



Roj: STS 4463/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4463
Id Cendoj: 28079130022015100452
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3696/2013
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 3696/2013 ante la misma pende de resolución, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE LUGO, representado y defendido por su Letrado consistorial, contra la sentencia dictada, con fecha 24 de junio de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 73/2012 en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 27 de marzo de 2003, se notificó al AYUNTAMIENTO DE LUGO, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia, comunicación de inicio de las *actuaciones de comprobación e investigación* de su situación tributaria, en relación con el concepto y períodos que se detallan a continuación:

CONCEPTO PERÍODOS

Impuesto sobre el Valor Añadido 01/2000 a 12/2002

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación tienen carácter parcial, limitándose a comprobar la procedencia de las compensaciones solicitadas en los *ejercicios 2000 y 2001* y del importe de devolución solicitado en *2002*. Dichas actuaciones concluyen el día 9 de febrero de 2005 con la incoación al sujeto pasivo de las *Actas de Disconformidad* nº A02-70961503 y A02-70961494, en las que se regulariza su situación tributaria por el concepto señalado y períodos, respectivamente, 2000 y 2001/2002. Las Actas se acompañan de los preceptivos *informes ampliatorios* de igual fecha.

Con fecha 26 de marzo de 2002, oída la entidad en el correspondiente *trámite de alegaciones*, la Dependencia Regional de *Inspección de Galicia* dicta *acuerdos de liquidación provisional* nº A2785005026000021 y A2785005026000010, en los que se confirman las propuestas de regularización contenidas en las Actas y consideran que la prestación del servicio de recogida de basuras por parte del Ayuntamiento, mediante el cobro de contraprestación de naturaleza tributaria, constituye una operación no sujeta al impuesto, y que no son deducibles las cuotas repercutidas al Ayuntamiento por la empresa adjudicataria. Las liquidaciones practicadas tienen el siguiente desglose:

2000 2001/2002

Cuota 40.026,28 314.369,11

Intereses de demora 10.366,36 40.252,81

Deuda Tributaria 50.393,04 354.621,92

Los acuerdos de liquidación anteriores fueron notificados al sujeto pasivo el día 13 de abril de 2005.

De las actuaciones de comprobación e investigación se extrae, entre otra, la siguiente *información relevante*:

1. El Ayuntamiento de Lugo adjudicó a la empresa URBASER, en virtud de contrato administrativo de 20 de junio de 1996, los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal, satisfaciendo a dicha empresa una determinada contraprestación fijada en el contrato. La empresa URBASER repercute **IVA** al Ayuntamiento tomando como base imponible dicha contraprestación.

2. *El Ayuntamiento*, durante los ejercicios objeto de comprobación, dedujo las cuotas soportadas en las facturas emitidas por URBASER en concepto de servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal.

3. El Ayuntamiento asume el cobro del servicio de recogida de residuos al usuario mediante la exigencia de una tasa: la "tasa por prestación del servicio de recogida domiciliaria de residuos urbanos".

4. *La Inspección* considera que la prestación de los servicios controvertidos se realiza directamente por el Ayuntamiento a los destinatarios finales, percibiendo por el de recogida de basuras una tasa. No obstante, la prestación material del servicio se realiza por la empresa contratista, que actúa en nombre y por cuenta del Ayuntamiento, percibiendo de éste la contraprestación fijada en el contrato, sobre la que se repercute el **IVA**.

5. La prestación por el Ayuntamiento a los ciudadanos de los servicios indicados es una actividad no sujeta al Impuesto. En consecuencia, las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios afectos a dicha actividad no tienen la consideración de deducibles por el Ayuntamiento, pues se afectan a la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir al tratarse de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la Ley del Impuesto .

SEGUNDO.- Contra los anteriores acuerdos de liquidación, el obligado tributario --el AYUNTAMIENTO DE LUGO-- interpone con fecha 11 de mayo de 2005 las *reclamaciones económico administrativas* nº 27/1406/05 y 27/1407/05 *ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*.

El *Tribunal Regional*, en *resolución conjunta de fecha 29 de noviembre de 2007*, dictada en primera instancia, acuerda estimar las reclamaciones interpuestas y anular los actos administrativos impugnados. El TEAR considera que los servicios se prestan en régimen de gestión indirecta por concesión administrativa, siendo el concesionario URBASER, aunque el titular del servicio sea el Ayuntamiento. En consecuencia, el sujeto pasivo que presta el servicio es el concesionario y el destinatario del servicio es el ciudadano, por lo que resulta improcedente la repercusión de cuotas que efectúa URBASER sobre el Ayuntamiento. Concluye el TEAR que las cuotas soportadas por el Ayuntamiento no son deducibles, pero no por el motivo invocado por la Inspección, sino por haber sido indebidamente repercutidas al Ayuntamiento, independientemente del resarcimiento que le corresponda como consecuencia de la indebida repercusión de las cuotas controvertidas. Esta incorrecta fundamentación jurídica de los acuerdos impugnados es la que conduce al TEAR a "estimar las presentes reclamaciones, anulando los actos administrativos impugnados".

La resolución anterior fue notificada al interesado en fecha 28 de diciembre de 2007 y al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en fecha 18 de enero de 2008.

