11 y C-659/11, apartados 37 y 39)".*

Conforme a dicha sentencia, resulta relevante para que un tributo pueda quedar comprendido en la base imponible del IVA que, pese a no constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, guarde una relación directa con dicha entrega o prestación. A tal fin, ha señalado la sentencia del TJUE de 1 de junio de 2006, asunto C-98/05, que resuelve una cuestión prejudicial planteada por un tribunal danés ante un supuesto en el que se discutía si debía incluirse en la base imponible del IVA por la adquisición de un vehículo, el impuesto por primera matriculación, que el impuesto aludido no grava la entrega del bien que grava el IVA ("el hecho imponible del impuesto de matriculación no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación de éste en territorio danés").

En el supuesto que estamos examinando no existe la relación directa que exige la jurisprudencia europea citada. En efecto, ni el IGIC ni el Impuesto sobre el depósito de residuos gravan la misma operación; mientras el IGIC grava, como operación realizada en el desarrollo

de la actividad o profesional de la entidad consultante, el servicio de gestión de servicio público que presta al Cabildo Insular; el Impuesto sobre el depósito de residuos grava la entrega de residuos para su eliminación en el vertedero, un acto que no sólo es ejecutado por el Cabildo Insular en el ejercicio de sus funciones públicas y no en el desarrollo de una actividad económica, sino que se configura como un acto previo a la prestación de servicios de la entidad consultante; dicho de otra forma, como consecuencia de la entrega de residuos que efectúa el Cabildo Insular nace la obligación de prestar el servicio de gestión de tales residuos.

Si ya de por sí lo expuesto implica la inexistencia de la citada relación directa, concurre otro elemento que confirma esta inexistencia y es el hecho de que tampoco las obligaciones tributarias nacen en el mismo momento. Mientras el servicio de gestión prestado por la entidad consultante se puede calificar de operación de tracto sucesivo, cuya cuota del IGIC se devenga, conforme al artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción; el Impuesto sobre el depósito de residuos se devenga, conforme al artículo 90 de la Ley 7/2022, cuando se realice el depósito de los residuos en el vertedero o en el momento de la incineración o coincineración de los residuos en las instalaciones de incineración de residuos o de coincineración de residuos.

Por lo tanto, ni atendiendo al hecho imponible de ambos tributos ni a su devengo, podemos entender que exista una relación directa entre ellos, pues ni gravan la misma operación ni el devengo se produce en el mismo momento.

Y, en cuanto a si se trata de un impuesto especial que se exija "*en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas",* nos limitamos a apuntar, como ya hemos adelantado, que es un impuesto medioambiental, y no un impuesto especial, tal y como la Ley 7/2022 que lo crea lo califica, pues, entendemos, que no reúne las características de este tipo de impuestos que recaen sobre el consumo de bienes determinados

3.- Estando claro que la cuota repercutida por el Impuesto sobre el depósito de residuos, no es un suplido, ni un tributo que recae sobre las mismas operaciones que grava el IGIC ni un impuesto especial, nos resta examinar, por último, si tiene la consideración de un "*crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma",* y se incluye en la base imponible.

La normativa reguladora del IGIC, no recoge una definición del término crédito, por lo que, acudimos a lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Y en este mismo sentido el artículo 3.1 del Código Civil señala:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Todo ello sin perjuicio del carácter supletorio de las disposiciones del derecho común, tal y como prevé el artículo 7.2 de la LGT. A estos efectos, y no conteniendo el Código Civil un concepto de crédito, pero sabiendo que éste surge de una relación jurídica obligacional, simplemente apuntamos, por un lado, y de conformidad con el artículo 1088 del Código Civil, que:

"Artículo 1088.

Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa."

Y, por otro lado, siguiendo el artículo 1089 del Código Civil, que una obligación puede surgir por diversas circunstancias:

"Artículo 1089.

Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia".

Doctrinalmente, se denomina "derecho de crédito" (del que se deriva la correlativa "obligación") al derecho subjetivo en virtud del cual un sujeto (el acreedor) puede exigir que otro sujeto (el deudor) realice en su favor una determinada conducta (prestación). "Crédito" y "obligación" son términos sinónimos, puesto que designan una misma relación desde el punto de vista de cada uno de los implicados: el derecho de crédito del acreedor se corresponde con la obligación del deudor.

