

EL IVA Y LAS COMUNIDADES DE REGANTES: UN ANÁLISIS CRÍTICO

Estefanía López Llopis
Universidad de Alicante

Recibido: Diciembre, 2018.
Aceptado: Febrero, 2019.

RESUMEN

El artículo 7.11.º LIVA declara no sujetas al impuesto las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas. En el presente trabajo se realiza un análisis exhaustivo del referido precepto, así como de los efectos asociados a su aplicación práctica, desde una doble perspectiva: nacional y comunitaria. Los resultados alcanzados permiten concluir que el artículo 7.11.º es incoherente con el artículo 7.8.º del mismo texto legal, es contrario a la Directiva comunitaria en materia de IVA, atenta contra el principio de neutralidad fiscal e incide negativamente sobre el precio de los productos agrícolas.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, fiscalidad del agua, comunidades de regantes, Derecho comunitario.

VAT AND IRRIGATION COMMUNITIES: A CRITICAL ANALYSIS

Estefanía López Llopis

ABSTRACT

Article 7(11) of the Spanish VAT Act excludes from the application scope of VAT those operations carried out by irrigation communities for the planning and the exploitation of water resources. This paper carries out an exhaustive analysis of that article, as well as of its practical effects, both from a national and from a European perspective. Our main conclusions are that Article 7(11) is incoherent with Article 7(8) of the same law, it is contrary to the Directive on the common system of VAT, it violates the principle of fiscal neutrality and it has a negative impact on the price of agricultural products.

Keywords: Value Added Tax, water taxation, irrigation communities, European Law.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. UNA APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA COMUNIDAD DE REGANTES. 2.1. Concepto y régimen jurídico. 2.2. Funcionamiento de las comunidades de regantes. 3. LAS COMUNIDADES DE REGANTES EN EL ÁMBITO DEL IVA. 4. ANÁLISIS CRÍTICO DEL ARTÍCULO 7.11.º LIVA. 4.1. Voluntad legislativa y concepto de distribución de aguas. 4.2. La incoherencia existente entre los artículos 7.8.º y 7.11.º LIVA. 4.3. La incompatibilidad entre el artículo 7.11.º LIVA y el artículo 13.1 de la Directiva IVA. 4.4. La vulneración del principio de neutralidad fiscal. 4.5. La incidencia negativa del artículo 7.11.º LIVA sobre los precios de los productos agrícolas. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La regulación legal de la actividad de distribución de agua se recoge en nuestro país en el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (en adelante, TRLA). Esta norma confiere a las aguas la naturaleza jurídica de bien de dominio público estatal cuya utilización podrá realizarse en atención a los usos comunes que reconoce el artículo 50 del TRLA o al amparo de un derecho al uso privativo (1).

Por lo que respecta a su naturaleza, parece evidente que la distribución de agua tiene la consideración de actividad económica. Así lo han reconocido expresamente la Dirección General de Tributos (DGT), para quien la distribución de agua tiene en todo caso «la condición de actividad empresarial aunque su contraprestación tenga naturaleza tributaria» (2), y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que se remite incluso a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas para clarificar que la actividad de distribución de agua «comprende todas las tareas y maniobras técnicas necesarias para entregar o poner a disposición del consumidor el agua suministrada hasta el domicilio o local». (3) En el ámbito doctrinal, tal reconocimiento ha sido propugnado por autores como JIMÉNEZ COMPAIRED (2006), quien sostiene que las «actividades relacionadas con el ciclo hídrico son siempre actividades económicas».

Resulta acreditado, por otro lado, que los agentes que intervienen en el proceso de distribución de agua previa obtención de los pertinentes derechos de aprovechamiento tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sin que tal consideración se vea afectada por el régimen económico-financiero que les resulte aplicable. Tal es el caso, a título de ejemplo, de las denominadas comunidades de usuarios (y, entre ellas, de las comunidades de regantes), organismos

1) Artículos 52 a 54 del TRLA.

(2) Véanse, entre otras, las consultas de la DGT V0132-18, de 25 de enero; V3299-17, de 27 de diciembre; V0721-17, de 21 de marzo; V3983-16, de 21 de septiembre; y V2263-13, de 9 de julio.

(3) Resolución del TEAC de 8 de junio de 2010, número 00/14734/2008, Vocalía Quinta.

de Derecho público que, conforme a lo dispuesto en el artículo 82.2 del TRLA, se financian mediante la contribución obligatoria de todos sus miembros a los «gastos comunes de explotación, conservación, reparación y mejora».

A priori, la concurrencia de todos los requisitos previstos en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante) para que se entienda **realizado el hecho imponible** permite concluir la sujeción al impuesto de las operaciones relativas a la distribución de agua. En el caso concreto de las comunidades de **regantes, no obstante, tal aseveración choca frontalmente con lo indicado en el artículo 7.11.º de la misma ley**, que deja fuera del ámbito de aplicación del IVA las «operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas».

La interpretación del referido supuesto de no sujeción, cuya existencia se remonta a la fecha de entrada en vigor de la vigente ley del impuesto, ha suscitado tradicionalmente numerosas dudas. Prueba de ello es la existencia de una prolija jurisprudencia en torno a esta cuestión y de numerosas consultas de la DGT, que, además de dejar constancia de la polémica que suscita el tema, ponen de manifiesto los vaivenes experimentados por el criterio administrativo y jurisprudencial durante los últimos años.

De acuerdo con lo expuesto, y tras una breve aproximación a la figura de la comunidad de regantes, el presente trabajo acomete un estudio del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.11.º LIVA a la luz de lo dispuesto en el artículo 7.8.º del mismo texto normativo, del contenido de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA) y del principio de neutralidad del impuesto.

2. UNA APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA COMUNIDAD DE REGANTES

2.1. Concepto y régimen jurídico

No existe en el ordenamiento jurídico español una definición expresa del concepto de comunidad de regantes, si bien es posible inferir su significado del contenido de diferentes artículos de la legislación vigente en materia de aguas. Entre ellos, destaca lo dispuesto en el artículo 81.1 del TRLA, en virtud del cual «Los **usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios**. Cuando el destino dado a **las aguas fuese principalmente el riego**, se denominarán comunidades de regantes [...]». Igual de relevantes resultan, a mi parecer, el artículo 82.1 del TRLA, que atribuye a las comunidades de usuarios (y, entre ellas, a las comunidades de regantes) «el carácter de corporaciones de Derecho público, adscritas al Organismo de Cuenca», y el artículo 199.2 del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (4) (en adelante, RDPH), según el cual las «Comunidades de Usuarios realizan, por mandato de la Ley y con la autonomía que en ella se les reconoce, las funciones de policía, distribución y administración de las aguas que tengan concedidas por la Administración».

A la vista de la regulación anterior, sostiene el TEAC que las comunidades de regantes podrían ser definidas como «corporaciones de derecho público [...] en las que se inte-

(4) Este Reglamento desarrolla los títulos preliminar I, IV, V, VI y VII de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.

gran todos los usuarios con derecho a utilizar un caudal de aguas, bajo la tutela de la Administración del Estado, con el fin de velar por el buen orden del aprovechamiento de las aguas y por el cumplimiento de sus Estatutos u Ordenanzas [...]. La función más importante de una Comunidad de Regantes es la justa distribución y administración de agua, así como la conservación de las obras necesarias para realizar su reparto, de modo que los agricultores se agrupan con la única finalidad de autogestionarse para distribuir el agua de riego de un modo eficaz, ordenado y equitativo».

En lo que atañe a su régimen jurídico, tanto el TRLA como el RDPH establecen toda una serie de reglas relativas a la constitución de las comunidades de regantes, su funcionamiento, competencias y organización. Entre los aspectos más importantes conviene citar los siguientes:

- 1) La constitución de las comunidades de regantes es obligatoria para sus miembros (5).
- 2) Tienen naturaleza de corporaciones de derecho público, «siendo sus estatutos los que determinan el ámbito de operaciones ejercidas por éstas en el desarrollo de sus funciones públicas» (6).
- 3) Se rigen por lo dispuesto en sus estatutos y ordenanzas. Tales normas son redactadas por los propios miembros de la comunidad y sometidas a la aprobación administrativa del Organismo de cuenca, que, «con la denominación de Confederaciones Hidrográficas, son organismos autónomos [...], adscritos, a efectos administrativos, al Ministerio de Medio Ambiente» (7).
- 4) Se financian mediante la aportación realizada por sus miembros, quienes están obligados a «satisfacer en equitativa proporción los gastos comunes de explotación, conservación, reparación y mejora, así como los cánones y tarifas que correspondan» (8).
- 5) Se componen de tres órganos principales cuyas funciones se encuentran debidamente delimitadas en la normativa vigente: la junta general o asamblea, la junta de gobierno y uno o varios jurados.

En diversas ocasiones, además, el propio Tribunal Supremo (TS) ha reconocido a las comunidades de regantes como entidades dotadas de personalidad jurídica propia. Así, por ejemplo, afirmaba el Alto Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 2004, Sala de lo Contencioso, recurso número 11269/1998, que las «comunidades de regantes son corporaciones dotadas de personalidad jurídica que, con independencia de los miembros que las forman, se las considera como centros autónomos de imputación de relaciones jurídicas, lo que les faculta para realizar toda clase de actos jurídicos».

