

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071762

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 19 de diciembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 71/2016

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.** De acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo [Vid., STS, de 17 de febrero de 2016, recurso n.º 3655/2014 (NFJ062068)], para la determinación de la base imponible del IVA que se repercute ha de acudir al art. 78 Ley 37/1992 (Ley IVA), con arreglo al cual la base imponible que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto e incluye, entre otros conceptos, las subvenciones directamente vinculadas al precio de esas operaciones, considerándose tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. Así, esta regulación deja fuera de la base imponible a las subvenciones de explotación, esto es, las llamadas por el Tribunal Constitucional «subvenciones-dotación», que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación. Y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se sitúa en la misma línea y ha considerado que el art. 11.A.1.a) Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador [Vid., STJUE, de 15 de julio de 2004, asunto n.º C-495/01 (NFJ069156)]. Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

-Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación es necesario que sea abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.

-Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención.

-La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. Aun así, no es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta.

Pero ninguna de estas características concurre en el presente caso y tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación. Por tanto, en el caso analizado se está ante una «subvención de dotación», es decir, meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación, y, como tales, no vinculadas al precio del servicio. Y por ese motivo el importe de las citadas subvenciones debía quedar fuera de la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.Dos.3º Ley 37/1992 (Ley IVA).

La consecuencia de todo ello es que dichas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas de IVA que han de repercutirse al Ayuntamiento por parte de la recurrente respecto de los servicios que presta y que esta Sala ha declarado sujetos al IVA frente al criterio de la Inspección que había entendido que la prestación de los servicios analizados no estaban sujetos al IVA. [Vid., ATS de 4 de junio de 2018, recurso n.º 1974/2018 (NFJ071761) que plantea el recurso de casación que se desestima por la STS, de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 1974/2018 (NFJ079407), que confirma esta sentencia]

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78..

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

**PONENTE:**

*Doña Berta María Santillán Pedrosa.*

Magistrados:

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA  
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA ISABEL RESA GOMEZ  
Don RAMON CASTILLO BADAL

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000071 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00518/2016

Demandante: EMPRESA DE SERVICIOS MUNICIPALES ARGANDA, S.A. (EN ADELANTE, ESMAR, S.A.)

Procurador: DÑA. MARINA QUINTERO SÁNCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 71/2016, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Marina Quintero Sánchez, en nombre y en representación de la entidad EMPRESA DE SERVICIOS MUNICIPALES ARGANDA, S.A. (en adelante, ESMAR, S.A.), contra la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado en fecha 13 de octubre de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Madrid resultando del mismo una cuota a ingresar de 3.982.386,44 euros (3.402.155,70 euros de cuota y 580.230,68 euros de intereses de demora) en concepto de IVA, ejercicios 2009 y 2010. Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que dicte sentencia estimando el presente recurso y:

"1) Declare la nulidad del acuerdo de liquidación dictado el 13 de octubre de 2014 por la Delegación especial de la AEAT de Madrid, relativo al IVA, ejercicios 2009 y 2010, en el que se exige a ESMAR una deuda a ingresar de 3.982.386,44 euros -cuota de 3.042.155,70 euros e intereses de demora de 580.230,68 euros- donde se incluye el IVA soportado y deducido por ESMAR, por ambos ejercicios que, según la Administración, no es deducible por no estar sujetas al impuesto las operaciones que realiza, y ordene que, en el mismo acto liquidatorio, se reconozca y liquide la devolución a ESMAR de 2.842.957,49 euros, más los intereses de demora correspondientes, que la misma Administración reconoce que se deben devolver a ESMAR, pero que no lo hace en el Acuerdo Liquidatorio, dejando este extremo para el futuro, infringiendo el principio de seguridad jurídica, según la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que se cita en el FD Segundo de esta demanda.

2) Declare, siguiendo la reiterada y reciente jurisprudencia del TS y de la Audiencia Nacional que se cita en el FD Sexto de esta Demanda, que los servicios prestados por las empresas de capital íntegramente municipal, financiados con subvenciones de explotación no vinculadas al precio están sujetos al IVA, pero dichas subvenciones no integran la base imponible, permitiendo la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para prestar dichos servicios y anulando la resolución recurrida por no ser la misma conforme a Derecho.

Y con arreglo a dicha doctrina jurisprudencial ordene (asumiendo también lo solicitado en la petición anterior):

- Que se devuelva a ESMARSA la cantidad de 2.842.957,49 euros por las operaciones que, aun estando sujetas al IVA, no tributan al no integrar la base imponible del impuesto las subvenciones de explotación no vinculadas al precio recibidas por ESMAR para prestar sus servicios de limpieza viaria, recogida de basuras y otros.

- Que se declare que ESMARSA puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para prestar sus servicios, en la cuantía fijada por la Administración (si bien para denegar este derecho) de 2.085.451,29 euros.

3) Que se anule el acuerdo liquidatorio respecto a las cuotas de IVA liquidadas por el concepto de IVA devengado y no repercutido (ni pagado) al transmitir al Ayuntamiento de Arganda la ciudad Campo de Fútbol: 887.784,19 euros y Obra Parque Grillero: 364.937,57 euros, por no haber existido tal transmisión y porque en dichas operaciones ha actuado ESMAR en virtud de una "encomienda de gestión", en la que operó a efectos del IVA como un comisionista actuando en nombre y por cuenta del Ayuntamiento de Arganda, operando la transmisión entre el constructor y el comitente Ayuntamiento de Arganda, y no entre el constructor y el comisionista (ESMAR).

4) Se impongan las costas a la Administración".

**Segundo.**

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente.

**Tercero.**

Posteriormente se dio traslado a las partes para que presentaran escritos de conclusiones y una vez aportados quedaron las actuaciones pendientes para votación y fallo.

**Cuarto.**

Para votación y fallo del presente proceso se señaló la audiencia el día 22 de noviembre de 2017.

**Quinto.**

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

## Primero.

- En el presente recurso contencioso administrativo la entidad ESMAR, S.A. impugna la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado en fecha 13 de octubre de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Madrid resultando del mismo una cuota a ingresar de 3.982.386,44 euros (3.402.155,70 euros de cuota y 580.230,68 euros de intereses de demora) en concepto de IVA, ejercicios 2009 y 2010.