TERCERO.- Contra la anterior resolución, dictada en primera instancia por el Tribunal Regional, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso con fecha 14 de febrero de 2008 *recurso de alzada*.

El día 22 de febrero de 2008, se notifica al Director del Departamento la puesta de manifiesto del expediente, concediéndolo el plazo de un mes para que presente alegaciones. El día 25 de marzo de 2008, el Director del Departamento de Inspección presenta escrito en el que considera que los servicios se prestan directamente por el Ayuntamiento a los ciudadanos, exigiendo una tasa por el de recogida de residuos, asumiendo el control y la inspección de los mismos y el cobro del tributo, resultando de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.8º LIVA . Para ello contrata con URBASER la prestación material del servicio con sometimiento a las instrucciones municipales, las cuales pueden modificarse por el Ayuntamiento en aras del interés público. Por dicha prestación material, URBASER percibe del Ayuntamiento una contraprestación sobre la que debe repercutir el **IVA**. Las cuotas soportadas por el Ayuntamiento no son deducibles, pues el servicio que presta el Ayuntamiento a los ciudadanos no está sujeto al **IVA**.

En conclusión, el Director del Departamento pretende la anulación de la resolución del TEAR de Galicia por ser incorrecta la conclusión a la que llega dicho Tribunal, que considera que los servicios objeto del contrato

se prestan directamente por URBASER a los ciudadanos, siendo improcedente la repercusión del Impuesto al Ayuntamiento.

Por su parte, el día 31 de marzo de 2008, se notifica al obligado tributario, --el AYUNTAMIENTO DE LUGO--, la interposición del recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y se le da traslado de las alegaciones formuladas por el Director del Departamento, concediéndole el plazo de un mes para la presentación de alegaciones. El Ayuntamiento manifestó ante el TEAC que compartía la filosofía de la resolución dictada en primera instancia y solicitó su íntegra confirmación.

En *Resolución de 13 de diciembre de 2011* el TEAC acordó estimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, anulando la resolución del TEAR de Galicia y confirmando los acuerdos de liquidación impugnados en primera instancia.

CUARTO.- El Ayuntamiento de Lugo promovió recurso contencioso-administrativo, frente a la resolución del TEAC de fecha 13 de diciembre de 2011, ante la *Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*, que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en *sentencia de 24 de junio de 2013*, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Excmo. Ayuntamiento de Lugo y en su nombre y representación por el Sr. Letrado del Excmo. Ayuntamiento de Lugo frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de diciembre de 2011, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente".

QUINTO.- Contra la citada sentencia el *Ayuntamiento de Lugo* interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala por diligencia de ordenación de 11 de noviembre de 2013 y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 8 de julio de 2015, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

SEXTO.- Se han cumplido todos los requisitos procesales, salvo el relativo al plazo para dictar sentencia, debido al cúmulo de trabajo que ha pesado sobre el Ponente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dice la *sentencia recurrida* que la controversia se centra en determinar el derecho a la deducción del **IVA** soportado por el Ayuntamiento recurrente como consecuencia de la prestación por una empresa concesionaria de los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación de vertedero municipal.

Mantiene la Sala de instancia que la **cuestión de la sujeción al IVA de los servicios prestados por los Ayuntamientos** ha sido resuelto en el sentido de que para que las operaciones se encuentren no sujetas es necesario que el servicio se preste directamente por el ente público, sin la intermediación de una empresa, y que la contraprestación sea de naturaleza tributaria.

En el presente caso, según puntualiza la sentencia de instancia, el servicio se presta por una empresa privada mediante concesión y el hecho de que sea el Ayuntamiento el que retribuya al prestador del servicio y que, a su vez, cobre a los usuarios, no desvirtúa la existencia de empresas prestadoras del servicio, por más que el cobro a los usuarios se realice a través del Ayuntamiento y éste a su vez retribuya al prestador del servicio, pues tal operativa consiste en que un tercero al prestador del servicio gestione los cobros y abonos del mismo, pero no desvirtúa la existencia de una empresa concesionaria que presta el servicio. En consecuencia, una vez establecida la sujeción al **IVA** de la operación, ello lo es a todos los efectos, incluida la posible deducción.

Sin embargo, sobre la **posibilidad de la deducción** que se pretende por el Ayuntamiento recurrente, dice la sentencia recurrida que acierta el TEAC al señalar que las operaciones en que se ha repercutido el **IVA** no están afectas a servicios gravados. Efectivamente, el artículo 92 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, exige que los bienes o servicios adquiridos se apliquen en las operaciones descritas en el artículo 94 para poder ser deducidas las cuotas soportadas. Por su parte el artículo 94 Uno.1.a) exige el destino a prestaciones de bienes sujetas y no exentas.

Pues bien, de tal regulación resulta que **la deducción sólo es posible cuando los bienes o servicios en cuya adquisición se ha soportado el IVA resultan afectados de manera directa a la realización de la actividad empresarial**, esto es, al desarrollo de la propia actividad que es objeto de la empresa y siempre que tal afectación derive a la realización de operaciones gravadas. Por otra parte, es necesario que los servicios y bienes efectivamente hayan sido prestados o transmitidos.

Y así se expresa el *artículo 95 de la Ley 37/1992*, que establece:

"1. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional".