En lo concerniente a su clasificación, la legislación en materia de aguas permite distinguir hasta tres tipos diferentes de comunidades de regantes, que, a su vez, pueden ser

(5) Es el artículo 81.1 del TRLA, antes transcrito, el que establece los presupuestos que deben darse para que nazca dicha obligación. En su apartado 5, no obstante, el citado precepto introduce una excepción a esta obligación general al establecer que «Cuando la modalidad o las circunstancias y características del aprovechamiento lo aconsejen, o cuando el número de partícipes sea reducido, el régimen de comunidad podrá ser sustituido por el que se establezca en convenios específicos, que deberán ser aprobados por el Organismo de cuenca».

(6) Véase, en este sentido, la resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2017, número 04798/2014, Vocalía Quinta.

(7) Artículo 22.1 del TRLA.

(8) Artículo 82.2 del TRLA.

agrupados en dos grandes categorías. (9) De un lado, encontramos las llamadas comunidades de primer grado o comunidades base, dedicadas a la «explotación en régimen de autonomía interna de los bienes hidráulicos inherentes al aprovechamiento» (10). De otro, las calificadas por la doctrina como comunidades de regantes de segundo grado (11), que, a diferencia de las anteriores, no explotan ningún aprovechamiento colectivo de aguas. Dentro de esta segunda categoría es posible distinguir entre comunidades generales y juntas centrales de usuarios. Las primeras se caracterizan por agrupar a varias comunidades de regantes y velar por la defensa de sus derechos y por la conservación y fomento de los intereses comunes (artículo 81.2 del TRLA). Las segundas, integradas simultáneamente por usuarios individuales y otras comunidades de regantes, no sólo velan por la protección de sus derechos e intereses comunes, sino que, además, ordenan y vigilan «el uso coordinado de sus propios aprovechamientos» (artículo 81.3 del TRLA).

2.2. Funcionamiento de las comunidades de regantes

Conforme a lo previsto en el artículo 52 del TRLA, el «derecho al uso privativo, sea o no consuntivo, del dominio público hidráulico se adquiere por disposición legal o por concesión administrativa». La evidente limitación de supuestos de uso privativo por disposición legal que el propio texto refundido pone de manifiesto permite concluir que, en la práctica, la inmensa mayoría de los usos privativos del agua en España se adquieren por vía de la concesión administrativa. Por ello centraremos nuestra atención en este segundo supuesto.

La competencia para el «otorgamiento de autorizaciones y concesiones referentes al dominio público hidráulico» se atribuye, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.a) del TRLA, a los llamados Organismos de cuenca, que en el epígrafe anterior definíamos como organismos autónomos adscritos al Ministerio de Medio Ambiente. La condición de concesionario, por su parte, se hará depender de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, pudiendo recaer sobre los usuarios individuales del agua o, en caso de existir, sobre la propia comunidad de usuarios. Así parece desprenderse del contenido de diferentes preceptos de la legislación en materia de aguas (12) y así ha venido reconociéndose en el plano doctrinal. A título de ejemplo, afirma DEL CAMPO GARCÍA (2018), presidente de la Federación Nacional de Comunidades de Regantes de España (FENACORE), «que la concesión de agua es dada a la tierra, y no al comunero propietario de la misma».

Desde el punto de vista de su composición, las comunidades de regantes presentan una estructura de tipo consorcial, ya que se encuentran integradas por un conjunto de usuarios independientes que conservan su propia personalidad y la titularidad de las tierras a las que se destina el agua (13). Lo más habitual, dada la naturaleza y finalidad

(9) Estos criterios de clasificación, que, durante la vigencia de la Ley de aguas de 13 de junio de 1879, resultaban aplicables exclusivamente a las comunidades de regantes, fueron extendidos a todas las comunidades de usuarios por La Ley 29/1985, de 2 de agosto, de aguas.

(10) Estas son las comunidades de regantes típicas, a las que se refiere el artículo 81.1 del TRLA.

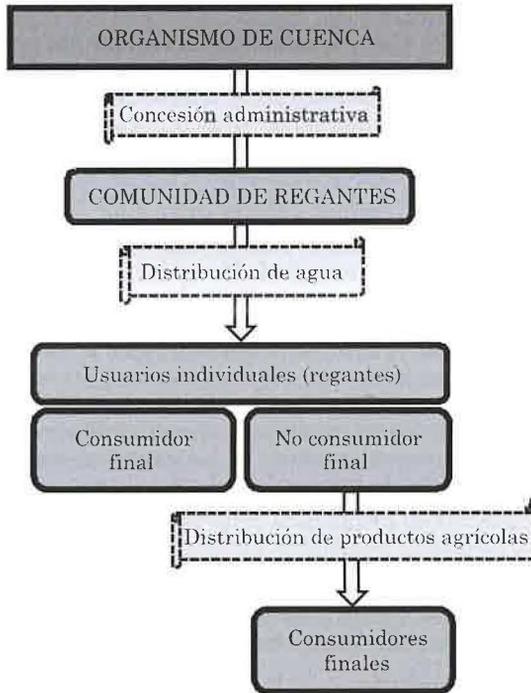
(11) Véanse, entre otras, las consultas de la DGT V1575-10, de 12 de julio, y V2112-09, de 22 de septiembre.

(12) Tal es el caso del artículo 61.4 del TRLA, en virtud del cual, cuando «el destino de las aguas fuese el riego, el titular de la concesión deberá serlo también de las tierras a las que el agua vaya destinada, *sin perjuicio de las concesiones otorgadas a las comunidades de usuarios* [...]».

(13) En este sentido se pronuncia PÉREZ PÉREZ (1991). También el TS califica a las comunidades de regantes como consorcios administrativos en su sentencia de 30 de enero de 2004, antes citada.

de este tipo de entidades, es que los distintos comuneros (normalmente agricultores que destinan el agua cedida al riego de sus cultivos) realicen un consumo productivo y no finalista del recurso hídrico, esto es, que lo utilicen como input en el marco de una actividad de producción y distribución de bienes agrícolas. Siendo ello así, el esquema de funcionamiento de una comunidad de regantes de primer orden podría representarse de la siguiente manera:

FIGURA 1
Funcionamiento de las comunidades de regantes



Fuente: Elaboración propia.

Tal y como puede apreciarse en el dibujo, la titularidad de la concesión otorgada por el Organismo de cuenca recae sobre la comunidad de regantes como ente con personalidad jurídica propia. Una vez adquiridos los derechos de aprovechamiento correspondientes, la propia comunidad realizará una distribución de los mismos entre sus miembros en atención a lo dispuesto en sus estatutos de funcionamiento (14). Aquellos comuneros que no realicen un consumo final del agua (entendemos que la mayoría), incorpo-

(14) Asimismo, y a tenor de lo establecido en el artículo 67 del TRLA, la comunidad de regantes podría celebrar con terceros contratos de cesión de tales derechos. No así los propietarios de las tierras regables, pese a la opinión vacilante de la DGT en este punto (véanse las consultas V4398-16, de 14 de octubre; V1134-11, de 5 de mayo; y V0263-09, de 12 de febrero).

rarán el coste del recurso a los bienes producidos (15) y lo repercutirán a los consumidores finales vía precio.

3. LAS COMUNIDADES DE REGANTES EN EL ÁMBITO DEL IVA

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 4. Uno LIVA, «Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». A continuación, el artículo 7 del citado texto normativo contempla una serie de supuestos de no sujeción; entre ellos, el relativo a las comunidades de regantes, que deja fuera del ámbito de aplicación del impuesto «1.º. Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas» (16).

Durante años, la postura mantenida por la doctrina administrativa en relación con el artículo 7.11.º LIVA se caracterizó por considerar como no sujetas al impuesto cualesquiera operaciones efectuadas por las comunidades de regantes en el ejercicio de la actividad de ordenación y aprovechamiento. Fieles representantes de este criterio son varias resoluciones del TEAC en las que se aborda el caso de una comunidad de regantes que, al no haber podido hacer uso del aprovechamiento de las aguas concedidas por la Confederación Hidrográfica correspondiente, realizó «operaciones de captación, tratamiento y distribución de aguas adquiridas previamente a terceros particulares u obtenidas mediante desalinización» (17). En todas ellas, el razonamiento esgrimido por el tribunal para defender la no sujeción se construía sobre la base de dos argumentos principales: el primero, que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el artículo 7.11.º LIVA resulte de aplicación al caso es que las operaciones en cuestión se lleven a cabo por una comunidad de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas; el segundo, que la normativa tributaria española no condiciona la aplicación del referido supuesto de no sujeción a una determinada forma de adquirir el agua. A la vista de estas circunstancias, concluía el TEAC, «todas las actividades que realice la Comunidad de Regantes y que estén relacionadas con la ordenación y aprovechamiento de las aguas, aunque se trate de aguas derivadas de procesos de desalinización, no estarán sujetas al IVA, sin perjuicio de que si realiza otro tipo de actividades empresariales ajenas a las anteriores, podrían concurrir las circunstancias determinantes de la realización del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la deuda tributaria del IVA» (18).

(15) El funcionamiento de las comunidades de regantes se articula sobre la base de un sistema tarifario. Así lo contempla el artículo 200.2 del RDPH, según el cual los Estatutos y Ordenanzas de las comunidades de usuarios «contendrán [...] el establecimiento de medidas de control de consumos y tarifas, que fomenten el ahorro y combinen adecuadamente el consumo y la superficie a efectos de facturación».

(16) A juicio de la DGT, el mismo tratamiento debe darse, dada su naturaleza y finalidad, a las Juntas Generales de usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico (consulta V0106-06, de 19 de enero) y a las Comunidades Generales de Riegos (consulta V1575-10, antes citada).