## Segundo.

Con el fin de centrar adecuadamente el objeto del presente proceso se destacan los siguientes hechos que se deducen del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

a) ESMAR, S.A., de capital íntegramente municipal, se constituyó como consecuencia del acuerdo del Pleno del Excmo. Ayuntamiento de Arganda del Rey, en sesión celebrada el día 10 de marzo de 1997 y está sometida a la Ley 7/85 de 2 de abril, de Bases del Régimen Local y al Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1995, así como al Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Corporaciones Locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre.

b) Posteriormente, el Excmo. Ayuntamiento de Arganda del Rey constituye como sociedad anónima, mediante escritura pública de fecha 11 de septiembre de 1997, la sociedad denominada "Sociedad de Fomento de Arganda del Rey S.A.". Por escritura pública de fecha 17 de junio de 2004 pasó a denominarse "Fomento y Desarrollo Municipal S.A.". Y por escritura pública de fecha 4 de octubre de 2011 se denominó "Empresa de Servicios Municipales de Arganda S.A.", que es su denominación actual.

c) En la escritura pública de 4 de abril de 2011, se modifica el art. 4 de los Estatutos Sociales de la entidad recurrente, de tal manera que en el apartado 6, de dicho artículo 4, se establece como objeto social de su actividad: "B) La ejecución de las actuaciones que, en materias relativas a sus fines sociales, le encomiendan las Administraciones Públicas de cualquier ámbito e incluso los que conviniera con la iniciativa privada". Y entre los servicios encomendados a ESMAR se encuentran como fundamentales: la recogida de residuos urbanos, la limpieza viaria, el alcantarillado y depuración de aguas residuales, diversas prestaciones sociales y la gestión del medio ambiente y cuidados de parques y jardines y de los elementos urbanos de la ciudad: aceras, faroles, etc.

d) El funcionamiento financiero de ESMAR se articula en un estado de previsión de gastos e ingresos, articulado en contratos-programa, que se incluye y aprueba en los Presupuestos Generales del Ayuntamiento de Arganda del Rey, para cada año, en los que se contemplan la realización de transferencias dinerarias del Ayuntamiento a ESMAR, para hacer frente al coste de los servicios que presta, en base a los informes técnicos de coste presentados por la empresa. Su cuantía no se determina (al menos "en firme") con anterioridad a la realización de operaciones, sino que se fija definitivamente al final del ejercicio, en función del déficit en que efectivamente se haya incurrido. No se transfiere a ESMAR la titularidad de los servicios, sino la simple gestión de los mismos. Los ingresos sociales de ESMAR, sólo provienen de las transferencias del Ayuntamiento necesarias para realizar las distintas actividades. Y es el Ayuntamiento quien percibe de los beneficiarios de los distintos servicios, en los casos en que proceda, las tasas que en cada momento puedan establecerse.

e) Durante los ejercicios 2009 y 2010, ESMAR presentó ante la Administración tributaria doce autoliquidaciones de IVA (una por mes) en las que incluía el IVA repercutido al Ayuntamiento derivado de la prestación de dichos servicios fijándose en la base imponible declarada las subvenciones de explotación no vinculadas al precio recibidas del Ayuntamiento de Arganda del Rey para prestar los servicios que se le encomendaban.

f) Posteriormente, ESMAR solicitó la rectificación de dichas autoliquidaciones de IVA, tanto del ejercicio 2009 como del ejercicio 2010, solicitando de la Administración la corrección de las mismas. Se apoyaba afirmando que, aunque los servicios prestados al Ayuntamiento si estaban sujetos al IVA, no obstante el IVA repercutido debía ser devuelto toda vez que la base imponible se había fijado incorrectamente al reflejarse el importe de las subvenciones de explotación no vinculadas al precio recibidas del Ayuntamiento de Arganda del Rey para prestar los servicios de limpieza viaria y otros.

g) La entidad ahora recurrente, una vez que entendió que se había desestimado presuntamente su petición de rectificación, interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAC que igualmente debió entenderse desestimada por silencio negativo.

h) Con fecha 13 de diciembre de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid inició actuaciones inspectoras de comprobación de los ejercicios de IVA 2009 y 2010 contra ESMAR. Las actuaciones inspectoras culminaron con la incoación de un Acta de disconformidad, en cuyo apartado 2) "Escritos de solicitud de rectificación de autoliquidaciones" se indica que el procedimiento de rectificación iniciado por ESMAR se da por finalizado como consecuencia del procedimiento inspector iniciado en relación a esos

ejercicios, de conformidad con el artículo 128.3 del Reglamento de Gestión y Aplicación de los Tributos (RGAT), relacionándose, pues, directamente el inicio de las actuaciones inspectoras con la petición de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010.

i) El procedimiento de inspección finalizó con la liquidación cuya revisión constituye el objeto del presente proceso toda vez que se ha desestimado por silencio negativo la reclamación económica administrativa que se había interpuesto ante el TEAC.

## Tercero.

En el escrito de demanda presentado por la entidad ESMAR se solicita la nulidad del acuerdo de liquidación impugnado y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

A) Entiende que esta Sala debe acordar la anulación o corrección de la liquidación practicada y, por tanto, debe obligarse a la Administración a devolver al repercutido, Ayuntamiento de Arganda del Rey, o al que repercute, ESMAR, las cantidades de IVA repercutidas indebidamente por ésta toda vez que esa repercusión indebida se ha reconocido por la propia Inspección. La Administración ha reconocido, al menos teóricamente, la obligación de devolución de ese IVA repercutido de forma incorrecta, pero no ordena su devolución efectiva en el acuerdo liquidatorio ahora impugnado.

B) Considera que la prestación de servicios municipales realizadas por empresas de capital íntegramente municipal financiados con subvenciones de explotación no vinculadas al precio, como es el caso de ESMAR, si están sujetas al IVA. Pero como la base imponible no puede quedar constituida con el importe de las subvenciones de explotación recibidas por ESMAR del Ayuntamiento de Arganda del Rey. Y, por tanto, la base imponible es cero y la consecuencia es que el referido IVA se ha repercutido de forma indebida al Ayuntamiento y debe ser devuelto por la Administración.

C) Añade que, no obstante, no se puede privar a ESMAR de la posibilidad de deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios adquiridos para prestar dichos servicios municipales, frente al criterio de la Inspección que afirma que dichos servicios y subvenciones no están sujetos al IVA y por tanto no puede deducirse el IVA soportado al adquirir los bienes y servicios necesarios para prestarlos.

D) Asimismo, la recurrente no comparte el criterio de la Inspección cuando fija el importe del IVA devengado pero no repercutido al Ayuntamiento de Arganda del Rey respecto de las entregas de los siguientes bienes: obras de la Ciudad Campo de fútbol y la Obra Parque Grillero. Sobre esta cuestión, la recurrente afirma que no se ha devengado IVA porque no se ha producido el hecho imponible de la entrega de dichos bienes al Ayuntamiento ya que se han realizado bajo la forma jurídica de encomienda de gestión lo que significa que las obras deben entenderse realizadas entre el encomendante (Ayuntamiento) y el 3º (constructor que realizó las obras). Según la recurrente, no ha existido entrega de bienes entre el encomendante (ayuntamiento) y el encomendado (ESMAR).

## Cuarto.

- Centrado el objeto de debate son varias las cuestiones que se plantean en la demanda pero corresponde iniciar el análisis por los vicios formales invocados por la recurrente que entiende deben determinar la nulidad del acuerdo de liquidación impugnado.