Pues bien, la contraprestación que percibe el Ayuntamiento -tasas- es de carácter tributario, como resulta del artículo 2 a) de la Ley 58/2003.

Por ello, **al no estar sujeto al impuesto el pago realizado por los sujetos perceptores de los servicios concedidos, no es posible la deducción del IVA soportado por el Ayuntamiento**, ya que falta uno de los requisitos necesarios para la deducción, cual es que el servicio adquirido en el que se soportó el **IVA** se destine a la realización de operaciones sujetas y no exentas del **IVA**, lo cual no ocurre en el presente supuesto.

El Abogado del Estado consideró que no procedía la deducción del **IVA** soportado por el Ayuntamiento por la prestación del servicio público contratado, argumentando que se trataba de una actividad no sujeta al **IVA** al ser prestada de forma directa por el Ayuntamiento a cambio del cobro de una tasa, actuando la empresa privada contratada en nombre y por cuenta del Ayuntamiento, sin relación directa con los usuarios.

SEGUNDO.- El Ayuntamiento recurrente invoca como **sentencias de contraste** la de esta Sección Segunda de fecha 10 de mayo de 2012, dictada en el recurso de casación núm. 1032/2008, y la de la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 2011 (recurso 396/2010).

1. En la *sentencia de esta Sala y Sección de 10 de mayo de 2012* (casa. 1032/2008) enjuició este Tribunal el supuesto presentado por sentencia precisamente de la misma Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 7 de diciembre de 2007, dictada en el recurso 309/2006, en la que se ventiló la cuestión jurídica relativa a si el Ente local -Ayuntamiento de Zaragoza, Administración concedente de los servicios de recogida de residuos y limpieza viaria- podría deducirse el mayor **IVA** soportado en relación con los servicios públicos prestados y en la que frente a la *interpretación que del artículo 7.8 de la Ley 37/92*, de 28 de diciembre, LIVA, *hacía la Administración* tributaria en el sentido de que no procedía la repercusión del **IVA** en el cobro de las tasas ni la deducción del correspondiente **IVA** soportado por la prestación de los servicios públicos contratados, al entender que se trataba de actividad no sujeta al ser prestada directamente por el Ayuntamiento concedente a cambio del cobro de una tasa, actuando las empresas privadas concesionarias por cuenta del Ayuntamiento sin relación directa con los usuarios, sin embargo, la Sala correspondiente de la *Audiencia Nacional* en su Fundamento de Derecho Segundo concluye que "habiendo declarado innumerables veces la sujeción de estas operaciones al **IVA**, esta Sala no puede más que aplicar esa misma doctrina al presente caso de devolución del **IVA** soportado superior al repercutido, pues una vez establecida la sujeción al **IVA** de la operación, ello lo es a todos los efectos, incluso la posible deducción y, en su caso, la devolución".

Pues bien, residenciada la referida sentencia de la Audiencia Nacional ante esta Sala a medio del correspondiente recurso de casación ordinario, promovido por la representación procesal de la Administración General del Estado, con fundamento en la eventual infracción del artículo 7.8 LIVA, el Fundamento de Derecho Tercero de la *sentencia de este Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2012*, después de desestimar la excepción de inadmisión planteada por el Ayuntamiento recurrido con motivo de la reiteración argumental del Abogado del Estado, centra la cuestión litigiosa cuando señala que "la cuestión litigiosa a dilucidar es si el Ayuntamiento puede deducirse el mayor **IVA** soportado en relación con los servicios públicos prestados" (que lo eran también los de recogida de basuras). Para el Abogado del Estado estábamos ante operaciones no sujetas al **IVA** por ser prestadas de forma directa por el Ayuntamiento.

Pues bien, la sentencia de contraste, apelando a otras del propio Tribunal Supremo de fecha 22 de octubre de 2010 (casa. unif. doct. 271/2006) y 15 de diciembre de 2010 (casa. unif. doct. 517/2007), aplicando el criterio señalado por esta última en referencia a otra de 10 de marzo de 2000 que examinaba la situación planteada según se tratase de la anterior Ley del Impuesto (**IVA**) o de la actual, estimó que bajo la vigencia de la *actual Ley del IVA* la situación fue modificada al incluir como excepción al supuesto

de no sujeción en el propio artículo 7.8 la prestación de servicios públicos mediante sociedades privadas, pertenecientes íntegramente a los entes locales, entendiendo que la nueva Ley formuló un concepto propio de gestión directa a efectos puramente del **IVA**.

A la vista de lo anterior entiende la sentencia de contraste, en el FD tercero in fine, que es evidente que en **supuestos de sociedades mercantiles de capital íntegramente público que realizan directamente la gestión de un servicio público**, les resulta de aplicación la regla de **no sujeción al IVA** establecida en el *artículo 7.8* de la LIVA, pero, a sensu contrario, quedarán sujetas a dicho impuesto las **prestaciones de servicios públicos por sociedades mercantiles de capital privado en régimen de concesión administrativa**, como era el caso de la sentencia de referencia, en el que las dos concesionarias (allí eran dos las mercantiles privadas concesionarias de los servicios) prestaban servicios públicos en régimen de gestión indirecta, concluyendo con la desestimación del recurso de casación promovido por el Abogado del Estado contra la sentencia de instancia

2. El Ayuntamiento recurrente invoca igualmente como *sentenciade contraste*, contradicha por la recurrida, *la de la propia Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 31 de octubre de 2011* dictada en el recurso nº 396/2010.