(17) Véanse, entre otras, las resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2011, número 00/1487/2009, Vocalía Quinta, y de 18 de abril de 2007, número 00/2305/2006, Vocalía Quinta.

(18) Como ejemplo de actividad empresarial ajena, alude el TEAC en su resolución de 18 de abril de 2007 a la «venta de jamones [...] (ejemplo puesto a efectos dialécticos por la recurrente)». En esta misma línea, la DGT ha reconocido la inaplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º LIVA a «las entregas de abono que la comunidad de regantes efectúe a sus comuneros» (V2469-14, de 23 de septiembre) y a la transmisión a título oneroso de una planta desaladora (V0642-09, de 31 de marzo).

En esta misma línea, son diversas las consultas donde, abogando por una interpretación amplia de los conceptos de ordenación y aprovechamiento, la DGT reconoce la no sujeción al impuesto, entre otras, «de las operaciones de cesión del uso y utilización de acequias, canales, edificaciones, terrenos y otros bienes que constituyen el soporte necesario a los aprovechamientos de aguas de la comunidad» (V0692-07, de 4 de abril), así como de las operaciones de mantenimiento de infraestructuras y distribución de agua realizadas a favor de los comuneros (V0578-12, de 16 de marzo, y V0989-11, de 14 de abril, entre otras).

Frente a la tesis del TEAC y la DGT, ya en el año 2002 la Audiencia Nacional (AN) comenzó a reconocer la existencia de una diferencia, sin duda importante en el contexto en que nos encontramos, entre las actividades que la comunidad de regantes efectúa para la ordenación y aprovechamiento de las aguas concedidas, «en las que no actuaría con carácter empresarial y por tanto no estarían sujetas al IVA», y el resto de actividades que dichas entidades llevan a cabo, que sí estarían sujetas al impuesto «al no tener tal objeto». (19) A juicio del referido órgano, del artículo 81.1 del TRLA «resulta que las actividades propias de la ordenación y aprovechamiento del agua lo son aquellas relacionadas con una misma toma o concesión», no teniendo tal consideración las actuaciones relativas a la «adquisición de aguas a terceros obtenidas mediante un procedimiento de desalinización, y distribución de esas aguas», que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del artículo 7.11.º LIVA (20).

Este criterio fue definitivamente confirmado por el TS en su sentencia de 13 de junio de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 5544/2008, donde se reconoció expresamente que la distribución realizada a título oneroso por una comunidad de regantes, a sus comuneros o a regantes ajenos, «de aguas procedentes de la previa adquisición a terceros o de la desalinización de agua de mar» es una operación sujeta y no exenta del IVA, lo que determina el derecho de tales entidades «a deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas a tal efecto». Para fundamentar su conclusión (que se encuentra presente en otras muchas sentencias posteriores (21)), el TS recurre a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en torno al supuesto de no tributación establecido en el artículo 13 de la Directiva IVA (22), y, sobre la base de dicha jurisprudencia, esgrime los siguientes argumentos:

1. «La interpretación del supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º de la Ley 37/1992 ha de ser restrictiva, resultando aplicable únicamente a aquellas actividades realizadas por las comunidades de regantes en el ejercicio de sus funciones públicas».
2. «La adquisición de aguas a terceros y la desalinización de agua de mar para su posterior distribución onerosa a los comuneros o a extraños no forma parte de las actividades típicas de una comunidad de regantes», debiendo considerarse como

(19) Véanse, en este sentido, las sentencias de la AN de 21 de noviembre de 2008, Sala de lo Contencioso, Sección 6, recurso número 189/2007, de 27 de junio de 2008, Sala de lo Contencioso, Sección 6, recurso número 16/2006; y de 27 de noviembre de 2002, Sala de lo Contencioso, Sección 6, recurso número 712/2000.

(20) Sentencia de la AN de 10 de noviembre de 2009, Sala de lo Contencioso, Sección 6, recurso número 186/2007.

(21) Es el caso de las sentencias del TS de 22 de noviembre de 2012, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 6371/2011; de 22 de septiembre de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 6921/2009; de 15 de septiembre de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 4798/2008; de 18 de julio de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 570/2009; y de 27 de junio de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso número 419/2009.

(22) Dicho precepto es objeto de análisis pormenorizado en el epígrafe 4.3 de este trabajo.

tales «la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros». Por ende, se trata de actividades distintas «de aquellas en las que puede entenderse que ejerce una función pública».

- 3 «[...] si es posible adquirir, desalar y distribuir agua a título oneroso, el impuesto sobre el valor añadido debe ser neutral respecto del trato que dispensa a los sujetos que desarrollen tales actividades».

De acuerdo con este razonamiento, y en los mismos términos señalados por la AN, la aplicación del artículo 7.11.º LIVA al caso concreto exige realizar una diferenciación previa entre aquellas operaciones que las comunidades de regantes desarrollan en el ámbito de sus funciones públicas, que estarán no sujetas al impuesto por expresa disposición del precepto indicado, y aquellas otras que la comunidad efectúa en condición de entidad privada. Tal diferenciación se llevará a cabo sobre la base de lo dispuesto en los propios estatutos de funcionamiento de la comunidad, que, conforme a lo previsto en el artículo 82.2 del TRLA, «incluirán la finalidad y el ámbito territorial de la utilización de los bienes del dominio público hidráulico».

Lógicamente, la conclusión defendida por el TS en su sentencia de junio de 2011 supuso un giro importante en el marco del debate existente en torno a esta cuestión. Tanto la DGT como el TEAC, firmes defensores hasta el momento de una interpretación amplia del artículo 7.11.º LIVA, hubieron de adaptar sus respectivos criterios a la tesis del Alto Tribunal. Así por ejemplo, aludía la DGT en su consulta V3059-13, de 11 de octubre, a la necesidad de revisar su doctrina anterior y de alinearla con la jurisprudencia del TS, en el sentido de considerar sujetas al IVA las operaciones de comercialización y distribución de agua llevadas a cabo por una comunidad de regantes (23).

4. ANÁLISIS CRÍTICO DEL ARTÍCULO 7.11.º LIVA

4.1. Voluntad legislativa y concepto de distribución de aguas

En mi opinión, acometer un análisis crítico del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.11.º LIVA exige esclarecer previamente dos cuestiones principales: la primera, cuál fue la verdadera intención del legislador al excluir del ámbito de aplicación del impuesto las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas realizadas por las comunidades de regantes; la segunda, si la distinción propuesta por algunos autores entre actividades de ordenación y aprovechamiento, por un lado, y actividades de distribución de las aguas concedidas, por otro, se encuentra amparada por la legislación vigente en materia de aguas. Esta segunda cuestión reviste una importancia nuclear en el contexto en que nos encontramos, pues, de no resultar factible la citada diferenciación, la vigencia del artículo 7.11.º LIVA amenazaría gravemente la coherencia interna de la propia ley del impuesto y su compatibilidad con el Derecho comunitario.

En lo que atañe al fundamento de la previsión normativa analizada, afirma ROMERO CARRETERO (2018) que el «supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º de la LIVA no viene sino a reflejar, en sentido estricto, un supuesto de falta de realización del hecho imponible del impuesto». A juicio de este autor, por tanto, la no sujeción al IVA de las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento

(23) En este mismo sentido, véanse las consultas V1306-18, de 18 de mayo; V0115-17, de 20 de enero; 0038-16, de 10 de noviembre; V3420-15, de 10 de noviembre; V2424-15, de 30 de julio; V2469-14, de 23 de septiembre; y V3060-13, de 11 de octubre, entre otras.

de las aguas vendría justificada por el carácter no empresarial ni profesional de las mismas, de modo que nos encontraríamos ante un supuesto de no sujeción pura similar al previsto para los servicios prestados en régimen de dependencia laboral en el artículo 7.5.º de la LIVA.

Una tesis contraria a la anterior sostiene, sin embargo, la DGT, para quien las comunidades de regantes sí ostentan la condición de empresario o profesional «en la medida en que la ordenación y aprovechamiento de agua supone una actividad empresarial en los términos dispuestos en la Ley del impuesto». De acuerdo con este criterio, el supuesto contemplado en el artículo 7.11.º constituye «una excepción al principio general de que el Impuesto sobre el Valor Añadido se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo» y, como tal norma excepcional, «debe interpretarse de forma estricta y no de forma extensiva» (24).

Desde mi punto de vista, es esta segunda tesis la que debe prevalecer, ya que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5.Dos de la LIVA, son actividades empresariales «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Y esto es, precisamente, lo que hacen las comunidades de regantes cuando llevan a cabo las funciones que les son encomendadas en la ley y en sus estatutos. A su vez, y dado que el artículo 5.Uno.a) atribuye la condición de empresario o profesional a efectos del IVA a las personas o entidades que realicen una actividad empresarial o profesional, ninguna duda cabe de que las comunidades de regantes actúan en condición de empresario cuando desarrollan tareas de «ordenación y aprovechamiento» de las aguas o de distribución del recurso hídrico (25).