El acuerdo de liquidación se ha dictado en un procedimiento de inspección iniciado para la comprobación e investigación de las actividades desarrolladas por la recurrente en los periodos 2009 y 2010 en lo que afectaba al IVA. Es cierto que la recurrente, respecto de dichos periodos, y con anterioridad al inicio del procedimiento inspector, había solicitado la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en dichos periodos, pero el procedimiento de rectificación iniciado debe entenderse archivado por el inicio del procedimiento de inspección. Así se refleja en el artículo 128.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos - en la redacción vigente en las fechas analizadas-. Con arreglo a dicho precepto: "De conformidad con el artículo 101.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación del procedimiento de comprobación o investigación".

## Quinto.

Para poder entender la pretensión de la recurrente conviene reflejar los ajustes que se recogen en el acuerdo de liquidación impugnado:

(1) la Administración ha considerado que algunos de los servicios prestados por ESMAR no están sujetos al IVA y, por tanto, son indebidas las cuotas de IVA que ha repercutido al Ayuntamiento de Arganda del Rey por un importe de 1.451.901,63 euros. Y ello en relación con las siguientes prestaciones de servicios: programa de medio ambiente, programa SUPRA, programa de atención a drogodependientes, obras de mejoras de colegios, encomienda para la atención a mayores y a la juventud y la limpieza de mobiliario urbano. Respecto de estos servicios, la Administración ha entendido que ESMAR cumple una función de intermediación que aunque los presta en nombre propio, no obstante lo realiza por cuenta del Ayuntamiento que es el destinatario final de los mismos en cuanto es titular de los servicios que presta al ciudadano.

(2) Respecto de otros servicios que también presta ESMAR, la Administración ha entendido que el IVA repercutido al Ayuntamiento también ha sido indebido por las siguientes razones: (a) en algunos casos aunque son prestaciones de servicios que si están sujetos al IVA no obstante se ha repercutido indebidamente el IVA por parte de ESMAR al Ayuntamiento dada la incorrecta determinación de la base imponible; en otros casos, el IVA repercutido era indebido porque se estaba ante actividades sujetas pero exentas; y en otros porque eran actividades sujetas y no exentas pero como los servicios no se prestan al Ayuntamiento no había justificación para repercutir el IVA. Y todo ello alcanza el importe de 1.427.055,86 euros.

(3) Asimismo, no se admiten por la Inspección como deducibles las cuotas de IVA soportadas por ESMAR por importe de 2.085.451,29 euros relacionadas con la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente, según entiende la Inspección, con la prestación de servicios no sujetos a IVA.

(4) Finalmente, la Inspección le reclama el IVA devengado y no repercutido al Ayuntamiento de Arganda de Rey por la transmisión de las obras de Ciudad del Campo Fútbol y la Obra del Parque Grillero.

Y la liquidación, en virtud de los ajustes antes referidos, obliga a la recurrente a abonar en concepto de IVA la cantidad de 3.402.155,76 euros.

Ajustes que van a ser cuestionados por la recurrente. La corrección de dichos ajustes dependerá, en gran medida, de calificación de la naturaleza de la relación que existe entre el Ayuntamiento de Arganda del Rey y la entidad recurrente ESMAR, que es una sociedad cuyo capital social es al 100% propiedad del Ayuntamiento de Arganda del Rey. Naturaleza jurídica que permitirá determinar si los servicios prestados por la entidad actora, consistentes en diversos servicios municipales, durante los períodos a que se refiere la actuación de la inspección (ejercicios 2009 y 2010) están o no sujetos a IVA. Y si se concluyera que si están sujetos entonces deberíamos analizar si las autoliquidaciones presentadas por la recurrente en relación con dichos ejercicios son o no correctas al fijar como base imponible el importe de las subvenciones de explotación o de dotación recibidas del Ayuntamiento para finalmente analizar si, por tanto, puede reconocerse el derecho de la recurrente a obtener la devolución de las cuotas de IVA que ESMAR había repercutido al Ayuntamiento de forma indebida como consecuencia de la prestación de los citados servicios.

La recurrente no comparte uno de los ajustes recogidos en la liquidación impugnada en cuanto declara no sujetos a IVA algunos de los servicios que presta ESMAR por cuenta del Ayuntamiento de Arganda del Rey; pretensión que además está relacionada con el ajuste de la liquidación por el que no se admiten como deducibles las cuotas de IVA soportadas por ESMAR en la adquisición de bienes y servicios para la realización de operaciones no sujetas al IVA, según ha entendido la Inspección.

La cuestión relativa de la sujeción al IVA de los servicios prestados por las entidades de naturaleza análoga a la de la recurrente en el ámbito municipal ha sido ya definitivamente resuelta por el Tribunal Supremo que, en sentencia de 17 de febrero de 2016, recurso 3655/2014, -que reproduce el mismo criterio ya mantenido en la de 16 de mayo de 2011- se ha pronunciado en los siguientes términos:

"TERCERO.- La cuestión que debemos resolver es la de si están sujetas al IVA las cantidades percibidas por una sociedad mercantil de la entidad local a la que pertenece para financiar los servicios de limpieza viaria y alcantarillado que presta.

La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios públicos prestados por entidades en régimen de gestión directa ha sido tratado en varias ocasiones por esta Sala, tanto bajo la vigencia de Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 9 de agosto), como al amparo de la actual Ley 37/1992. Nos hemos pronunciado sobre el particular, entre otras y por citar alguna de las más recientes, en la sentencia de 16 de mayo de 2011.

Recordábamos en dicho pronunciamiento que en la sentencia de 10 de marzo de 2000 (casa. 4040/95, FFJJ 3º a 5º), referida a los servicios de limpieza prestados por una empresa municipal, llegamos a la conclusión de que no estaban sujetos al mencionado tributo. Tuvimos allí en cuenta que, con arreglo al artículo 5.6º de la Ley 30/1985, quedaban fuera de tributación las entregas de bienes y las prestaciones de servicios "realizadas directamente" por el Estado o las entidades en las que se organiza territorialmente "cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria". Tratándose de un servicio público municipal (art. 25.2.b) de la Ley 7/1985), entendimos que se prestaba "directamente" al hacerse mediante gestión directa, esto es, a través de una sociedad mercantil cuyo capital social pertenecía íntegramente a la entidad local (art.

85.3.c) de la Ley 7/1985 ), por lo que llegamos a la conclusión de que no quedaba sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consideramos que la previsión del legislador español y el desenlace a que conducía su interpretación no contradecían los términos del artículo 4, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, nº 145 de 1977, p. 1) (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), conforme al que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto "a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones". También llegamos a la conclusión de que no había oposición con la jurisprudencia sentada sobre el particular por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tras analizar las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (asunto 235/85), 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (asuntos 231/87 y 129/88), y 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (asunto C - 202/90).

No obstante, tuvimos la precaución de precisar que la situación era distinta desde la vigencia de la Ley 37/1992, en cuya disciplina la prestación de servicios públicos municipales por sociedades mercantiles pertenecientes íntegramente a los entes locales está sujeta al impuesto sobre el valor añadido, habida cuenta del tenor literal de su artículo 7.8 .