En la referida sentencia se plantea en el Fundamento de Derecho Primero la cuestión jurídica controvertida en los siguientes términos: determinar si las prestaciones de servicios consistentes en el saneamiento de agua y recogida de basuras prestadas a través de sociedades privadas son operaciones sujetas al impuesto y, en consecuencia, si procede incluir en la base imponible del **IVA** del Ayuntamiento el importe de las tasas percibidas de los ciudadanos por la prestación de dichos servicios y si son deducibles las cuotas soportadas en relación a dichas prestaciones de servicios.

La sentencia de contraste resuelve la cuestión precipitando el razonamiento en el Fundamento de Derecho Segundo in fine, señalando que el artículo 7.8 de la Ley 37/1992 del IVA establece claramente que si la prestación de servicios se realiza por un ente público a través de una empresa mercantil, la actividad esta sujeta a tributación. Por tanto (añade) siempre que el ente público actúe por medio de una empresa pública, privada o mixta se produce la sujeción al impuesto. La ley no dice nada más y no distingue entre titularidad del servicio y prestación del mismo y por tanto, como señala la sentencia de 16 de mayo de 2011 (se refiere a la del Tribunal Supremo de esa fecha dictada en casación nº 1974/2008), "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".

Precisa, a continuación, que el hecho de que el Ayuntamiento perciba una tasa y por tanto la contraprestación que realicen los ciudadanos sea de naturaleza tributaria, no excluye la sujeción al **IVA** de dicha actividad por cuanto, conforme al artículo 7.8 de la Ley 37/1992, sólo estaría no sujeta dicha tasa si el Ayuntamiento prestara el servicio directamente pero no en el caso de que se realice a través de una empresa ya sea pública o privada. Por otra parte, no existe duda de que dicha tasa constituye una retribución de un servicio que ha de integrarse en la base imponible del impuesto ya que el artículo 78 dos 4º de la Ley 37/1992 del **IVA** establece que "se incluyen en el concepto de contraprestación: 4º los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas".

TERCERO.- Como primera **cuestión** se solicita la **inadmisión del recurso por razón de la cuantía**. El artículo 96 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, en su apartado tercero, texto establecido por Ley 37/2011, de 10 de octubre, establece que "sólo serán susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en la letra b) del artículo 86.2, siempre que la cuantía litigiosa sea superior a 30.000 €".

En el presente supuesto se trata de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los contratos de gestión de servicio público de los ejercicios 2000, 2001 y 2002, por una cuantía de 40.026,28 euros de cuota por el ejercicio 2000 (y 10.366,36 euros de intereses de demora) y 314.369,11 euros de cuota por los ejercicios 2001/2002 (más 40.252,81 euros de intereses de demora).

Aunque no consta la cuantía por cada uno de los ejercicios 2001 y 2002, razonablemente es de suponer que la cuantía de cada liquidación supera el límite de 30.000 euros en cada una de ellas a efectos de la casación para la unificación de doctrina. Razón por la cual debe admitirse el recurso por razón de la cuantía.

CUARTO.- Se da, en este caso, a juicio de la Sala, la triple identidad: subjetiva, objetiva y causal.

a) La **identidad de situación jurídica de las partes intervinientes** en los procesos de que aquellas dimanen se revela desde la condición que ostentan todas ellas de Entidades locales (Ayuntamientos)

contratantes a medio de contrato concesional de gestión de servicio público de recogida de basuras y, en su caso, gestión de vertedero, formalizado con mercantil privada a cambio de precio convenido (el del contrato administrativo) y sobre el que la mercantil concesionaria gira el correspondiente impuesto en la modalidad de **IVA**.

A su vez, la Administración concedente percibe de los usuarios del servicio concedido el correspondiente tributo, a modo de tasa.

b) **El contenido de las pretensiones es idéntico:** la nulidad de las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que desestiman las reclamaciones de esa naturaleza tributaria deducidas frente a las liquidaciones giradas a los recurrentes (entes locales concedentes de los servicios), procedentes de las actas de disconformidad levantadas por la Administración tributaria por el concepto de **IVA**, referido a los periodos que señalan, por repercutir el **IVA** devengado en relación con los citados servicios al considerarlos, en un caso, como actividad no sujeta y en otro aunque sujeta al impuesto, sin embargo no deducible el **IVA** al ser la contraprestación que percibe el Ente local de los usuarios del servicio de naturaleza tributaria y no estar sujeto al impuesto el pago realizado por los sujetos perceptores de los servicios concedidos.

c) La **discrepancia de criterio** se revela en que mientras en la *sentencia recurrida* se desestima el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Lugo en pretensión del reconocimiento del derecho a la deducción del **IVA** soportado como consecuencia de la prestación de una empresa concesionaria de los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación de vertedero, previa anulación de las resoluciones del TEAC en que se le niega, y desde la consideración de que, aún siendo operaciones sujetas a **IVA**, sin embargo y ante la naturaleza tributaria de la contraprestación que el Ayuntamiento percibe de los usuarios del servicio, falta (a juicio de la sentencia) uno de los requisitos necesarios para la deducción, cual es que el servicio adquirido en el que se soportó el **IVA** se destine a la realización de operaciones sujetas y no exentas, lo cual, a juicio de la Sala sentenciadora, no ocurre en el presente caso; sin embargo *las de contraste* que se traen como testigo de la contradicción en que incurre la recurrida admiten lo que esta niega.