No debe llevar a confusión que la Ley 7/2022 haga referencia a la repercusión como "deber u obligación", por el hecho de que el artículo 94.1 señale que "*Los sustitutos del contribuyente deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto (...)",* puesto que su naturaleza crediticia viene recogida, con carácter general, en el ya citado artículo 36.3 de la LGT, al vincular la repercusión con un "derecho" el de exigir dicha cuota, cuando dispone que "*El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas (...)".*

Este derecho-deber del sustituto del contribuyente de repercutir la cuota del Impuesto sobre el depósito de residuos, se recoge en el artículo 94 de la Ley 7/2022 como un derecho de crédito frente al contribuyente, que tiene la correlativa obligación de soportarla por mandato legal.

Es evidente que el derecho de crédito que implica la obligación de repercutir este impuesto al contribuyente, es parte del contravalor que se le exige al Cabildo Insular por la prestación de servicios de gestión de residuos en el complejo medioambiental que gestiona la entidad mercantil consultante. Las entregas de residuos para su eliminación en vertederos o las entregas de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración o coincineración, forman parte del ciclo integral de tratamiento y gestión de los residuos, por lo que la exigencia legal del Impuesto que nos ocupa por la realización de tales actuaciones que constituyen su hecho imponible, es parte de la contraprestación.

La base imponible está constituida por todo lo que forma parte del contravalor de la entrega del bien o de la prestación del servicio, incluyendo, en su caso, los gastos accesorios e impuestos, en los términos que hemos expuesto antes. El Cabildo Insular conoce perfectamente, porque así lo establece la Ley 7/2022, que uno de los costes que debe asumir por la adjudicación de la gestión del tratamiento de residuos, es precisamente el abono de la cuota repercutida del Impuesto sobre gestión de los residuos por su condición de sujeto pasivo contribuyente, por realizar el hecho imponible de dicho Impuesto, en virtud de lo previsto en el artículo 91.1 de la Ley 7/2022.

En este sentido, el artículo 94.2 de la Ley 7/2022, dispone que la repercusión de la cuota devengada por el Impuesto sobre el depósito de residuos "*se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella".* A estos efectos, hemos de saber, por un lado, cuándo se produce el devengo de dicho impuesto, y, por otro, cuándo surge la obligación de expedir factura.

El artículo 90 de la Ley 7/2022 establece, como ya adelantamos, que el devengo del Impuesto sobre el depósito de residuos se produce:

"Artículo 90. Devengo.

El impuesto se devengará cuando se realice el depósito de los residuos en el vertedero o en el momento de la incineración o coincineración de los residuos en las instalaciones de incineración de residuos o de coincineración de residuos."

La obligación de expedir factura viene recogida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, el Reglamento de facturación); en el artículo 1 se establece una obligación general de documentación de todas las operaciones que realicen los empresarios o profesionales (y otras personas o entidades), y en el artículo 2, la obligación particular de documentación de las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como es la obligación de expedir factura:

"Artículo 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento."

"Artículo 2. Obligación de expedir factura.

1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

(...)."

Teniendo en cuenta que la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación señala, que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido "*deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario",* de la lectura de estos preceptos se desprende claramente que las facturas han de emitirse por los empresarios o profesionales, cuando realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios en el desarrollo de su actividad, salvo algunas excepciones.

Con ello queremos destacar que la forma en que el artículo 94.2 de la Ley 7/2022, impone la obligación de repercutir la cuota devengada por el Impuesto sobre el depósito de residuos, cuando dice que "*se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella",* ahonda en el criterio de que forma parte de la base imponible de la operación de prestación de servicios del tratamiento de los residuos, realizada por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y por la que tiene el deber de expedir factura.

QUINTO.- En virtud de todo lo expuesto, se concluye que la cuota del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, repercutida en la factura emitida por la prestación del servicio de tratamiento de residuos, sí forma parte de la base imponible del IGIC por ser un crédito efectivo, legalmente reconocido, a favor de quien realiza esta prestación de servicios principal y derivado de ella.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de abril de 2023
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García