El anterior pronunciamiento fue reproducido, en términos casi literales, en las sentencias de 25 de septiembre de 2002 ( casa. 663/98 , FFJJ 2º a 4º), 3 de octubre de 2002 ( casa. 496/97, FFJJ 2º y 3º), 24 de junio de 2003 ( casa. 8470/98 , FJ 3º), 22 de enero de 2004 ( casa. 11454/98 , FJ 3º), 23 de abril de 2004 ( casa. 967/99 , FJ 3º), 12 de junio de 2004 ( casa. 8139/99 , FJ 2º) y 15 (sic) de julio de 2009 (casa. 3496/03, FJ 4º), todas relativas a supuestos producidos bajo la vigencia de la Ley 30/1985 y a servicios municipales de limpieza, salvo la última que trataba de un empresa municipal de informática. La doctrina que emana de este acervo jurisprudencial fue también tomada en consideración en la sentencia de 26 de septiembre de 2005 (casa. 1710/00 , FFJJ 4º y 5º), para considerar no sujeta al impuesto sobre el valor añadido la transmisión al Ayuntamiento, socio único, del inmovilizado afecto a la prestación del servicio de distribución de agua por una sociedad participada al cien por cien por la Corporación.

En este último pronunciamiento se recordaba que, hasta la promulgación de la Ley 37/1992, los servicios suministrados por una sociedad mercantil municipal con esa configuración de capital, en la medida en que se trataba de una forma de gestión directa de servicios públicos locales, no estaban sujetos al impuesto sobre el valor añadido. Lo que valía tanto como decir que, a partir de ese momento, quedaban sometidos a tributación.

Esta afirmación era consecuencia del tenor del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 , que, tras declarar no sujetas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, precisa que tal no sujeción no opera "cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles". Esta previsión se encontraba ya presente en el artículo 8.9 del Reglamento de la Ley del impuesto sobre el Valor Añadido , aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), pero nuestra jurisprudencia la consideró un exceso reglamentario sobre la previsión del artículo 5.6 de la Ley 30/1985 , según la interpretación sentada por este Tribunal. Por ello, conforme se indicaba en las referidas sentencias, tuvo que ser el propio legislador el que corrigiera esa extralimitación a través del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 (por todas, sentencia, ya citada, de 10 de marzo de 2000 , FJ 3º, in fine).

En otras palabras, para nuestra jurisprudencia, a partir de la Ley 37/1992, los servicios municipales prestados por empresas mercantiles que, como la recurrente, pertenecen en su integridad a una Corporación local están sujetos al impuesto sobre el valor añadido. Criterio que se ha de mantener en la actualidad. Así lo dispone el legislador y donde él no distingue no debe hacerlo, en principio el intérprete, actitud que se manifiesta en la jurisprudencia que venimos analizando.

Debemos, no obstante, dejar constancia de que un pronunciamiento de esta Sala se separa de dicho criterio mayoritario. Se trata de la sentencia dictada el 15 de diciembre de 2010 (casa. unif. doct. 51/2007 ) (en la misma línea se sitúa la sentencia de 22 de octubre de 2010 (casa. unif. doct. 271/06 , FJ 5º), pero referida a la actividad de fomento del turismo realizada por una empresa totalmente perteneciente al Principado de Asturias]. Afectaba aquella primera sentencia, como la mayoría de las resoluciones de esta Sala sobre la cuestión, a una empresa, propiedad íntegra del Ayuntamiento, cuyo objeto social era la prestación del servicio municipal de limpieza. En esta sentencia, ya en vigor la Ley 37/1992, hemos indicado que, no obstante la dicción literal del artículo 7.8, párrafo segundo de dicha Ley, la solución debe ser ahora la misma que cuando regía la Ley 30/1985, y hemos llegado a tal desenlace porque hemos considerado que el mencionado precepto legal no recoge fielmente el sentido de la norma contenida en el artículo 4, apartado 5 , de la Sexta Directiva, concluyendo que "la excepción a la no sujeción regulada en el artículo 7.8 siempre que intervenga en una sociedad mercantil ha de ser interpretada en el sentido de entender que

lo determinante es el régimen jurídico de prestación del servicio, por lo que si se actúa bajo un régimen de derecho público no debe excluirse la no sujeción" (FJ 6º).

En la citada sentencia de 16 de mayo de 2011 y en la de 20 de febrero de 2012 rectificamos ese criterio, rectificación que ahora reiteramos, por las siguientes razones:

1ª) De entrada, como ya hemos apuntado, el intérprete no debe, en principio, distinguir allí donde el titular de la potestad legislativa no lo hace, siendo claros y terminantes los términos del artículo 7.8, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 .

2ª) Sólo cabría preterir la previsión del legislador interno si llegáramos a la conclusión de que contradice los términos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, por el juego de los principios de primacía y efecto directo de las normas del derecho de la Unión Europea. Pero tal no es el caso, pese al criterio de la sentencia que ahora modificamos.

Dicho precepto, reproducido casi con las mismas letras en el artículo 13 de la vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 347 de 2006, p.1), niega la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido al Estado, las regiones, las provincias, los municipios y a los demás organismos de derecho público en cuanto a la actividad y a las operaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas, aun cuando perciban derechos, rentas, cotizaciones o contribuciones (párrafo primero). Ahora bien, si el hecho de no considerarlos tales provoca graves distorsiones de la competencia deberán quedar sometidos a tributación respecto de tales actividades y operaciones (párrafo segundo). En cualquier caso, serán sujetos pasivos cuanto efectúen operaciones tales como las propias de las telecomunicaciones, o de distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; etc. (párrafo tercero en relación con el anexo D).

En nuestra jurisprudencia, iniciada en la ya citada sentencia de 10 de marzo de 2000 y continuada en las demás referenciadas, hemos dejado constancia de la mayor amplitud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva en relación con el artículo 5.6 de la Ley 30/1985 , precepto que consideramos ajustado a los términos del precepto comunitario según había sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El legislador español optó, en la Ley 30/1985, por no sujetar a tributación la prestación de servicios municipales mediante gestión directa, forma de gestión en la que se integraba la llevada a cabo mediante una empresa de total propiedad municipal. Se trataba, en realidad, del ejercicio de funciones públicas por los entes locales en el marco jurídico que les es propio, llevado a cabo en condiciones distintas que los operadores económicos privados, pues, estándose ante una sociedad mercantil participada íntegramente por el Ayuntamiento, se financia de forma distinta que una empresa privada. En otras palabras, el legislador español de 1985 actuó en los contornos que le permitía el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Ahora bien, el legislador de 1992, decidiendo someter a tributación las prestaciones de servicios llevadas a cabo por empresas públicas, privadas o mixtas y, en general, por sociedades mercantiles, también se produjo dentro de ese margen de maniobra, por lo que no hay razón alguna para dejar inaplicado el artículo 7.8, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 .