En efecto, la *sentencia recurrida*, después de declarar la sujeción al **IVA** de la operación de que tratamos en base a la consideración de que, aunque sea el Ayuntamiento el que retribuye el servicio que, a su vez, cobra a los usuarios, no desvirtúa la existencia de empresas prestadoras del servicio, por mas que el cobro a los usuarios se realice a través del Ayuntamiento y éste, a su vez, retribuya al prestador del servicio pues tal operativa consiste en que un tercero al prestador del servicio gestione los cobros y abonos del mismo, pero no desvirtúa la existencia de una empresa concesionaria que presta el servicio y ello en base a la interpretación que sobre la no sujeción al impuesto hace la Sala sentenciadora del artículo 7.8 de la Ley 37/92, LIVA; sin embargo, a continuación y sobre la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas en relación a dichas prestaciones de servicios, partiendo de la naturaleza tributaria (tasa) de la contraprestación que el Ayuntamiento percibe de los usuarios de aquellos, declara no estar sujeto al impuesto el pago realizado por los sujetos perceptores de los servicios, imposibilitando la deducción del **IVA** soportado por el Ayuntamiento.

Aunque formalmente pudiera sostenerse que no hay contradicción porque se trata en ambos casos -- en el de las sentencias de contraste y en el de la sentencia aquí recurrida-- de operaciones sujetas al **IVA**, las sentencias de contraste llegan a la conclusión de que el Ayuntamiento respectivo puede deducirse el **IVA** soportado, mientras que la sentencia recurrida declara que el Ayuntamiento recurrente no tiene derecho a la deducción del **IVA** soportado como consecuencia de la contraprestación por la empresa concesionaria de los servicios de recogida de residuos.

QUINTO.- Además de la triple identidad subjetiva, objetiva y censal, que en este caso se da como hemos visto en el Fundamento anterior, constituye exigencia reiterada de este Tribunal para poder entrar en el examen del fondo del recurso de casación para la unificación de doctrina planteado, que el recurrente cumpla lo preceptuado en el artículo 97 LJCA, es decir, que efectúe una exposición razonada de la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida a fin de que por este Tribunal se establezca cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto.

Por ello se dará lugar al recurso cuando, dándose identidad de presupuestos y disparidad de soluciones entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste, se repunte como criterio acertado el de la sentencia antecedente, no cuando la tesis correcta sea la contenida en la sentencia que se impugna (sentencia de 29 de junio de 2005, con cita de otras anteriores), resolviendo el debate planteado con pronunciamientos ajustados a Derecho, confirmando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida.

En el caso que nos ocupa la controversia se centra en determinar el derecho a la deducción del **IVA** soportado por el Ayuntamiento recurrente como consecuencia de la prestación por una sociedad privada de los servicios de recogida de residuos y limpieza viaria.

1. Para dilucidar esta cuestión, debemos partir, como hace el TEAC, del *artículo 4.1 de la Sexta Directiva del Consejo*, 77/388/CE, de 17 de mayo de 1977 (actual artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE), que determina un ámbito de aplicación del **IVA** muy amplio, pero teniendo en cuenta que este ámbito viene delimitado por las actividades de carácter económico y así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en las sentencias de 26 de junio de 2007, asuntos C-284/04, T-Mobile Austria GMBH y otros, y C-369/04, Hutchison EG UK Ltd y otros.

Ahora bien, junto a este concepto previo, nos encontramos con el *artículo 4.5 de la Sexta Directiva* (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE), que se refiere al ejercicio de actividades en desarrollo de funciones públicas. De acuerdo con este precepto, *"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 u 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"*.

La *doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea* ha señalado en diversas sentencias -- como las de 25 de julio de 1991 (asunto 202/90) y 12 de septiembre de 2000 (asunto 185/2000) -- que el análisis del precepto transcrito pone de manifiesto que para no estar sujeto al **IVA**, por aplicación del *artículo 4.5 de la Sexta Directiva*, es preciso que concurren dos requisitos acumulativos, como son el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y su desarrollo en el ejercicio de funciones públicas o lo que es lo mismo la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública. Y en este sentido el TJCE pone de manifiesto (así en el apartado 21 de la sentencia citada de 26 de marzo de 1987) que el cumplimiento acumulativo de ambas condiciones significa por una parte *"que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas del IVA, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/84, Rc. 1985, p. 2663) y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública"*.

Dentro del conjunto de actividades llevadas a cabo por las Administraciones públicas, deben distinguirse aquellas realizadas en ejercicio de funciones públicas de las que no tienen este carácter, como así lo señala este Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de junio de 2004 (recurso 8139/1999) cuando indica que *el TJCE lo que "ciertamente hace (...) es distinguir dos campos de actuación distintos, uno es el de las actividades para el cumplimiento de competencias públicas y funciones públicas y otro el de las actividades no estrictamente públicas que pueden realizar"*.