Considero oportuno tener en cuenta, por otro lado, que el artículo 7.11.º LIVA no alude sin más a las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas efectuadas por una entidad de Derecho público en el ejercicio de sus funciones, sino que circunscribe su ámbito de aplicación a las operaciones de ordenación y aprovechamiento desarrolladas por una tipología concreta de entidad pública (la comunidad de regantes). Esta circunstancia nos lleva a concluir que no es el tipo de actividad que se realiza lo que fundamenta la existencia del precepto analizado, sino la específica naturaleza de la entidad que la lleva a cabo (26). Parece razonable defender, en este sentido, que la verdadera intención del legislador español al regular el supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º fue la de otorgar a las comunidades de regantes una suerte de beneficio fiscal respecto de las operaciones típicamente desarrolladas por las mismas, en virtud del cual tales entidades quedasen exoneradas de la obligación de repercutir e ingresar en la Hacienda pública el IVA devengado con motivo de aquellas operaciones (27).

Admitido como válido el argumento anterior, resulta preciso esclarecer entonces cuáles son las auténticas razones por las que el artículo 7.11.º LIVA tan sólo hace referen-

(24) Véanse, entre otras, las consultas V3059-13, antes citada y V1285-11, de 23 de mayo.

(25) De una forma más general, afirma JIMÉNEZ COMPAIRED (2006) que las «actividades relacionadas con el ciclo hídrico son siempre actividades económicas».

(26) De lo contrario, la no sujeción resultaría extensible a las operaciones realizadas para la ordenación y aprovechamiento de las aguas efectuadas por cualquier tipología de comunidad de usuarios.

(27) Como más adelante se comentará, no obstante, la opción por la que se decanta el legislador conduce a unos resultados contrarios a los presuntamente deseados, ya que, precisamente como consecuencia de la no sujeción, las comunidades de regantes ven limitado su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios. La necesidad de asumir el IVA soportado como coste, a su vez, repercute negativamente sobre el precio de los productos agrícolas.

cia a las operaciones efectuadas por las comunidades de regantes «para la ordenación y aprovechamiento de las aguas», y no a cualquier tipología de actividad desarrollada por este tipo de entidades. El primer elemento a considerar en relación con esta cuestión es que la referencia efectuada por el legislador a la ordenación y al aprovechamiento de las aguas parece traer por causa una posible clasificación de las operaciones realizadas por las comunidades de regantes en diferentes categorías (cuando menos, y en línea con la doctrina mayoritaria, podría hablarse de operaciones de ordenación, de aprovechamiento y de distribución). Como segundo elemento relevante, conviene traer a colación lo previsto en el artículo 7.8.º LIVA, que, tras declarar la no sujeción al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, declara que estarán sujetas al IVA cualesquiera operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad de distribución de agua (28).

La posibilidad de llevar a cabo una distinción entre las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas y las operaciones de distribución propiamente dichas, así como el establecimiento de una relación de accesoriedad entre ambas, plantea ciertas dudas que no han sido resueltas expresamente por la doctrina. El esclarecimiento de esta cuestión, sin embargo, deviene especialmente relevante a la hora de emitir cualquier pronunciamiento sobre la coherencia interna de la ley española del impuesto, y, lo que es más importante, sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario, ya que el artículo 7.8.º LIVA no hace sino transponer al ordenamiento jurídico interno lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva IVA, antes citado.

Por lo que respecta a la distinción planteada, sostiene ROMERO CARRETERO (2018) que, en el caso de las comunidades de regantes, «la distribución de las aguas otorgadas por la concesión es implícita al ejercicio de sus funciones públicas y, por derivación, a la ordenación y aprovechamiento de las aguas en la zona regable y entre sus comuneros». En consecuencia, la «distribución de agua realizada por las comunidades de regantes no tiene cabida en el supuesto específico contemplado en el artículo 7.8º de la LIVA» cuando «la misma se incardine dentro de su actividad de ordenación y aprovechamiento de las aguas concedidas y, por tanto, se entienda subsumida en el artículo 7.11º de la LIVA». El autor opta, como vemos, por una noción amplia de los conceptos de ordenación y aprovechamiento que absorbería al propio concepto de distribución, siempre que las aguas distribuidas por la comunidad sean aquellas para las que previamente se ha obtenido la pertinente concesión administrativa.

La estrecha conexión entre operaciones de ordenación, aprovechamiento y distribución de las aguas concedidas también ha sido abordada por el TEAC en diversas ocasiones. Destacan, en este sentido, resoluciones como las de 18 de abril de 2007 (29) y de 28 de abril de 2000 (30), en las que se rechaza expresamente la posibilidad de efectuar una distinción «entre las actividades de ordenación y aprovechamiento de aguas, por un lado, y las de distribución de aguas, por otro lado, ya que el aprovechamiento de las aguas por parte de los comuneros con derecho a ello requiere que el agua sea distribuida entre ellos», de modo que «todo aprovechamiento supone la recepción del agua, y, por ende, su previa distribución».

(28) Del contenido de dicho precepto, que será analizado con detalle en el epígrafe siguiente, se infiere que la actividad de distribución de agua se encontrará sujeta al IVA en todo caso, sea cual fuere la concreta naturaleza de la entidad que la lleva a cabo (pública o privada) y de las circunstancias en que dicha actividad desarrolle.

(29) Acerca de esta resolución, véase la nota a pie número 17.

(30) TEAC, resolución número 00/1487/2009, Vocalía Quinta.

Más interesante resulta, dada la extensión del razonamiento esgrimido, la resolución de 7 de junio de 2011 (31), donde el TEAC se sirve de argumentos como los siguientes:

- «la Comunidad de Regantes realiza una única actividad no sujeta al Impuesto. Actividad que comprende distintas operaciones todas ellas encaminadas al aprovechamiento y uso del agua en beneficio de sus comuneros».
- «el artículo 7.11° no lleva implícita ninguna distinción (*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*), ya que únicamente se refiere a la actividad de ordenación y aprovechamiento de las aguas que realizan las Comunidades de Regantes».
- «La ley se refiere a operaciones ‘para’ la ordenación y el aprovechamiento del agua, y por tanto han de recogerse todas las operaciones realizadas por la Comunidad de Regantes a tal fin, [...] de ahí que la función primordial para alcanzar tal fin es la distribución del agua. No puede aislarse la distribución de un lado y la ordenación y aprovechamiento de otro, ya que se trata de una única actividad, integrante de distintas operaciones con un único fin: la distribución y administración de las aguas».
- «la relación entre aprovechamiento y distribución de aguas es de un carácter inseparable desde el punto de vista lógico».
- «nuestra conclusión es que la actividad de la Comunidad de Regantes conlleva necesariamente la distribución material de las aguas que ‘ordena’ –de acuerdo con los turnos, tandas, etc.– para así poder hacer efectivo el derecho de aprovechamiento que corresponda a cada partícipe».

En mi opinión, es evidente que la problemática planteada en este punto presenta un grado de complejidad ciertamente elevado, ya que nos enfrentamos a tres tipologías de operaciones difícilmente individualizables. Tampoco la legislación vigente en materia de aguas permite determinar cuál es el tipo de relación existente entre los conceptos de ordenación, aprovechamiento y distribución, o cuál es la interpretación que debe darse a cada uno ellos (32). En línea con la posición doctrinal mayoritaria, no obstante, considero que las comunidades de regantes desarrollan una sola actividad que comprende la realización de tareas diversas, íntimamente relacionadas entre sí y materialmente inseparables. El problema que tal aseveración plantea en el ámbito del IVA es preocupante: si aceptamos que las comunidades de regantes ejercen una sola actividad y que, en el seno de la misma, efectúan operaciones de distribución del recurso hídrico, entonces el supuesto de no sujeción del artículo 7.11.° LIVA contradice abiertamente lo dispuesto en el artículo 7.8.° del mismo texto normativo, y, por extensión, lo previsto en el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria. Ambos aspectos serán abordados con mayor nivel de detalle en los epígrafes siguientes.

4.2. La incoherencia existente entre los artículos 7.8.° y 7.11.° LIVA

Sobre la base de lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva IVA, el artículo 7.8.°, letra A), de la ley española del impuesto declara la no sujeción al mismo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios «realizadas directamente por las Administra-

(31) Acerca de esta resolución, véase la nota a pie número 17.

(32) Así, por ejemplo, cuando el artículo 82.1 del TRLA se pronuncia sobre la naturaleza de las comunidades de usuarios atribuye a tales entidades la labor de velar «por el buen orden del aprovechamiento». El artículo 199.2 del RDPH, por su parte, les encomienda «las funciones de policía, distribución y administración de las aguas que tengan concedidas por la Administración».

ciones Públicas [...] sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria» (33). Dicha previsión normativa resulta plenamente aplicable a las comunidades de regantes desde el momento en que su letra B) matiza: «A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: [...] d) Cualquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que [...] tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad».

Una vez establecida la regla general en este contexto, señala la letra F) del precepto analizado que, «En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: [...]. b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía». Del contenido de este apartado se infiere claramente que las operaciones relativas a la distribución de agua estarán siempre sujetas y no exentas del IVA, incluso cuando sean desarrolladas por una entidad de Derecho público en el ejercicio de sus funciones.

Por lo que se refiere a la aplicación práctica del artículo 7.8.º LIVA, es jurisprudencia consolidada del Tribunal europeo que el artículo 13.1 de la Directiva IVA tan sólo condiciona la tributación de la operación de que se trate a la concurrencia simultánea de dos requisitos, «a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública». (34) A diferencia de lo que sucede en el ordenamiento español, por tanto, el legislador comunitario no parece atribuir relevancia al hecho de que el ente público en cuestión perciba o no una contraprestación con motivo de la actividad que desarrolla, ni, en su caso, a la específica naturaleza de la misma.