En efecto, la jurisprudencia comunitaria, al analizar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, ha reiterado que su interpretación debe llevarse a cabo de modo que menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en sus artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido [sentencias de 16 de septiembre de 2008 *Isle of Wight Council* y otros (asunto C-288/07 , apartados 38 y 44), y 12 de noviembre de 2009, *Comisión/España* (asunto C-154/08 , apartado 112)], exigiendo la concurrencia de dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en aquel primer precepto. De entrada, la cualidad de organismo público y, en segundo término, el ejercicio de actividades en condición de autoridad pública ( sentencias de 11 de julio de 1985, *Comisión/Alemania* (asunto 107/84 , apartado 11); *Comisión/Países Bajos*, apartado 21; *Ayuntamiento de Sevilla*, apartado 18; *Isle of Wight Council* y otros, apartado 19; y *Comisión/España*, apartado 113, todas ya citadas).

Tratándose del primer requisito, el hecho de que un particular (léase una empresa privada) ejerza prerrogativas de la autoridad pública, no lleva como consecuencia automática que los servicios que preste queden al margen del impuesto sobre el valor añadido (sentencias *Comisión/Países Bajos*, apartado 21, *Ayuntamiento de Sevilla*, apartado, 19 y *Comisión/España*, apartado 114). En lo que se refiere al segundo, se ha de precisar que las actividades a las que se refiere son las que realizan los organismos de derecho público en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción de las que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados ( sentencias de 14 de diciembre de 2000, *Fazenda Pública* (asunto C- 446/98 , apartado 17), e *Isle of Wight Council* y otros, ya citada, apartado 21), régimen jurídico que se determina atendiendo a la normativa interna.

Esta última determinación jurisprudencial (salvo que actúen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados) tiene que ver con el párrafo tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que somete a tributación la actividad de los organismos de derecho público si su no sujeción es susceptible de crear distorsiones graves en la competencia. En otras palabras, con toda normalidad los organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas realizan actividades de naturaleza económica, pero en la medida en que son expresión de prerrogativas de poder público no quedan sujetas al impuesto sobre el valor añadido, salvo que, tratándose de actividades económicas que se lleven a cabo de forma paralela por operadores privados (concesionarios,

sociedades coparticipadas por el Ayuntamiento, en las que concurren al suscribir el capital social compañías privadas), la no sujeción al impuesto pueda alterar gravemente las condiciones de la competencia (art. 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva). Incluso, el legislador comunitario ha presumido que esa afección se produce siempre tratándose de las actividades económicas enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva, salvo que el volumen de las operaciones sea insignificante (párrafo tercero del mismo precepto).

Así pues, el párrafo segundo participa de la misma sustancia que el tercero, de modo que, a nivel nacional, los Estados miembros pueden determinar que existen otras actividades de naturaleza esencialmente económica, no enumeradas en el citado anexo D, que sean llevadas a cabo de forma paralela tanto por organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, como por operadores privados. Y llegado a este punto, tratándose del párrafo segundo, para determinar si en un determinado sector existe el riesgo de afección grave de la competencia por la no sujeción de los organismos de derecho público, se ha de tener en cuenta la actividad en sí misma considerada, con independencia de que tales organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia en el mercado local en el que desarrollan su actividad (véase la sentencia *Isle of Wight Council* y otros, apartados 31 a 40).

Esta conclusión se cimienta en los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica. En el primero, no sólo porque podría dar lugar a un tratamiento diferenciado entre los operadores privados y los públicos, sino dentro de estos últimos, en función de la forma de gestión. Bastaría que el servicio municipal se prestara mediante una sociedad participada por inversores privados en un 1 por 100 para que la actividad se sujetase al impuesto, mientras que si esa mínima participación no existe, las operaciones quedarían al margen del mismo. En el segundo principio, el análisis de cada mercado local en relación con el servicio singular de que se trate presupone unos estudios complejos, susceptibles de variar en el tiempo y en el espacio dentro del ámbito de un mismo ente local, dando lugar a un escenario en el que ni las corporaciones locales, ni los operadores privados pueden prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si la explotación del servicio de que se trata se encuentra o no sujeta al impuesto sobre el valor añadido (sentencia *Isle of Wight Council* y otros, apartados 40 y siguientes).

Las anteriores reflexiones ponen de manifiesto que la decisión del legislador español, contenida en el artículo 7.8 , segundo párrafo, de la Ley 37/1992 , de someter al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos mediante empresas públicas, privadas o mixtas, y, en general, utilizando compañías mercantiles, se produce dentro del margen de maniobra señalado por el legislador comunitario en el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva, de modo que, a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley 37/1992 , tales actividades económicas quedan sometidas a tributación. Los mismos razonamientos hemos empleado para resolver las cuestiones planteadas en las sentencias de 6 de febrero y 24 de marzo de 2014 ( casaciones 2437/2011 y 6012/2008 )".

La doctrina que se acoge en la citada sentencia del Tribunal Supremo permite concluir que los servicios prestados por la entidad ESMAR tales como programa de medio ambiente, programa SUPRA, programa de atención a drogodependientes, obras de mejoras de colegios, encomienda para la atención a mayores y a la juventud y la limpieza de mobiliario urbano, frente al criterio de la Inspección, si están sujetos al IVA atendiendo al carácter de la empresa actora y a la naturaleza de los servicios que presta. No es posible una interpretación distinta dado el tenor literal del artículo 7.8 de la Ley del IVA y, además, dicha interpretación se corresponde con el contenido de la Sexta Directiva a la vista del margen que posibilita su artículo 5, apartado 4.

Y la consecuencia obligada es que los servicios ahora controvertidos si están sujetos al IVA. Criterio este que, por otra parte, es el que se recoge por esta misma Sección en las sentencias dictadas en fecha 8 de febrero de 2016, recurso nº 76/2014 , 21 de julio de 2016, recurso nº 179/2015 , y 22 de noviembre de 2016, recurso nº 199/2015 .

Aunque hemos admitido la sujeción al IVA de la prestación de los servicios controvertida, no obstante debemos destacar que los beneficiarios por la prestación de dichos servicios únicamente abonarán al Ayuntamiento la correspondiente tasa; ninguna contraprestación realizan a favor de la entidad ESMAR prestadora de los servicios. Es el propio Ayuntamiento quien abona a ESMAR diversas subvenciones para poder así financiar dicha prestación. Y de acuerdo con el artículo 78.2.3º de la Ley 37/1992, del IVA solo pueden integrar la base imponible " las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto". Precepto que concreta ese concepto al indicar "se consideraran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación".

Corresponde así analizar la naturaleza de las cantidades que percibe la recurrente, ESMAR, de la Corporación Local para financiarse.

Cabe la opción de tratarlos como la retribución de un servicio que ha de integrarse en la base imponible del impuesto, o bien como subvenciones de capital no vinculadas con el precio de la operación, en cuyo caso quedarían excluidas de la misma. Esta es la solución adoptada por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 16 de mayo de 2011 en la que se razona del siguiente modo:

"Las anteriores reflexiones ponen de manifiesto que la decisión del legislador español, contenida en el artículo 7.8 , segundo párrafo, de la Ley 37/1992 , de someter al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizados por los entes público mediante empresas públicas, privadas o mixtas, y, en general, utilizando compañía mercantiles, se produce dentro del margen de maniobra señalado por el legislador comunitario en el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva, de modo que, a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley , tales actividades económicas quedan sometidas a tributación.