En esta línea, la *Dirección General de Tributos*, en *resolución de 14 de junio de 1993*, y en relación a la prestación del servicio de recogida de basura a través de una empresa privada, distinguía cuando el Ayuntamiento encomienda la prestación del servicio a una empresa que actúa por su cuenta y riesgo y en nombre propio frente al destinatario del servicio (en cuyo caso éste estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido), y cuando el Ayuntamiento realiza la prestación del servicio a los destinatarios, siendo la prestación material del mismo efectuada por una empresa contratista que actúa en nombre y por cuenta del Ayuntamiento (que operará la norma de no sujeción del artículo 7.8º de la Ley del Impuesto).

2. La incorporación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE) al Derecho nacional se ha realizado a través de los artículos 5 y 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este último precepto dispone que *"no estarán sujetas al impuesto:*

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes público mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad.

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, general, de empresas mercantiles".

La delimitación del ámbito subjetivo y objetivo del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.º de la Ley ha de realizarse a la luz de la jurisprudencia del TJCE, dictada en interpretación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva.

3. La jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado de manera reiterada respecto del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) que dispone que no quedarán sujetos, o mejor, no tendrán la condición de sujetos pasivos, los organismos de derecho público, "en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas", por lo que, ante el amplio abanico de actividades que desarrollan las Administraciones públicas, el problema se centrará en determinar o distinguir aquellas que son auténticas funciones públicas y las que no lo son. En definitiva, se exige sólo, a pesar del grado de dificultad en su concreción al caso específico, que las operaciones se desarrollen en el ejercicio de las funciones públicas encomendadas al organismo público. Así nos lo recuerda de manera reiterada el TJCE, entre otras, en su *sentencia de 12 de septiembre de 2000*, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido (apartado 48), en relación con el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva al indicar que "dicha disposición señala, en su párrafo primero, que *los 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*", añadiendo más adelante (apartado 54) que "*la regla de no sujeción, recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público*".

Este requisito ha sido concretado por diversas sentencias (entre otras, las de 17 de octubre de 1989, Asuntos 231/87 y 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, apartados 11, 13, 15, 16, 17 y 24; de 15 de mayo de 1990, Asunto C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartados 10, 15, 16 y 24; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 50; de la misma fecha, asunto C-260/98, Comisión/Grecia, apartado 35; de 29 de junio de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartados 19 y 22; y de 8 de junio de 2006, Asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein, apartado 25, sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartado 40; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartado 38; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartado 35) estableciendo las siguientes **consideraciones** esenciales, que son las **que deberemos tener en cuenta a la hora de delimitar la sujeción al impuesto o no de las actividades realizadas por los organismos públicos**:

En primer lugar "son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos", teniendo en cuenta que no afecta a la neutralidad el hecho de que el Estado, la Comunidad Autónoma o el Municipio hagan uso de procedimientos del Derecho civil, como es la creación de sociedades mercantiles enteramente públicas, en el ejercicio de facultades que les han sido conferidas de modo exclusivo.

En segundo lugar, añade el TJCE a la consideración expresada en el párrafo anterior que "en la medida en que esta disposición (se refiere al artículo 4.1 de la Directiva) supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera impondibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado" y "el único criterio que permite distinguir con certeza esas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional", esto es, "las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados". El TJCE ha declarado en este sentido que "una actividad ejercida por un particular no queda exenta del **IVA** por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública" ya que es preciso que ejerzan esta actividad "en calidad de órgano de Derecho público", esto es, integrados "en la organización de la Administración Pública", quedando excluidos del supuesto de no sujeción cuando realicen actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal o empresarial (sentencias de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, Comisión/Países Bajos, apartado 21, 25 de julio de 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, y 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 55); añadiendo la *sentencia del TJCE de 18 de enero de 2001*, asunto C-83/99, Comisión/España, que "el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, según el cual las actividades de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas no están sujetas al **IVA**, no es aplicable a las actividades ejercidas por los operadores de Derecho privado (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartados 36 y 46; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartados 34 y 44; Comisión/Reino Unido, C-359/97, apartados 46 y 56;

Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartados 30 y 40, y Comisión/Grecia, C-260/98, apartados 31 y 40, aún no publicadas en la Recopilación)".

Se ha de señalar que la actuación administrativa, en la que el Estado, la Comunidad Autónoma o el Municipio y los ciudadanos se hallan en una relación de superior a inferior, representa, desde el punto de vista del TJCE, un indicio del ejercicio de funciones públicas, pero no constituye un requisito imperativo para ello.

Como indica el propio precepto comunitario, los Estados miembros están obligados "a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia", debiendo apreciarse en el momento en que se realizan las operaciones por el organismo público, y además ese riesgo de distorsiones en la competencia debe ser real (sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, Taksatorrrigen, apartado 63) y teniendo en cuenta que "únicamente si la persona pública interviene en el marco de una prerrogativa de poder público, procede determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo (...) puede conducir a «distorsiones graves de la competencia», para preservar la neutralidad fiscal del IVA" (sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P, apartado 42), por lo que si no interviene en ejercicio de una función pública no se planteará esta cuestión. De esta forma, en principio, concurre la circunstancia de una distorsión grave de la competencia cuando la actividad pública desarrollada por un organismo público se enfrenta "a operadores privados que prestan servicios que compiten con las prestaciones públicas" (misma sentencia, apartado 46). Este párrafo del precepto comunitario, como se indica en la *sentencia de 8 de junio de 2006*, asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle (apartado 24), tiene por objeto "garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA" (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41) y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 22)".