La traslación de este criterio al ámbito de las comunidades de regantes nos lleva a concluir que, a priori, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por tales entidades en el ejercicio de sus funciones públicas estarán no sujetas al IVA, con independencia de las condiciones retributivas pactadas. A fin de identificar los supuestos en que la comunidad de regantes actúa en calidad de ente público, sugiere la doctrina científica y jurisprudencial la importancia de acudir a los estatutos y ordenanzas de la propia entidad (35). Con carácter general, no obstante, se viene aceptando que las comunidades de regantes actúan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando las operaciones efectuadas (ordenación, captación, tratamiento, distribución, etc.) recaigan

(33) El legislador español vincula el hecho de que la entidad de que se trate actúe en calidad de autoridad pública a la circunstancia de que la operación se realice sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, pero ésta no es la conclusión que se desprende del artículo 13.1 de la Directiva. Véase, en este sentido, el comentario efectuado por ANÍBARRO PÉREZ (2010).

(34) Véanse, entre otras, las sentencias del TJUE de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, *Ntp. Nagyszénás*, apartado 44 y jurisprudencia allí citada; de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, *Comisión/España*, apartado 113; de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, apartado 18; de 26 de marzo de 1987, asunto 235/85, *Comisión/Países Bajos*, apartado 21; y de 11 de julio de 1985, asunto 107/84, *Comisión/Alemania*, apartado 11.

(35) En su resolución de 7 de junio de 2011, antes citada, alude el TEAC a dos artículos del modelo genérico de estatuto para comunidades de regantes, para a continuación señalar que «En estos artículos, cualquier Comunidad de Regantes que se constituya deberá relacionar los que podemos denominar «origenes» del agua [...] y los «destinos» de la misma [...]. Son los dos elementos de carácter físico que resultan esenciales para la constitución de una Comunidad de Regantes. Lo que, en términos coloquiales, podríamos resumir en que es preciso determinar de dónde viene el agua y hacia quién va».

sobre las aguas para las que previamente se ha obtenido la pertinente concesión administrativa.

El tratamiento anterior no resultará aplicable, por expresa disposición de la Directiva comunitaria, a las operaciones de distribución de las aguas realizadas por la comunidad, que estarán sujetas y no exentas del impuesto en todo caso. Esta consideración no se verá afectada por el hecho de que la distribución se efectúe a título gratuito u oneroso; que la remuneración eventualmente percibida tenga o no naturaleza tributaria; que las aguas distribuidas sean las previamente concedidas por la Administración o tengan un origen distinto; o que la distribución se realice en favor de los propios comuneros o de terceras personas. La misma suerte deberán correr, dada su naturaleza, todas aquellas operaciones efectuadas por la comunidad de regantes en el marco de la actividad de distribución que tiene encomendada.

El razonamiento esgrimido nos lleva a concluir la existencia de una doble incoherencia entre el artículo 7.11.º LIVA, exclusivamente referido a las comunidades de regantes, y el artículo 7.8.º del mismo texto legal, aplicable a toda clase de entidades públicas. De un lado, y por lo que respecta a las operaciones que la comunidad de regantes realiza en el ejercicio de sus funciones públicas (entendemos que la mayor parte), parece evidente que el contenido de los dos preceptos se solapa, debiendo entender que es el segundo de ellos el que, por su carácter más restrictivo, debería prevalecer. De otro, porque si consideramos que las comunidades de regantes desarrollan una única actividad que, entre otras, comprende tareas de distribución de agua, el supuesto de no sujeción aplicable a las citadas entidades contradice abiertamente lo dispuesto en la letra F) del artículo 7.8.º LIVA.

4.3. La incompatibilidad entre el artículo 7.11.º LIVA y el artículo 13.1 de la Directiva IVA

Establece el artículo 13.1 de la Directiva IVA 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 u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones». A continuación, el legislador comunitario introduce sendas excepciones a esta regla general en los párrafos segundo y tercero del precepto señalado. De acuerdo con ellas, existirá tributación en el IVA, aun cuando la actividad u operación de que se trate sea desarrollada directamente por un ente público, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que el hecho de no atribuir la condición de empresario o profesional al ente público en cuestión provoque «distorsiones significativas de la competencia».
- b) Que la concreta actividad que se desarrolla sea alguna de las que figure en el Anexo I de la Directiva, salvo que el volumen de la misma «sea insignificante». Entre las actividades mencionadas en el citado Anexo se encuentra, precisamente, la «2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica».

Desde el punto de vista de su fundamento, señalaba el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07, *Isle of Wight Council y otros*, apartado 31, que el supuesto de no tributación previsto en el primer párrafo del artículo 13.1 de la Directiva «tiene principalmente por objeto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho Público en el ejercicio de sus funciones públicas que, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público. En esas mismas condiciones, el hecho de no considerar a dichos organismos sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a las mencionadas actividades carece potencialmente

de efectos contrarios a la competencia, ya que estas últimas las lleva generalmente a cabo el sector público con carácter exclusivo o casi exclusivo».

En cuanto a las excepciones previstas en los párrafos segundo y tercero, sostenía el Tribunal de Justicia en la sentencia de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, apartados 22 y 23, que el párrafo 2 del vigente artículo 13.1 «tiene en cuenta [...] a fin de asegurar la neutralidad del impuesto, [...] la situación en que los organismos de Derecho público ejercen, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades que pueden ser también realizadas, en competencia con ellos, por particulares bajo un régimen de Derecho privado o también en régimen de concesiones administrativas. En esta situación, los Estados miembros están obligados [...] a garantizar la imposición de los organismos de Derecho público cuando el hecho de no gravarlos pueda producir distorsiones graves de la competencia». Y en lo que atañe al párrafo tercero, matizaba el apartado 26 de la misma sentencia que «la citada disposición [...] pretende garantizar que determinadas categorías de actividades económicas cuya importancia resulta de su objeto no sean excluidas del IVA por ser desarrolladas por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas» (36).

A mi entender, un análisis de la ley española del impuesto a la luz del Derecho comunitario permite advertir la existencia de una clara contradicción entre el supuesto de no sujeción aplicable a las comunidades de regantes y el artículo 13.1 de la Directiva IVA. Los argumentos que fundamentan tal conclusión, íntimamente ligados a la jurisprudencia del TJUE en torno al artículo 13.1, serían los siguientes:

1) *El concepto de distribución de agua debe ser interpretado en términos amplios*

De acuerdo con lo señalado anteriormente, aceptar que las comunidades de regantes realizan una única actividad económica que comprende diversas tareas estrechamente relacionadas entre sí, e inseparables desde un punto de vista lógico, plantea serias dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del artículo 7.11.º LIVA. Y ello con independencia de que sean las operaciones de distribución las que deban considerarse integradas en la actividad más amplia de ordenación y aprovechamiento de las aguas cedidas, como sostiene ROMERO CARRETERO (2018), o, por el contrario, entendamos que son las operaciones de ordenación y aprovechamiento las que se insertan dentro de la actividad de distribución encomendada a las comunidades de regantes.

Sin perjuicio de lo anterior, considero oportuno traer a colación la jurisprudencia del Tribunal europeo en relación con el artículo 13.1 de la Directiva IVA, y, más específicamente, la doctrina sentada por el mismo en la sentencia de 3 de abril de 2008, asunto C-442/05, *Osschatz*, donde el órgano jurisdiccional remitente plantea la posibilidad de considerar que la denominada acometida individual, realizada por una empresa de suministro de agua a cambio de una remuneración, se encuentre comprendida en el concepto de distribución de agua empleado por la Directiva (37). En respuesta a esta pregunta,

(36) En los apartados 36 a 48 de la sentencia *Isle of Wight Council y otros*, el TJUE completaba este razonamiento al reconocer que, junto a las actividades mencionadas en el Anexo, «pueden existir otras actividades de naturaleza esencialmente económica, no enumeradas en el anexo [...] y cuya lista puede variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro, 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. Son precisamente esas las actividades a las que se aplica el [...] párrafo segundo [...]».

(37) Tal y como se desprende de la cuestión prejudicial planteada, se entiende por acometida individual la «conexión de la instalación del propietario del inmueble a la red de distribución de agua».

sostiene el Tribunal, «lo que caracteriza la distribución de agua es poner el agua a disposición del público y [...] la acometida individual es indispensable para la puesta a disposición del agua», de modo que la instalación de la acometida «forma parte de la actividad de distribución de agua» (38). El TJUE se decanta, así, por una interpretación amplia del concepto, en virtud de la cual la distribución de agua no sólo comprende las tareas de reparto propiamente dichas, sino cualesquiera otras que resulten esenciales para la puesta del recurso hídrico a disposición de los usuarios (39).

Por lo que concierne al caso concreto de las comunidades de regantes, estoy de acuerdo con el TEAC cuando sostiene que «la actividad de la Comunidad de Regantes conlleva necesariamente la distribución material de las aguas que ‘ordena’— de acuerdo con los turnos, tandas, etc. —, lo que es tanto como afirmar que la ordenación implica distribución o que la distribución de agua es inherente o consustancial al ejercicio de las facultades de ordenación que son atribuidas a este tipo de entidades. Parece razonable afirmar, en consecuencia, que la ordenación de las aguas se configura como una tarea indispensable para la puesta del agua a disposición de los comuneros. Dicho planteamiento supone reconocer que las operaciones de ordenación y aprovechamiento efectuadas por las comunidades de regantes forman parte de la actividad de distribución de agua a que se refiere el apartado 2 del Anexo I de la Directiva, y, por ende, que tales operaciones deben quedar sujetas al IVA.

2) *El supuesto de no tributación previsto en el artículo 13.1 de la Directiva IVA debe ser interpretado de forma restrictiva*

Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria «establece una excepción a la regla general en la que se basa el sistema común de este impuesto, a saber, la regla conforme a la cual el ámbito de aplicación de dicho impuesto se define con gran amplitud, incluyendo en él todas las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, incluyendo las realizadas por organismos de Derecho público [...]. En cuanto excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe ser objeto de interpretación estricta [...]. De ello se deduce que, a falta de indicaciones en el propio texto del artículo 13, apartado 1, [...] es preciso tomar en consideración la estructura y la finalidad de dicha Directiva, así como el lugar que esta disposición ocupa dentro del sistema común del IVA [...]» (40).

Conviene tener presente, por otro lado, que cuando el artículo 13.1 de la Directiva, párrafo tercero, prevé la tributación en el IVA de las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad de distribución de agua, no establece particularidades o excepciones de ningún tipo. Por tanto, la aplicación práctica del precepto no se verá condicionada por la naturaleza o condición del agente que lleva a cabo la citada actividad (ente público o privado), ni por la

(38) En contra de esta acepción, JIMÉNEZ COMPAIRED (2006) se decanta por un «concepto de distribución de agua más estrecho que un concepto amplio de abastecimiento que permita excluir del ámbito del IVA algunas operaciones realizadas por los entes públicos».

(39) Adoptando una posición totalmente contraria, defiende el TEAC en su resolución de 8 de junio de 2010, antes citada, que el concepto de distribución de agua a que se refiere el artículo 7.8.º LIVA debe ser interpretado «en sentido restrictivo, sin que quepa una interpretación genérica que comprenda toda acción que forme parte del ciclo integral del agua, y en consecuencia el saneamiento de agua, pues en caso contrario se hubiera referido en otros términos más genéricos».

(40) Sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, *Saudaçor*, apartados 48 a 50, y jurisprudencia allí citada.

concreta procedencia del agua que se distribuye. La amplitud con la que se pronuncia el legislador comunitario en este punto de la norma, unida al carácter restrictivo con que debe interpretarse lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 13.1 (que es lo que verdaderamente constituye una excepción a la regla general de sujeción), nos lleva a concluir que toda operación que implique distribución de las aguas estará sujeta y no exenta del impuesto.

3) *El artículo 7.8.º LIVA no establece umbrales de no imposición en relación con la actividad de distribución de agua*

Conforme a lo establecido en el artículo 13.1 de la Directiva, «los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante». Esta última previsión normativa ha sido interpretada por el TJUE en el sentido de considerar que, a través de la misma, el legislador comunitario reconoce «a los Estados miembros la facultad de excluir de la sujeción obligatoria del IVA las actividades enumeradas en el anexo D [vigente anexo I de la Directiva IVA] cuando el volumen de éstas sea insignificante», pero en modo alguno establece la obligación de «hacer uso de esta facultad» ni de «fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata» (41).

Tal y como se desprende de este razonamiento, las situaciones que pueden darse en relación con el supuesto de no tributación previsto en el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria son dos:

- Si el Estado miembro en cuestión, haciendo uso de la facultad atribuida por el legislador, hubiese fijado un umbral de no imposición, la actividad de distribución de agua únicamente quedaría sometida al impuesto cuando el volumen de la misma superase el umbral establecido (y, en consecuencia, no pudiera considerarse insignificante).
- En aquellos Estados miembros que no hubiesen aprobado un umbral de esta naturaleza, como sucede en el caso español, el tercer párrafo del artículo 13.1 deberá ser aplicado sin excepciones, de modo que todas las operaciones realizadas en el marco de la actividad de distribución de agua quedarán sujetas al IVA con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

4.4. La vulneración del principio de neutralidad fiscal

Trascendiendo a un ámbito más general, lo cierto es que el supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º LIVA tampoco parece casar demasiado bien con uno de los principios fundamentales sobre los que se construye el sistema del IVA. Me refiero, como no podía ser de otra manera, al principio de neutralidad fiscal, entendido tanto en términos objetivos como en términos subjetivos.

Por lo que se refiere a la vertiente objetiva del principio indicado, son diversas las sentencias en las que el Tribunal de Justicia señala que «el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA» (42). Bajo esta perspecti-

(41) Sentencia *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, antes citada, apartados 27 y 28.

(42) Véanse, entre otras, las sentencias del TJUE de 27 de junio de 2018, asuntos acumulados C-459/17 y C-460/17, *SGL*, apartado 44; de 31 de enero de 2013, asunto C-643/11, *LVK*, apartado 55; y de 18 de octubre de 2007, asunto C-97/06, *Navicon SA*, apartado 21.

va, el principio de neutralidad fiscal se materializa en un requerimiento de igualdad de trato tendente a evitar que la exigibilidad o no del tributo atente contra el principio de libre competencia y distorsione el buen funcionamiento del mercado.

La vertiente subjetiva del principio de neutralidad, por su parte, descansa sobre el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas. En este sentido, es jurisprudencia consolidada del Tribunal europeo que el régimen de deducciones propio de este impuesto pretende «liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA». (43) Esta formulación del principio de neutralidad fiscal, más estrecha que la anterior pero interrelacionada con aquella, parte de la premisa de que son los consumidores finales, y no los empresarios o profesionales que realizan un consumo productivo de los bienes y servicios que adquieren, quienes deben soportar el coste asociado al pago del impuesto (44).

Un examen del artículo 7.11.º LIVA a la luz del principio analizado (entendido en su doble vertiente de neutralidad objetiva y subjetiva) exige tomar en consideración dos elementos importantes:

- 1) Por un lado, que el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.11.º resulta de aplicación exclusiva a las comunidades de usuarios que adopten la forma de comunidad de regantes, pero no a las demás.
- 2) Por otro, y como regla general, que el derecho a la deducción tan sólo puede ser ejercido por aquellos empresarios y profesionales que repercuten el impuesto en sus ventas de bienes y prestaciones de servicios (45). Así pues, las entidades que única o principalmente realicen operaciones no sujetas (como es el caso de las comunidades de regantes) verán seriamente afectadas sus posibilidades de deducir las cuotas de IVA soportadas en el desarrollo de su actividad económica.

De considerar que el supuesto de no sujeción aplicable a las comunidades de regantes resulta extensible a las operaciones de distribución del agua previamente concedida por la Administración, como a menudo se ha defendido en el plano doctrinal, el resultado al que conduce la ley española del impuesto se materializa en una diferencia de trato injustificada entre las comunidades de regantes y aquellos otros usuarios del recurso hídrico que, desarrollando una actividad idéntica, adoptan una forma jurídica distinta. (46) La ruptura de la cadena de repercusión del IVA que provoca la aplicación

(43) A título de ejemplo, véanse las sentencias del TJUE de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax*, apartado 78; de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, *Zita Modes*, apartado 38; y de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National*, apartado 24.

(44) Un estudio más detallado del principio de neutralidad fiscal en el ámbito del IVA puede encontrarse en MACARRO OSUNA y MARTÍN RODRÍGUEZ (2014).

(45) Acerca de las operaciones cuya realización origina el derecho a deducir, véase el artículo 94 LIVA.

(46) Así lo reconoce expresamente la DGT en su consulta V4398-16, antes citada, al afirmar que el «supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.11º es un supuesto puntual y específico que implica la no sujeción de las operaciones efectuadas exclusivamente por las comunidades de regantes, y no por otro tipo de comunidades o entidades». En esta misma línea se pronuncia el mencionado órgano en la consulta V3060-13, también citada anteriormente, donde se admite que si una «comunidad de regantes [...] se transformara en una comunidad de usuarios de agua, las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas que lleve a cabo estarán sujetas y, en principio, no exentas del Impuesto».

del artículo 7.11.º genera, en consecuencia, una vulneración del principio de neutralidad entendido en términos objetivos, ya que supone un trato desigual de dos categorías de operadores económicos que llevan a cabo las mismas operaciones (en este caso concreto, operaciones de distribución de agua).

A mi parecer, son dos las sentencias del Tribunal europeo que respaldan esta conclusión. En primer lugar, subrayaba el TJUE en la sentencia de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, *Gregg*, apartado 20, que «el principio de neutralidad se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención [...] dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad». Trasladado al ámbito que nos ocupa, este criterio nos llevaría a rechazar la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa como la española, que declara la no sujeción al impuesto de las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas realizadas por una tipología concreta de comunidad de usuarios, condicionando así la tributación de tales operaciones a la forma jurídica adoptada por la entidad que las desarrolla.

En segunda instancia, considero oportuno traer a colación la sentencia *Isle of Wight Council y otros*, antes citada, en la que el órgano jurisdiccional remitente plantea, entre otras, una cuestión prejudicial relacionada con la forma en que debe interpretarse la expresión «distorsiones de la competencia» empleada en el artículo 13.1 de la Directiva. El asunto de fondo de esta segunda sentencia versa, concretamente, sobre unas entidades locales que alquilan plazas de aparcamiento en concurrencia con el sector privado. A efectos de determinar las consecuencias derivadas de la aplicación del mencionado precepto (y, más específicamente, de la excepción prevista en su segundo párrafo), observan las entidades afectadas «que la expresión 'distorsiones de la competencia' debe apreciarse con respecto a cada organismo público, de forma que [...] la existencia de tales distorsiones debe determinarse tomando como referencia el territorio o los territorios en los que el organismo concreto de que se trate alquile plazas en aparcamientos y no un mercado hipotético que abarque la totalidad del territorio nacional de un Estado miembro determinado» (47).