Cuestión distinta, que pasamos a analizar a continuación, es la de si las cantidades que perciben dichas empresas de la Corporación local para financiarse constituyen la retribución de un servicio, que ha de integrarse en la base imponible del impuesto, o son subvenciones de capital no vinculadas con el precio de la operación, que deben quedar excluidas de la misma.

#### Cuarto.

Esta Sala ha tenido oportunidad de analizar recientemente en varias ocasiones el tratamiento de las cantidades percibidas por una sociedad mercantil íntegramente participada por un municipio para financiar los servicios de saneamiento y limpieza públicos que presta, habiendo concluido que tales cantidades no están sujetas al impuesto ( sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 77/06, FJ 4 º), y 27 de octubre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 68/06 , FJ 4º). Estos dos pronunciamientos siguen, además, la doctrina sentada en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casación 10362/03 , FJ 3º), en relación con las subvenciones percibidas por el Consorcio Regional de Transportes Públicos de la Comunidad de Madrid.

Ya no se trata de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido y, por ende, del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 , sino de la determinación de la base imponible del impuesto debido por operaciones sometidas al mismo. Se ha de acudir, pues, al artículo 78, con arreglo al que la base imponible, constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (apartado 1), incluye, entre otros conceptos, las subvenciones directamente vinculadas al precio de esas operaciones, considerándose tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación (apartado 3). Esta disposición es la trasposición al ordenamiento español del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Esta disciplina normativa deja fuera de la base imponible las subvenciones de explotación, esto es, las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones- dotación" ( STC 13/1992, de 6 de febrero , FJ 6º), que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación ( sentencias de este Tribunal Supremo, ya citadas, de 12 de noviembre de 2009 , FJ 3º; 22 de octubre de 2010 , FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4 º; y 27 de octubre de 2010 , FJ 4º).

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se sitúa en la misma línea. Ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador (sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia ( C-495/01 , apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00 , apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31).

Con toda evidencia ninguna de esas características concurre en las sumas que «Emaya» recibe del Ayuntamiento de Palma de Mallorca, por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco, según ya hemos indicado en las sentencias citadas al inicio de este fundamento jurídico,

pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación.

En suma, esas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir «Emaya», en cuanto sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, por los servicios que presta a los ciudadanos .

El desenlace a que llegamos coincide con el punto de partida de la tesis del abogado del Estado, pero se separa de su conclusión, en la medida en que considera que las cantidades percibidas por "Emaya" del Ayuntamiento de Palma de Mallorca deben tributar por el impuesto sobre el valor añadido. Esta razón es más que suficiente para desestimar el segundo motivo de casación.

## Quinto.

Podríamos detener aquí nuestro discurso, pero dado los términos en que tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Económico-Administrativo Central sitúan, a la postre, su decisión, nos vemos obligados a realizar alguna consideración añadida.

El mencionado órgano administrativo de revisión estima que esas sumas deberán tomarse en consideración para calcular la regla de prorrata a los efectos de la deducción del impuesto sobre el valor añadido devengado y soportado ( artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 ), dependiendo de si las operaciones realizadas por "Emaya" tenían derecho a la deducción.

La Audiencia Nacional concluye que todas las operaciones de dicha sociedad daban lugar a ese derecho. Se trata de un hecho declarado probado por la Sala de instancia en el quinto fundamento de la sentencia recurrida que el abogado del Estado ni siquiera ha pretendido combatir.

En esta tesitura, "Emaya" constituye un "sujeto pasivo total", en la terminología de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (asunto C-243/03 ). Pues bien, según dicho pronunciamiento, el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente permite limitar el derecho a deducir mediante la toma en consideración de las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien entregado o del servicio suministrado si se trata de sujetos pasivos "mixtos" (apartado 25), esto es, sujetos que realizan al propio tiempo operaciones con derecho a deducción y otras que no lo tienen.

Ha de concluirse, por tanto, con la Sala de instancia que resulta improcedente incluir en el denominador de la regla de prorrata general, a la que se refieren los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 ), las sumas que "Emaya" percibió durante los ejercicios 1998 y 1999 del Ayuntamiento de Palma de Mallorca. La solución adoptada por la Audiencia Nacional aparece correcta a la luz de los hechos probados, sin que, por lo hasta aquí razonado, incurra en las infracciones jurídicas que se denuncian en el segundo motivo de casación, que debe ser desestimado.

## Sexto.

El rechazo del segundo motivo de casación hace innecesario que resolvamos el primero, porque, como ya hemos apuntado, en el supuesto de que lo acogiéramos habríamos de resolver, como hemos hecho, el debate suscitado en la instancia, que coincide con el que suscita ese segundo motivo.

Como reconoce el abogado del Estado en su escrito de interposición del presente recurso (página 3), la demanda de "Emaya" pedía la rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 1998 y 1999, por dos conceptos completamente distintos (fundamento de derecho sexto de la misma): (a) la íntegra deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado en la adquisición de bienes financiados con subvenciones de capital y (b) la incorrecta repercusión e ingreso del impuesto sobre el valor añadido por las cantidades satisfechas por el Ayuntamiento de Palma de Mallorca para financiar los servicios prestados.

Y como "Emaya" admitió en el escrito de conclusiones (fundamento de derecho sexto) y reitera al oponerse a este recurso de casación (página 5), tras la ejecución por la Administración tributaria de la resolución estimatoria emitida el 1 de marzo de 2006 por el Tribunal Económico- Administrativo Central, la única cuestión pendiente de resolver era si procedía devolverle el impuesto sobre el valor añadido devengado y pagado por las cantidades que recibió del Ayuntamiento de Palma de Mallorca en 1998 y 1999, polémica que hemos zanjado en los anteriores fundamentos de derecho.

## Séptimo.

Las razones expuestas conducen a la desestimación del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado....".

De acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo para la determinación de la base imponible del IVA que se repercute ha de acudirse al artículo 78 de la Ley 37/1992 , con arreglo al cual la base imponible que está

constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (apartado 1), incluye, entre otros conceptos, las subvenciones directamente vinculadas al precio de esas operaciones, considerándose tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación (apartado 3). Esta disposición es la trasposición al ordenamiento español del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Esta regulación deja fuera de la base imponible a las subvenciones de explotación, esto es, las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones-dotación" ( STC 13/1992, de 6 de febrero , FJ 6º), que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación ( sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009 , FJ 3º; 22 de octubre de 2010 , FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4 º; y 27 de octubre de 2010 , FJ 4º). Y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se sitúa en la misma línea y ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador (sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia ( C-495/01 , apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación es necesario que sea abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta [sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00 , apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29].

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención.

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.

Pero ninguna de las características mencionadas concurre en el presente caso y tampoco, de acuerdo con la jurisprudencia anotada, pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación. Por tanto, en el caso analizado se está ante una "subvención de dotación", es decir, meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación, y, como tales, no vinculadas al precio del servicio. Y por ese motivo el importe de las citadas subvenciones debía quedar fuera de la base imponible del impuesto analizado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.2.3 de la Ley 37/1992 .