En última instancia, el TJCE, en reiteradas ocasiones, ha señalado que corresponde al órgano nacional decisor (el órgano remitente de la cuestión prejudicial en esos asuntos) tomar la decisión y para ello "debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida en el litigio principal que establece el Derecho nacional, con el fin de determinar si dicha actividad se desarrolla en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados" (*sentencia de 29 de junio de 2000*, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartado 21).

4. En el presente caso, los servicios respecto de los que se plantea la controversia son los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal, debiendo determinarse los sujetos que intervienen en la prestación, así como su posición y relación, para por último analizar la sujeción o no al Impuesto de tales prestaciones y el consiguiente derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de dicha actividad.

A tal efecto, conviene precisar que, según resulta de lo dispuesto en los artículos 84.Uno.2 y 88.Uno de la Ley 37/1992, debe considerarse destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Obra en el expediente copia del Acuerdo del Ayuntamiento de Lugo de 10 de junio de 1996, en el que se adjudica a la oferta presentada por URBASER el "concurso para a contratación dos servicios de recollida de residuos, limpeza viaria e explotación do vertedoiro municipal". En consecuencia, se formalizó entre el Ayuntamiento y la empresa, el 20 de junio de 1996, "contrato administrativo correspondiente a concesión de los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal".

Por tanto, de conformidad con el título del contrato, el mismo corresponde a la concesión de los indicados servicios públicos.

La *Junta Consultiva de Contratación Administrativa* (JCCA) ha señalado (*Dictamen de 31 de marzo de 2009*) que la gestión indirecta de un servicio público puede configurarse tanto siguiendo las líneas que configura la concesión administrativa, cuando existe riesgo en la gestión y ésta sea asumida por el empresario, o como un contrato de prestación de servicios en el que el contratista por así decirlo actúa como mero auxiliar de la Administración titular del servicio en la prestación del mismo. Para llevar a cabo dicha delimitación la JCCA remite a las cláusulas reguladoras del contrato y, en concreto, al Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, con el objeto de determinar si el contratista asume el riesgo de la explotación del servicio o simplemente el riesgo general de cualquier contratista cuando ejecuta un contrato, precisando a continuación que "el primero de ellos depende de una multiplicidad de circunstancias que hacen especialmente incierto el resultado de la gestión, pues el rendimiento de ésta depende de la propia forma en que el concesionario gestiona el servicio. Por el contrario en los contratos administrativos en general, el riesgo asumido por el contratista es el que deriva de las circunstancias imprevistas que afectarían a todo contrato o de su propio error de cálculo al hacer su oferta. En todo caso, *el precio se pacta como retribución de una prestación cuyo destinatario es el propio órgano contratante, aún cuando el beneficiado directo por ésta puedan ser los particulares*. Este mismo precio, a mayor abundamiento, se fija exclusivamente en función de los costes del contrato más el margen de beneficio y no en atención al mayor o menor número de usuarios del servicio ". Este criterio de la JCCA se sienta en referencia al artículo 253 de la Ley de Contratos del Sector Público (art. 275 del Texto Refundido aprobado por RDLeg 3/2011).

En consecuencia, para determinar el tratamiento que, a efectos del **IVA**, deben recibir las operaciones realizadas en ejecución de dicho contrato, *debemos estar al contenido del contrato y al Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares* .

En la *cláusula primera del contrato* , URBASER "se compromete a la realización de los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal, *con estricta sujeción al Pliego de condiciones facultativas que figura en el expediente aprobado por la Administración Municipal*, así como a los términos reflejados en la oferta que resultó adjudicataria (...)" .

En su *cláusula segunda* se fija el precio y su forma de pago, mediante certificaciones mensuales, "que serán abonadas al contratista por el Ayuntamiento" .

En la *cláusula quinta* se prevé su revisión "cuando se produzcan modificaciones en el contenido de la prestación que alteren el equilibrio financiero del contrato" .

En la *cláusula sexta*, "el contratista presta su conformidad al Pliego de Cláusulas facultativas particulares que rige para este contrato, aprobado por la Administración Municipal, se somete a los preceptos de la Ley 7/85, Reguladora de las Bases de Régimen Local, Ley de Contratos del Estado y su Reglamento, Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, y demás disposiciones que sobre contratación de servicios públicos, aplicables a las Corporaciones Locales, se dicten por la Administración" .

También obra copia del *Pliego de Cláusulas facultativas particulares aprobado por el Ayuntamiento de Lugo* mediante acuerdo de 6 de noviembre de 1995.

En la *condición cuarta del Pliego* se fija el precio máximo del contrato, debiendo figurar en la oferta económica, por separado, los precios de cada uno de los servicios, descomponiéndose en capítulos de costes (personal, maquinaria y amortizaciones, combustibles y lubricantes, conservación y entretenimiento y otros). A dichos capítulos se les aplicarán los correspondientes porcentajes de gastos generales, beneficio industrial y el **IVA**.