A juicio del Tribunal, la tesis anterior «equivale a atribuir la consideración de sujetos pasivos del IVA a unas entidades locales sí y a otras no, en función de las distorsiones de la competencia que se hayan producido o no en cada uno de los mercados locales en los que dichas entidades locales operan, aunque la prestación de servicios de que se trata, es decir, la explotación de aparcamientos, sea esencialmente la misma» (48). En consecuencia, y de forma similar a lo que sucede en el caso español con las comunidades de regantes y otras tipologías de comunidades de usuarios, esta tesis implica «establecer un tratamiento diferenciado dentro del propio grupo de los organismos de Derecho público». Partiendo de esta premisa, y en aras a garantizar el pleno respeto del principio de neutralidad fiscal, la solución propuesta por el TJUE en el apartado 46 de la sentencia es que las antedichas distorsiones se analicen «tomando como referencia la actividad en sí misma», de tal suerte que la consideración o no consideración como sujetos pasivos del IVA se aplique, en su totalidad, al conjunto de organismos de Derecho público.

(47) Apartado 13 de la sentencia.

(48) Sentencia *Isle of Wight Council y otros*, apartado 45.

Por otro lado, y en estrecha conexión con el razonamiento anterior, conviene tener presente que la no sujeción al impuesto de las operaciones efectuadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas (incluidas las operaciones de distribución) limitará notablemente el derecho de las citadas entidades a la deducción del IVA soportado en sus compras de bienes y servicios, de modo que será la propia comunidad (que no opera como consumidor final del recurso hídrico) quien soporte el coste inherente al pago del impuesto. Este resultado nos lleva a concluir que, además de atentar directamente contra el principio de neutralidad objetiva, la ruptura de la cadena de repercusión derivada del artículo 7.11.º LIVA conlleva también una vulneración del principio de neutralidad fiscal entendido en términos subjetivos. Ambas consecuencias resultan todavía más gravosas si tomamos en consideración que, tal y como se desprende del contenido del artículo 81.1 del TRLA, la adopción de una forma jurídica u otra (esto es, la constitución bajo la forma de comunidad de regantes o de cualquier otro tipo de comunidad de usuarios) no reviste carácter potestativo sino obligatorio para los agentes implicados en el proceso de distribución del agua.

4.5. La incidencia negativa del artículo 7.11.º LIVA sobre los precios de los productos agrícolas

Sin perjuicio de las consideraciones relativas a la incoherencia interna de la LIVA y a su aparente incompatibilidad con el Derecho comunitario, el análisis crítico del artículo 7.11.º debe cerrarse, a mi entender, con un argumento de carácter técnico. La adecuada comprensión de dicho argumento requiere tener en cuenta que, debido a su propia naturaleza, las comunidades de regantes se sitúan siempre en un eslabón intermedio de la cadena de distribución del agua (49). Siendo ello así, la ruptura de la cadena de repercusión a la que el citado precepto conduce generará un efecto acumulativo en cascada que afectará negativamente a los empresarios de las fases subsiguientes y, muy especialmente, al consumidor final.

Al objeto de demostrar esta última aseveración recurriremos a un sencillo ejemplo práctico. En primer lugar, analizaremos qué sucedería en ausencia del supuesto de no sujeción aplicable a las comunidades de regantes y a continuación abordaremos la situación que se plantea al amparo de la legislación vigente. Para una mayor simplificación, y sin que tal simplificación afecte a las conclusiones que se infieren del ejemplo, asumiremos las siguientes hipótesis de partida:

- 1) El tipo de gravamen aplicado es del 10 % en todos los casos (50).
- 2) La comunidad de regantes se limita a trasladar a sus miembros los costes incurridos, por lo que no se genera ningún beneficio en esta fase del proceso.
- 3) Los regantes no soportan más costes que los repercutidos directamente por la comunidad de la que forman parte.

(49) Véase el esquema de funcionamiento de las comunidades de regantes propuesto en el epígrafe 2.2 del presente trabajo (Figura 1).

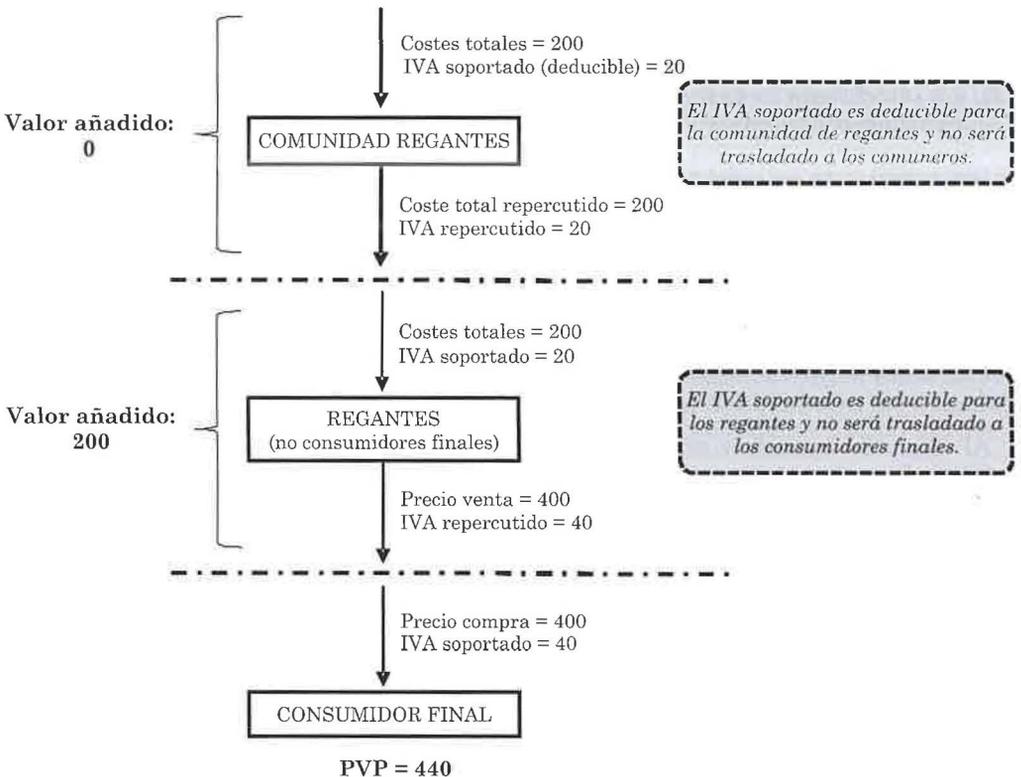
(50) Recuérdese, no obstante, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 92.Dos.1.1.º, letra f), de la LIVA, tributarán al tipo del 4 % las «frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo».

Escenario 1. Todas las operaciones de distribución de agua efectuadas por las comunidades de regantes se encuentran sujetas al IVA.

Al no producirse rupturas de la cadena de repercusión, cada una de las fases involucradas en el proceso de distribución de agua repercutiría a sus clientes el IVA correspondiente al valor añadido generado e **ingresaría en Hacienda el exceso del IVA repercutido o cobrado a la siguiente fase sobre el IVA soportado o pagado a sus proveedores.** Gracias al empleo de esta técnica, tanto la **comunidad de regantes como los regantes que la integran se limitarían a actuar como meros recaudadores del impuesto y quedarían liberados de todo gravamen.**

El proceso descrito podría representarse gráficamente de la siguiente manera:

FIGURA 2
Proceso de distribución de agua. Escenario 1



Fuente: Elaboración propia.

En este escenario hipotético, como vemos, son los consumidores finales de los productos agrícolas quienes acaban soportando la carga impositiva del tributo. El precio final satisfecho por los mismos, que asciende a 440, incluye: 1- los costes totales soportados por los regantes, sin incluir el IVA que la comunidad les ha repercutido (200), 2- el mar-

gen de beneficio pretendido por tales sujetos (200), y 3— el IVA correspondiente al valor del producto adquirido [10 % sobre 400 = 40] (51).

Escenario 2. Las operaciones efectuadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas concedidas (entre ellas, las operaciones de distribución) quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.

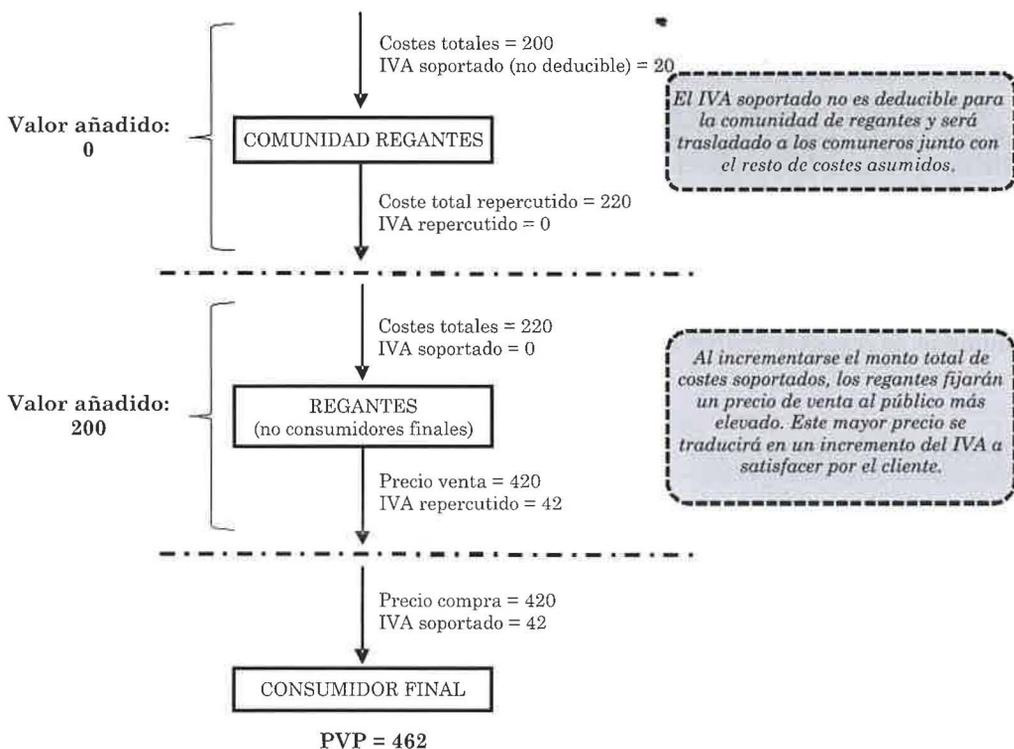
En este segundo escenario (que es el que se produce al amparo del artículo 7.11.º de la vigente ley del impuesto), la comunidad de regantes no repercute IVA al siguiente eslabón de la cadena de distribución y, en consecuencia, tampoco puede deducir el impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. El IVA se convierte, así, en un coste más para la comunidad y será repercutido o trasladado a los comuneros, desencadenándose un efecto acumulativo en cascada que repercutirá negativamente sobre los precios de los productos agrícolas (52).

Los efectos derivados de la ruptura de la cadena de repercusión en la fase de la comunidad de regantes aparecen representados en la figura 3.

(51) Por expresa disposición del artículo 130.Uno LIVA, tampoco podrán ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas aquellos empresarios y profesionales que se encuentren acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP). De resultar aplicable el mencionado régimen especial, por tanto, los resultados del esquema que acabamos de exponer se verán alterados, puesto que, al no poder ser objeto de deducción, el IVA soportado por el regante se convertirá en un coste que pasará a formar parte del precio (la situación que se generaría en este tipo de casos es similar a la que se describe en el escenario 2). Considero razonable pensar, de hecho, que es en esta prohibición del derecho a deducir donde podría encontrarse la razón de ser del artículo 7.11.º LIVA, esto es, que la declaración de las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas como no sujetas al impuesto no pretende sino beneficiar a los regantes, destinatarios últimos de tales operaciones, que se encuentren acogidos al REAGP. Sea como fuere, no debemos olvidar que el régimen especial al que nos referimos únicamente resultará aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que cumplan los requisitos señalados en los artículos 124 y siguientes de la LIVA (entre ellos, no tener la forma de sociedad mercantil, sociedad cooperativa o sociedad agraria de transformación) y que, además, no hayan renunciado expresamente a su aplicación en los términos previstos en el artículo 33 del Reglamento del impuesto.

(52) En un sentido similar se pronuncia JIMÉNEZ COMPAIRED (2006) cuando sostiene que «la sujeción de las operaciones propias de una actividad no tiene por qué significar un alivio relevante del precio que finalmente va a pagar el usuario por ese servicio: si la operación está sujeta al IVA, se le repercutirá el impuesto de manera desglosada; si la operación no está sujeta al IVA, se le repercutirá de manera implícita suando menos el IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios soportado por la Administración y que no puede recuperar de acuerdo con la mecánica propia del IVA».

FIGURA 3
Proceso de distribución de agua. Escenario 2



Fuente: Elaboración propia.

Frente a la situación anteriormente planteada (donde el precio final ascendía a 440), el consumidor satisface ahora un precio de 462. La diferencia de 22 puntos obedece a un doble efecto: las 20 unidades de impuesto no deducidas por la comunidad de regantes, que se encuentran implícitas en el precio de compra satisfecho por el cliente final, y el IVA adicional de esas 20 unidades, que el regante repercutirá a su cliente de forma expresa (10 % sobre 20 = 2).

La comparación de los resultados obtenidos en uno y otro caso permite confirmar la tesis, antes avanzada, de que la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.11.º LIVA produce efectos perversos sobre los precios de los productos agrícolas. Esta circunstancia afecta no sólo a los productores, que verán mermada su competitividad por el encarecimiento de los bienes que ofrecen al mercado, sino también, y muy especialmente, a los consumidores finales, que son quienes acaban soportando el sobregavamen que provoca la ruptura de la cadena de repercusión del impuesto en la fase de la comunidad de regantes.

5. CONCLUSIONES

Una revisión de la regulación vigente en materia de IVA a la luz de la jurisprudencia comunitaria nos lleva a concluir que el artículo 7.11.º de la ley española del impuesto adolece de importantes defectos. En primer lugar, la interpretación amplia del concepto de distribución por la que se decanta el Tribunal europeo nos lleva a denunciar una clara incoherencia entre el contenido del artículo 7.11.º y el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.8º LIVA, en virtud del cual estarán sujetas al IVA, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el ejercicio de la actividad de distribución de agua. Si a ello le sumamos que, por expresa disposición del TRLA, las comunidades de regantes tienen la consideración de corporaciones de derecho público, considero carente de todo sentido la regulación separada de un supuesto de no sujeción como el previsto en el artículo 7.11.º. En segunda instancia, parece evidente que la interpretación que tradicionalmente se ha hecho del referido precepto y de las condiciones que deben regir su aplicación práctica resulta contraria a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 13.1 de la Directiva IVA.

A estas dos críticas principales se sumaría otra, no menos importante: el artículo 7.11.º de la ley del impuesto atenta contra el principio de neutralidad fiscal, entendido tanto en términos objetivos como en términos subjetivos. De un lado, porque confiere un trato desigual a dos tipos de operadores que desarrollan una misma actividad en función de la forma jurídica que adopten; de otro, porque veda (o, cuando menos, limita) la posibilidad de que las comunidades de usuarios que revistan la forma de comunidades de regantes ejerzan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas. La ruptura de la cadena de repercusión del impuesto, a su vez, generará un efecto acumulativo en cascada que, con un alto nivel de probabilidad, acabará incidiendo negativamente sobre el precio de los productos agrícolas, con la consiguiente pérdida de competitividad para los agricultores (a los que aparentemente se pretendía beneficiar con la regulación del supuesto estudiado) y con la consiguiente lesión de los intereses de los consumidores, que serán quienes acaben soportando el sobregravamen que provoca aquella ruptura.

La gravedad de las conclusiones alcanzadas debe llevarnos a defender la pertinencia de efectuar una revisión de la normativa española del impuesto en aras a garantizar su plena coherencia interna, su total adaptación a la Directiva comunitaria en materia de IVA y su máximo respeto al principio de neutralidad fiscal. La derogación del artículo 7.11.º LIVA, y la consiguiente subsunción del supuesto de las comunidades de regantes en el vigente artículo 7.8.º, se configura, a mi entender, como la solución más apropiada para la consecución simultánea de tales objetivos.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, E. (2006): *Manual del IVA*, La Ley. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2010): «El mercado de derechos de emisión de gases efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor Añadido» en I. Sanz Rubiales (coordinador): *El mercado europeo de derechos de emisión. Balance de su aplicación desde una perspectiva jurídico-pública (2008-2012)*, Lex Nova, Valladolid.
- ATIENZA, F. (2015): «Derecho fiscal del agua» en Consejo General del Poder Judicial (editor): *Planificación y ordenamiento jurídico de los recursos hídricos*, Fundación Agbar, Madrid.
- BREVA FERRER, J. L. (2018): «Aplicación de nuevas normas a las comunidades de regantes», comunicación presentada al *XIV Congreso Nacional de Comunidades de Regantes*, Alicante.

- CAMPO GARCÍA, A. DEL (2018): *Las comunidades de regantes en España y su federación nacional*, Fenacore, Madrid.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, P. (2008): «La fiscalidad sobre el agua» en F. Becker *et al.* (directores): *Tratado de Tributación Medioambiental, Volumen II*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- JIMÉNEZ COMPARED, I. (2006): «El derecho al agua: una perspectiva fiscal» en A. Embid Irujo (director): *El Derecho al Agua*, Thomson Aranzadi, Navarra.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1992): «Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA (STJCCCE de 25 de julio de 1991)», *Impuestos*, tomo I.
- MACARRO OSUNA, J. M. y MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2014): «La neutralidad fiscal como meta de la construcción europea. Análisis de la fiscalidad indirecta» en F. ADAME MARTÍNEZ (coordinador): *Libro Homenaje al Profesor Javier Lasarte*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PAGÈS I GALTÉS, J. (2006): «Fiscalidad de las aguas» en J. Esteve Pardo (coordinador): *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona.
- PASCUAL DE ZULETA, E. (2001): «El papel de las comunidades de regantes en la agricultura» en J. A. Salinas Andújar (coordinador): *El sector agrario y agroalimentario de Almería ante el siglo XXI*, Instituto de Estudios Almerienses, Almería.
- PÉREZ PÉREZ, E. (1991): *Naturaleza jurídica de las comunidades de regantes y demás usuarios del agua*, Ingramur, Murcia.
- ROMERO CARRETERO, J. (2018): «El controvertido carácter empresarial de las actividades realizadas por las comunidades de regantes a efectos del IVA», comunicación presentada al XIV Congreso Nacional de Comunidades de Regantes, Alicante.