La consecuencia de lo expuesto es que dichas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas de IVA que han de repercutirse al Ayuntamiento por parte de la recurrente respecto de los servicios que presta y que esta Sala ha declarado sujetos al IVA frente al criterio de la Inspección que había entendido que la prestación de los servicios analizados no estaban sujetos al IVA.

Concluyendo, frente al criterio de la Administración, los servicios municipales que ESMAR presta tales como programa de medio ambiente, programa SUPRA, programa de atención a drogodependientes, obras de mejoras de colegios, encomienda para la atención a mayores y a la juventud y la limpieza de mobiliario urbano si están sujetos a IVA; y, por tanto, debe repercutir el IVA correspondiente al Ayuntamiento de Arganda del Rey.

En la liquidación que revisamos, la Inspección, en relación con la prestación de servicios hasta ahora analizada, también había declarado que ESMAR había repercutido indebidamente el IVA por la prestación de dichos servicios. No obstante, las razones que habían llevado a dicha declaración son distintas a las que ahora se declaran por esta Sección. La Inspección consideró que el IVA se había repercutido indebidamente porque entendió que se estaba ante la prestación de servicios que calificaba como operaciones no sujetas al IVA. Sin embargo, esta Sección ha declarado que si son operaciones sujetas a IVA aunque la repercusión de las cuotas de IVA se ha realizado de forma indebida e incorrecta toda vez que la base imponible se ha determinado de forma incorrecta. Es decir, esta Sección entiende que para la determinación del importe del IVA que debía repercutirse al Ayuntamiento de Arganda del Rey se ha partido de un dato erróneo como es que se ha fijado de forma incorrecta la base imponible porque se han incluido en la misma las cantidades percibidas por ESMAR del Ayuntamiento denominadas subvenciones de explotación. Y la consecuencia es que el IVA derivado de la prestación de dichos servicios se ha repercutido de

forma indebida al Ayuntamiento de Arganda del Rey aunque los servicios prestados por ESMAR si estaban sujetos a IVA. Y esa repercusión indebida en cuanto determina un ingreso será igualmente calificado como indebido y podrá ser objeto de devolución junto con las cantidades que en la liquidación impugnada ya se habían reconocido como cuotas de IVA indebidamente repercutidas por ESMAR al Ayuntamiento de Arganda del Rey por importe de 1.427.055,86 euros.

## Sexto.

La actora entiende que la liquidación impugnada debe anularse por cuanto que, a pesar de que contiene ya la declaración de que respecto de algunas operaciones el IVA se había repercutido indebidamente, no obstante como no ha determinado al mismo tiempo que debía procederse a la devolución de las cantidades de IVA repercutidas e ingresadas indebidamente por la incorrecta repercusión al Ayuntamiento, ello ha supuesto para ESMAR un perjuicio económico por cuanto se le ha ordenado realizar un ingreso sin que al mismo tiempo se le haya ordenado la devolución referida. Y se apoya en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 5 de junio de 2014 en el recurso de casación nº 947/2014 en cuanto en su fundamento de derecho quinto afirma que:

"Ahora bien, lo que sí protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida".

Y se añade: "Por ello en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3941/2002 ) referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso se dijo que... "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regulación sobre la base de la sujeción al impuesto de Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA".

No compartimos la postura de la recurrente y consideramos que la liquidación se ajusta a derecho en cuanto se ha limitado a declarar en que supuestos y por qué importes la entidad ESMAR ha repercutido de forma improcedente cuotas de IVA al Ayuntamiento de Arganda del Rey. No era posible que, además, en dicha liquidación se reconociera a la recurrente el derecho a la devolución del IVA repercutido indebidamente. El artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , regula quienes están legitimados para instar el procedimiento de devolución y quienes son los beneficiarios del derecho a la devolución y en su apartado 2º dispone que:

" 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

....

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.

Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

Por tanto, la indebida repercusión del impuesto dará lugar al reconocimiento del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido pero a favor de quien soportó la repercusión, en este caso el Ayuntamiento de Arganda del Rey, siempre que, además, se cumplan todos los requisitos mencionados en el artículo 14.2 c) referido.

Por otra parte, el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido a favor de las entidades que soportaron las cuotas indebidamente repercutidas exige necesariamente que las cuotas indebidamente repercutidas se hayan ingresado en la Hacienda Pública, en este caso, por la entidad Empresa de Servicios Municipales de Arganda por cuanto de otra forma se estaría produciendo la devolución de unas cantidades que no habían sido objeto de ingreso en la Hacienda Pública. Dato este que se comprobaba en el procedimiento que se inicie al respecto a instancia del Ayuntamiento para obtener la devolución del IVA indebidamente repercutido.

Igualmente rechazamos la aplicación al presente caso de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 5 de junio de 2014 . El Tribunal Supremo en la sentencia indicada se está refiriendo a un supuesto de hecho que no coincide con el que ahora afecta a la recurrente. En dicha sentencia se concluye que puede ocasionarse una duplicidad impositiva respecto de un mismo sujeto pasivo y por una misma operación - entrega de un bien- cuando se ha repercutido el IVA por dicha operación y posteriormente se le reclama el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al estar ante la entrega de un bien sujeto y exento de IVA.

## **Séptimo.**

Esta Sección ha declarado en el fundamento de derecho quinto que algunos servicios prestados por ESMAR por cuenta del Ayuntamiento de Arganda del Rey son operaciones sujetas al IVA -frente al criterio de la Inspección recogido en la liquidación impugnada que entendía que eran actividades no sujetas-. Y esa declaración tiene importantes consecuencias a favor del recurrente en cuanto implica que se le puede reconocer el derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios necesarios para prestar los servicios que esta Sección ha concluido en esta sentencia que si estaba sujetos a IVA, frente al criterio de la Inspección que había declarado que se estaba ante la prestación de servicios no sujetos a IVA. La deducción de las cuotas de IVA soportadas es admisible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94.Uno.1º de la Ley 37/1992 siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 95, 96 y 97 de la misma regulación.

No obstante, no es posible reconocer en esta sentencia a la recurrente el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la cuantía reclamada en vía administrativa -2.085.451,29 euros- y ello porque de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97.Uno: "En las declaraciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas".

En consecuencia, debemos reconocer a ESMAR el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de las actividades que ésta Sección ha declarado sujetas a IVA. Ese reconocimiento no implica que debemos reconocerle la cantidad de 2.085.451,29 euros que reclamaba y ello porque es necesario que previamente se determine el importe de las cuotas que ESMAR debió repercutir al Ayuntamiento. Aunque hemos declarado que las prestaciones de servicios realizadas por ESMAR si están sujetas a IVA, no obstante, el IVA repercutido se ha declarado improcedente por la incorrecta determinación de la base imponible. Y, por tanto, deberá determinarse la base imponible del IVA a repercutir al Ayuntamiento para que una vez determinadas las cuotas de IVA devengadas por la recurrente - e ingresadas y no devueltas- pueda concretarse el importe exacto que puede deducirse.

## **Octavo.**

Queda por analizar la corrección del ajuste recogido en la liquidación por el que se incluye el importe del IVA devengado pero no repercutido al transmitir ESMAR al Ayuntamiento, según la inspección, los siguientes inmuebles: obras de Ciudad Campo de futbol y obras del Parque Grillero.

La recurrente afirma que es improcedente dicho ajuste por dos motivos. Primero, porque no había sido objeto de sus solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por lo que la inspección se ha excedido. Y segundo porque no se da el hecho imponible del IVA ya que no ha existido ninguna transmisión ni entrega de bienes por parte de ESMAR al Ayuntamiento al haberse realizado las obras -campo de futbol y parque el Grillero- a través de encomiendas de gestión.

El ajuste reclamado en la liquidación ahora discutido es el resultado de un procedimiento de inspección iniciado con carácter general y, por tanto, para toda la actividad desarrollada por ESMAR en los ejercicios 2009 y 2010. Y como ya hemos indicado anteriormente el inicio del procedimiento inspector determina el archivo de los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones iniciados a instancia del recurrente y, por tanto, la investigación

y comprobación por parte de la inspección de la situación tributaria del recurrente no puede quedar vinculada a las peticiones concretas efectuadas por el recurrente en sus peticiones de rectificación de autoliquidaciones.

Corresponde ahora examinar si las obras de construcción ejecutadas por la recurrente a través del sistema de encomienda de gestión pueden considerarse como entregas de bienes al Ayuntamiento y, por tanto, sujetas al IVA. La encomienda de gestión es un instrumento jurídico en virtud del cual una entidad del sector público -encomendante- encarga a un ente instrumental que tiene atribuida la condición de medio propio -encomendatario- la realización de una determinada actividad o prestación cuya aceptación y ejecución resulta obligatoria para la entidad que recibe el encargo sin cesión de titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio. El núcleo regulador de las encomiendas de gestión de contenido materialmente contractual a medios propios se encuentra en los artículos 4.1.n) y 24.6 del TRLCSP. El artículo 4.1.n excluye del ámbito de aplicación de la Ley los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 26.4, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación. Y el artículo 24.6 denomina encomienda de gestión a los citados negocios jurídicos en cuya virtud un poder adjudicador encarga a una entidad que tiene la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación.

Con carácter previo a la regulación española de los encargos a medios propios en la LCSP, la jurisprudencia comunitaria había establecido los requisitos para poder excluir del ámbito de la contratación pública los contratos a medios propios o servicios in house providing, por considerarlos una forma de autoprovisión de la entidad adjudicataria o una técnica de organización o gestión en la que los poderes adjudicatarios utilizan medios propios dotados de personalidad jurídica para satisfacer sus necesidades, en lugar de acudir al mercado. Esta doctrina jurisprudencial se inicia con la sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 1999 Asunto C-107/98, Sentencia Teckal, que establece los dos requisitos acumulativos que deben concurrir para que la presunción de existencia de contrato quede desvirtuada, que son que el encargo debe formalizarse entre una entidad adjudicataria y una entidad formalmente distinta de ella pero sobre la que ejerce un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios, de tal modo que el proveedor no tiene frente al poder adjudicador auténtica autonomía decisoria, por lo que no existiría voluntad contractual, y, además, la entidad proveedora debe realizar la parte esencial de su actividad con el ente o los entes que lo controlan. Respecto de este último requisito resaltar que si la exención del ámbito de la contratación pública se basa en que el contrato in house no es sino una forma de autoprovisión por parte de la entidad adjudicataria, tal exención pierde su sentido si el ente instrumental se dedica a proveer también a otros operadores públicos o privados, como cualquier otro agente del mercado. Esta técnica de las encomiendas o encargos contractuales constituyen una excepción a la aplicación de la normativa contractual. En consecuencia, requiere una interpretación estricta, correspondiendo la carga de la prueba de que existen realmente las circunstancias excepcionales que justifican la excepción a quien pretenda utilizarla.

En el caso analizado para resolver la cuestión planteada es importante destacar que la recurrente como entidad encomendataria de la realización de las obras de construcción del Campo de fútbol y del Parque Grillerero acudió a la subcontratación con terceras empresas para la realización de las citadas obras. Y este hecho no desvirtuado por la recurrente nos permite concluir que no se está ante una encomienda de gestión en sentido estricto y ello va a tener consecuencias en la determinación de si dichas obras, en cuanto se integran al patrimonio del encomendante, constituyen e integran el hecho imponible de entregas de bienes a los efectos de sujeción al IVA como así ha entendido la Inspección en la liquidación que revisamos. Y la razón de ello es que si el encomendatario cuenta con medios propios para llevar a cabo la obra, al menos en parte, el recurso al encargo puede justificarse por razones de economía y eficacia, no suponiendo una alteración de los principios de la contratación pública, dado que la realización de la prestación queda en el ámbito interno. En cambio, esa justificación no se da en el caso de que el llamado "medio propio" carezca de medios para ejecutar por sí la prestación. Si el objeto de la encomienda es "la realización de una determinada prestación", no puede considerarse que la realiza quien se limita a trasladar a un tercero su ejecución.

Lo expuesto hasta ahora lleva a esta Sección a concluir que las obras realizadas por la recurrente por cuenta del Ayuntamiento en cuenta que se han subcontratado a un tercero permiten calificarse como entregas de bienes cualquiera que haya sido el instrumento jurídico utilizado para su realización. Como ya expusimos en el fundamento de derecho quinto, las prestaciones de servicios o las entregas de bienes realizadas por sociedades mercantiles públicas en cuanto que su capital social es 100% público en la medida en que sus actividades sustraigan o afecten de forma significativa a la competencia debemos entender que son operaciones sujetas al IVA. Y, por tanto, en este punto debemos confirmar el ajuste recogido en la liquidación impugnada.

Resumiendo, el recurso contencioso administrativo interpuesto por la actora debe ser estimado parcialmente toda vez que algunos de los ajustes realizados en la liquidación girada por IVA a la recurrente se han considerado contrarios a derecho de acuerdo con los argumentos jurídicos expuestos en esta sentencia.

**Noveno.**

La Sala entiende que, en el presente caso, toda vez que se ha estimado parcialmente el presente recurso contencioso administrativo no procede un pronunciamiento especial en relación a las costas procesales causadas en esta instancia de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley jurisdiccional .

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLAMOS**

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 71/2016, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Marina Quintero Sánchez, en nombre y en representación de la entidad EMPRESA DE SERVICIOS MUNICIPALES ARGANDA, S.A., contra la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado en fecha 13 de octubre de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Madrid en concepto de IVA, ejercicios 2009 y 2010, y, en consecuencia, se confirma en todos sus extremos salvo en relación con los ajustes examinados en los fundamentos de derecho quinto y séptimo de esta sentencia que se dejan sin efecto con las consecuencias recogidas en dichos fundamentos jurídicos.

No se efectúa un pronunciamiento especial sobre las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 26/12/2017 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.