En la *condición quinta* el Ayuntamiento se compromete expresamente a establecer anualmente en sus Presupuestos la adecuada consignación, a efectos de atender las obligaciones económicas derivadas del contrato.

En la *condición duodécima* se establecen las *obligaciones a las que está sujeto el contratista*, entre las que conviene destacar las contempladas en las letras ñ) y p):

"ñ) No cobrar cantidad alguna de los usuarios del servicio por los trabajos objeto del presente Pliego.

p) Las demás obligaciones derivadas de este Pliego de Condiciones y de la legislación vigente en esta materia, y en general el cumplimiento de las instrucciones municipales" .

En la *condición decimoquinta* se establecen las potestades del Ayuntamiento, entre las que se encuentra la de "ordenar las modificaciones en el servicio concedido que aconsejare el interés público" .

La condición decimoctava se refiere al control del servicio, señalándose que "los servicios contratados se sujetarán a la inspección y vigilancia de los servicios del Excmo. Ayuntamiento (...). A la vista de los informes (...), se determinarán por el Ayuntamiento las posibles correcciones o modificaciones que se estimen oportunas en la organización y prestación del servicio".

5. A la vista de las condiciones existentes en el contrato y en el Pliego de Cláusulas facultativas particulares, el TEAC entendió, correctamente a juicio de esta Sala, que:

1. El Ayuntamiento de Lugo presta a los ciudadanos unos servicios públicos (recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal). Los destinatarios de tales prestaciones son los ciudadanos, que son quienes ostentan la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica), en la que el Ayuntamiento es el deudor y el servicio constituye la prestación. Respecto de uno de estos servicios, el de recogida de residuos, el ciudadano está obligado a efectuar el pago de la contraprestación tributaria, es decir, de la tasa regulada en la Ordenanza Fiscal nº 9. De este modo, el Ayuntamiento de Lugo no exige contraprestación específica alguna por el servicio prestado ni factura a los ciudadanos el importe de la tasa por el servicio de recogida de basuras sin impuesto, dado que se trata de servicios prestados por un Ente Público sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria conforme al artículo 7.8º LIVA ; se trata de unas prestaciones de servicio no sujetas y, en consecuencia, de un lado el Ayuntamiento no puede repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido y de otro no puede deducirse las cuotas soportadas en las prestaciones de servicios utilizados para operaciones no sujetas. Y todo ello con independencia de cómo el Ayuntamiento instrumenta o lleva a cabo la prestación, que en este caso, se efectúa mediante la contratación del servicio con la empresa URBASER en las condiciones que impone.

2. Por otra parte, la empresa contratada debe facturar al Ayuntamiento el importe de la contraprestación acordada por los servicios prestados, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente. En esta operación el destinatario es el Ayuntamiento, acreedor en la obligación y quien se obliga a pagar la contraprestación acordada.

3. El Ayuntamiento de Lugo realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales (ciudadanos) sin contraprestación o mediante el cobro de una tasa. Cuestión distinta es que la prestación material del servicio se efectúe por la empresa contratista que actúa para el Ayuntamiento, percibiendo de éste a cambio una determinada contraprestación.

4. La regularización efectuada al Ayuntamiento por la Inspección tiene su causa en el derecho a deducir las cuotas soportadas por el Ayuntamiento en las facturas recibidas de la entidad URBASER por la prestación de los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal. Dichas cuotas fueron deducidas por el Ayuntamiento en sus autoliquidaciones por el IVA presentadas, de las que resultan saldos a compensar en períodos posteriores cuya devolución finalmente se solicita en la última autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 2002.

5. El Ayuntamiento recurrente no cuestiona que dichas cuotas fueron debidamente repercutidas por URBASER, sino que considera que dicha entidad, en virtud del contrato suscrito con el Ayuntamiento en el que se le adjudican los servicios, presta los mismos directamente a los usuarios, asumiendo el riesgo y ventura, sin perjuicio que el Ayuntamiento asuma el cobro del servicio de recogida de residuos al usuario mediante la exigencia de una tasa. Concluye que a dichos servicios no les resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.8º y las cuotas soportadas son deducibles en sus autoliquidaciones.

6. La Inspección tampoco cuestiona la procedencia de la repercusión por URBASER de las cuotas soportadas por el Ayuntamiento, pero considera que dichas cuotas no son deducibles por éste, pues se afectan a la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir al tratarse de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la Ley del Impuesto .

A la vista de las circunstancias concurrentes en el presente caso, procede declarar conforme a Derecho la sentencia dictada en primera instancia, en la que se consideran no deducibles por el Ayuntamiento las cuotas soportadas en las facturas emitidas por URBASER. Las cuotas fueron debidamente repercutidas por URBASER al Ayuntamiento, y no son deducibles por éste como consecuencia de no afectarse a operaciones sujetas al Impuesto.

SEXTO.- En atención a todo lo expuesto procede declarar que no ha lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que determina la imposición de las **costas** a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139, ambos de la LJCA .



La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA señala en 3.000 # la cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Ayuntamiento de Lugo contra la sentencia dictada, con fecha 24 de junio de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 73/2012 sentencia que queda firme; con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Angel Aguallo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDO