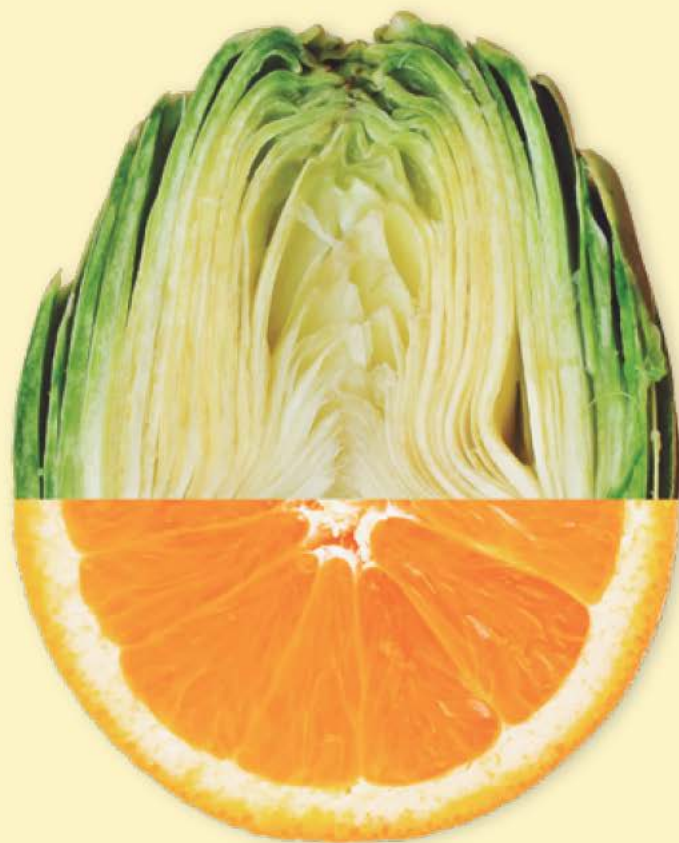


# AGROALIMENTACIÓN, AGUA Y SOSTENIBILIDAD



Joaquín Melgarejo Moreno  
y Ricardo Abadía Sánchez  
(Eds.)

AYUNTAMIENTO DE ORIHUELA  
UNIVERSIDAD DE ALICANTE

# **AGROALIMENTACIÓN, AGUA Y SOSTENIBILIDAD**

Joaquín Melgarejo Moreno  
y Ricardo Abadía Sánchez  
(Eds.)

AYUNTAMIENTO DE ORIHUELA  
UNIVERSIDAD DE ALICANTE

© los autores, 2018  
© de esta edición: Ayuntamiento de Orihuela y Universidad de Alicante

ISBN: 978-84-1302-014-3  
Depósito legal: A 528-2018

Composición, impresión y encuadernación:  
Quinta Impresión

Reservados todos los derechos.  
Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación  
de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares,  
salvo excepción prevista por la ley.  
Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org))  
si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# ÍNDICE

<b>PRESENTACIÓN</b> .....	10
<b>PRÓLOGO</b> .....	13
<b>CAPÍTULO 1.</b>	
<b>CARACTERIZACIÓN DEL CLUSTER AGROALIMENTARIO DE LA VEGA BAJA DEL SEGURA</b> .....	17
<b>José Miguel Giner Pérez y María Jesús Santa María Beneyto</b> <i>Departamento de Economía Aplicada y Política Económica, Universidad de Alicante</i>	
<b>CAPÍTULO 2.</b>	
<b>LA VALORIZACIÓN DE LOS PRODUCTOS EN ORIGEN</b> .....	45
<b>Juan José Nicasio Marco</b> <i>Servicio de Calidad Agroalimentaria de la Dirección General de Desarrollo Rural y Política Agraria Común, Conselleria de Agricultura, Medio Ambiente, Cambio Climático y Desarrollo Rural</i>	
<b>CAPÍTULO 3.</b>	
<b>INNOVATION AND MARKET TRENDS IN THE FRESH PRODUCE INDUSTRY IN EUROPE</b> .....	57
<b>Giancarlo Colelli and Alessia Incardona</b> <i>Department of Science of Agriculture, Food, and Environment, Università di Foggia (Italy)</i>	
<b>CAPÍTULO 4.</b>	
<b>LA PRODUCCIÓN ANIMAL COMO FUENTE DE RIQUEZA DE LA VEGA BAJA</b> .....	69
<b>María José Argente Carrascosa</b> <i>Departamento de Tecnología Agroalimentaria, Universidad Miguel Hernández de Elche</i>	
<b>CAPÍTULO 5.</b>	
<b>LA HUELLA HÍDRICA EN EL SECTOR AGRARIO DE LA VEGA BAJA</b> .....	91
<b>Marco Antonio Oltra Cámara</b> <i>Departamento de Ciencias de la Tierra y del Medio Ambiente, Universidad de Alicante</i>	
<b>Félix Jiménez Honrado</b> <i>Aquafides</i>	

**CAPÍTULO 6.**

DESARROLLO DE LA AGRICULTURA SOSTENIBLE:  
TÉCNICAS DE CULTIVO PARA OPTIMIZAR LA EFICIENCIA  
EN EL USO DEL AGUA ..... 101

**Diego S. Intrigliolo**

*Centro de Edafología y Biología Aplicada del Segura,  
Consejo Superior de Investigaciones Científicas*

**CAPÍTULO 7.**

SALINIDAD Y CALIDAD DEL AGUA EN EL MANEJO DEL RIEGO:  
LA EXPERIENCIA DE LA ZONA REGABLE DE LA VIOLADA (HUESCA) .. 109

**M<sup>a</sup> Teresa Jiménez-Aguirre y Daniel Isidoro**

*Centro de Investigación y Tecnología Agroalimentaria, Aragón*

**CAPÍTULO 8.**

MODERNIZACIÓN DE LOS REGADÍOS TRADICIONALES:  
LA VEGA BAJA DEL SEGURA ..... 141

**Ricardo Abadía Sánchez, Herminia Puerto Molina, Carmen Rocamora Osorio,  
Francisca Hernandez García, Amparo Melián Navarro, José Antonio Sánchez  
Zapata, Francisco Botella Robles, Andrés Giménez Casalduero, Emilio Diez  
de Revenga Martínez, Enrique Pérez Blaya, Juan Francisco Salinas Marquina,  
Magdalena Martínez Pedrero, Raquel Muñoz Gallego**

*Escuela Politécnica Superior de Orihuela, Universidad Miguel Hernández de Elche*

**M<sup>a</sup> Ángeles Fernandez Zamudio**

*Instituto Valenciano de Investigaciones Agrarias*

**Francisco Zapata Raboso**

*Servicios Territoriales de Alicante, Conselleria de Agricultura, Medio Ambiente,  
Cambio Climático y Desarrollo Rural*

**CAPÍTULO 9.**

UN APUNTE SOBRE LA MODERNIZACIÓN DE REGADÍOS  
EN CALLOSA DE SEGURA ..... 169

**Pascual Gómez**

*Juzgado Privativo de Aguas de Callosa de Segura*

**CAPÍTULO 10.**

UN APROVECHAMIENTO SOSTENIBLE DEL AGUA:  
EL EFICIENTE SISTEMA TRADICIONAL DE RIEGOS  
EN LA HUERTA DEL BAJO SEGURA ..... 171

**Gregorio Canales Martínez**

*Departamento de Geografía Humana, Universidad de Alicante*

**María Dolores Ponce Sánchez**

*Departamento de Geografía, Universidad de Murcia*

**CAPÍTULO 11.**

LAS AGUAS REGENERADAS EN EL MUNICIPIO DE ORIHUELA  
Y EN EL CONTEXTO DE LA VEGA BAJA DEL SEGURA ..... 193

**Miguel Ángel Fernández Moreno**

*Concejalía de Energía, Medio Ambiente y Depuración, Ayuntamiento de Orihuela*

**Eduardo-Gabriel Rodríguez Carmona**

*Servicio de Industria y Medio Ambiente, Ayuntamiento de Orihuela*

**CAPÍTULO 12.**

EL SECTOR AGROALIMENTARIO: DIETA, TERRITORIO Y PODER ..... 203

**Luis Ernesto Blacha**

*CONICET/CEAR-UNQ, Argentina*

**CAPÍTULO 13.**

LA TRIBUTACIÓN DEL AGUA EN EL IMPUESTO  
SOBRE EL VALOR AÑADIDO ..... 219

**Estefanía López Llopis**

*Departamento de Análisis Económico Aplicado, Universidad de Alicante*

**CAPÍTULO 14.**

EL EMPLEO DE BONIFICACIONES MEDIOAMBIENTALES  
EN LOS IMPUESTOS MUNICIPALES:  
SITUACIÓN ACTUAL EN LA PROVINCIA DE ALICANTE ..... 253

**Lorenzo Gil Maciá**

*Departamento de Análisis Económico Aplicado, Universidad de Alicante*

**CAPÍTULO 15.**

SINERGIAS EN EL SECTOR AGROALIMENTARIO ..... 263

**Patricia Fernández Aracil**

*Instituto Universitario del Agua y de las Ciencias Ambientales, Universidad de Alicante*

# CAPÍTULO 13

## LA TRIBUTACIÓN DEL AGUA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

**Estefanía López Llopis**

*Departamento de Análisis Económico Aplicado, Universidad de Alicante*

### 1. LA ESTRUCTURA DEL IVA Y LOS EFECTOS DE LA RUPTURA DE LA CADENA DE REPERCUSIÓN

#### 1.1. La estructura del IVA

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es, sin duda, uno de los tributos fundamentales del sistema fiscal español. Grava el consumo general de bienes y servicios bajo la estructura de un impuesto plurifásico sobre el valor añadido y se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA o Ley del IVA, en adelante)<sup>1</sup>.

En el plano jurídico, el IVA sobresale, en primera instancia, por tratarse de un impuesto armonizado a nivel comunitario. Prueba de ello es la existencia de una Directiva que todos los Estados miembros de la Unión Europea, entre ellos el español, han traspuesto a su ordenamiento jurídico interno. Se trata, concretamente, 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), desarrollada a través del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La segunda característica relevante de la imposición sobre el valor añadido es su configuración como una modalidad particular de gravamen sobre el consumo<sup>2</sup>. Dicha modalidad de impuesto consiste, básicamente, en gravar el valor añadido que se genera en cada una

1. La regulación vigente en esta materia se completa con el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

2. A esta modalidad se suman las representadas por los impuestos que gravan determinados consumos especiales. Tal es el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos o del Impuesto sobre la Electricidad.

de las fases de producción y distribución del bien o servicio que se consume. La técnica impositiva que se utiliza determina que el gravamen acumulado se vaya trasladando a la fase siguiente hasta recaer, en última instancia, sobre el consumidor final, y sin afectar, por tanto, a las fases intermedias de producción y distribución.

De acuerdo con su formulación inicial, y aquí radica el tercer elemento a destacar, el sistema del IVA se construye sobre la base de dos principios fundamentales: el principio de neutralidad, que descansa sobre el derecho a la deducción del IVA soportado, y el principio de generalidad. A ellos se refiere el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en su sentencia de 16 de septiembre de 2004, asunto C-382/02, *Cimber Air*; cuando en su apartado 24 afirma que el sistema común del IVA “se basa en especial en dos principios. Por una parte, el IVA se percibe por cada prestación de servicios y cada entrega de bienes efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Por otra, 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”<sup>3</sup>.

Para observar adecuadamente cómo funciona un impuesto sobre el valor añadido utilizaremos un ejemplo muy simple que parte de las siguientes hipótesis:

- 1) El tipo de gravamen aplicado es del 10%.
- 2) En la primera fase del proceso de fabricación y distribución del producto, la materia prima originaria (MPo) tiene un precio igual a cero.

Por definición, el valor añadido en cada fase de la cadena es igual a la diferencia entre los ingresos (precio de venta) y los costes asumidos (precio de compra).

**Tabla 1.** Proceso de formación del valor añadido.

Fase del proceso	Precio de compra	Precio de venta	Valor añadido
Obtención de la MPo	0	100	100
Fabricación	100	200	100
Venta minorista	200	400	200
<b>Total valor añadido</b>			<b>400</b>

Como puede observarse, el precio que satisface el consumidor final (precio de venta del comerciante minorista: 400) es igual al valor añadido total, esto es, a la suma de los valores añadidos de cada fase [ $100 + 100 + 200 = 400$ ].

Un impuesto sobre el consumo monofásico, en fase minorista, aplicaría el gravamen sobre el precio de venta al consumidor final (400). Suponiendo un tipo de gravamen del

3. En este mismo sentido se pronuncia el TJUE en su sentencia de 18 de octubre de 2007, asunto C-97/06, *Navicon SA*, apartado 21. Por lo que respecta al principio de generalidad, véase, asimismo, la sentencia de 9 de marzo de 2000, asunto C-437/97, *EKW y Wein & Co*, apartado 44.



10%, el impuesto satisfecho sería:  $10\% \times 400 = 40$ . El comerciante minorista repercutiría este impuesto (40), junto con el precio (400), al consumidor final, que satisfaría un precio total, o precio de venta al público (PVP), de 440. El comerciante minorista, a su vez, ingresaría en Hacienda el impuesto repercutido a su cliente (40) y se quedaría con el precio sin el impuesto (400)<sup>4</sup>.

El mismo resultado puede obtenerse con un impuesto sobre el valor añadido de carácter plurifásico, como es el IVA. Dado que el precio de venta al consumidor (400) es igual al valor añadido total del bien (400), para recaudar el impuesto anterior bastaría con aplicar el tipo de gravamen sobre el valor añadido generado en cada fase de producción (VA). Concretamente, el esquema de funcionamiento del impuesto en este caso sería el siguiente:

**Tabla 2.** Funcionamiento del impuesto.

Fase del proceso	Valor añadido	Impuesto (10% sobre VA)
Obtención de la MPo	100	10
Fabricación	100	10
Venta minorista	200	20
	<b>Total Impuesto</b>	<b>40</b>

Para lograr que en cada fase de la cadena de fabricación-distribución del producto se ingrese el IVA que corresponde a su valor añadido, y, a la vez, el IVA acumulado en todas las fases se traslade al consumidor final sin afectar a las fases intermedias, la normativa vigente prevé que, en cada fase del proceso, el empresario:

1°. Repercute a sus clientes el IVA, es decir, les cobra el impuesto junto con el precio de venta del producto<sup>5</sup>:

$$IVA \text{ repercutido} = \text{tipo de gravamen} \times \text{precio de venta}$$

2°. A la vez, soporta de sus proveedores el IVA que le es repercutido:

$$IVA \text{ soportado} = \text{tipo de gravamen} \times \text{precio de compra}$$

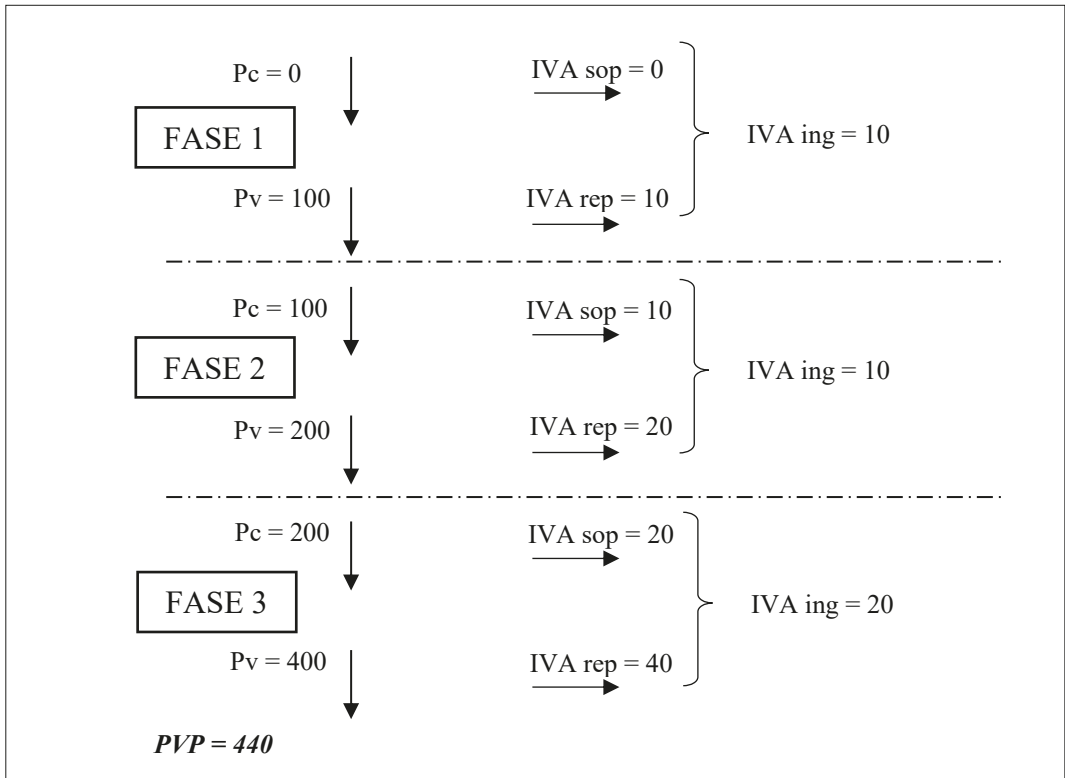
3°. Por último, ingresa en Hacienda la diferencia entre el IVA que repercute y el IVA que soporta.

$$IVA \text{ a ingresar} = IVA \text{ repercutido} - IVA \text{ soportado}$$

4. Esta modalidad de imposición sobre el consumo se aplica en numerosos países fuera del ámbito de la Unión Europea, como es el caso de los Estados Unidos de América.

5. Ésta es, no obstante, una regla general. Junto a ella, la normativa española en materia de IVA establece determinados supuestos en los que es el propio cliente el que queda obligado a autorrepercutirse la cuota de IVA devengada en la operación (supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.Uno.2.º LIVA).

Aplicado al ejemplo propuesto, la situación sería la siguiente:



Como podemos comprobar:

- 1º. En cada fase del proceso de producción se ingresa en Hacienda el impuesto sobre el valor añadido obtenido en la misma.
- 2º. El IVA no afecta a las fases intermedias. El empresario se limita a ingresar en Hacienda el exceso del IVA que repercute o cobra sobre el IVA que soporta o paga. Si el exceso fuese negativo (paga más de lo que cobra), la diferencia le sería devuelta por Hacienda.
- 3º. El impuesto que satisface el consumidor final es el que le repercute el empresario de la FASE 3 (Tipo de gravamen x Precio de venta minorista). Dicho importe coincide con el impuesto total ingresado en las distintas fases intermedias del proceso de fabricación-distribución del bien.
- 4º. El consumidor final soporta el IVA sin más. No puede repercutirlo a nadie, puesto que el bien lo consume él mismo, y no puede recuperarlo de Hacienda porque no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto.

La técnica utilizada determina, en consecuencia, que la carga impositiva del tributo recaiga plenamente sobre el consumidor final y que no exista gravamen efectivo algu-

no para los empresarios o profesionales que intervienen en el proceso de fabricación y distribución de los bienes y servicios en cuestión (que se limitan a actuar como meros recaudadores del impuesto). Tal circunstancia enraíza directamente con el *principio de neutralidad en el IVA*, antes comentado, que reclama la necesidad de que el impuesto no suponga un coste fiscal para quienes ostentan la condición de empresario o profesional<sup>6</sup>.

## 1.2. La ruptura de la cadena del IVA: efectos económicos sobre los precios

La Ley del IVA prevé lo que podemos llamar la “ruptura de la cadena del impuesto” a través de las exenciones limitadas y de los supuestos de no sujeción<sup>7</sup>. En ambos casos, la ruptura tiene dos consecuencias inmediatas en la misma fase en que se produce<sup>8</sup>:

- 1) No se repercute IVA a la fase subsiguiente (y, por tanto, no se ingresa IVA en Hacienda).
- 2) El impuesto soportado en la fase anterior del proceso no puede ser objeto de deducción. En consecuencia, el IVA soportado se convierte en un coste para el empresario y se quiebra la neutralidad del tributo.

Aunque es cierto que, al romperse la cadena de repercusión, el IVA deja de ser neutro para el empresario, la importancia de los efectos asociados a dicha ruptura se hará depender de la fase del proceso en que la misma se produzca. En este sentido, resulta posible efectuar una distinción entre dos supuestos diferenciados:

- 1º. En aquellos casos en los que la ruptura de la cadena se produzca en la última fase del proceso de fabricación y distribución del bien o servicio, el impuesto final que pagará el consumidor resultará inferior al impuesto que pagaría en ausencia de la exención o no sujeción correspondiente.
- 2º. Cuando la ruptura de la cadena tenga lugar en una fase anterior, los efectos negativos generados serán importantes, tanto para el empresario como para el consumidor final. Para el primero, porque la imposibilidad de ejercitar el derecho a la deducción determinará su obligación de asumir el impuesto como coste. Para el

6. Tal y como pone de manifiesto el TJUE, “el régimen de deducciones tiene por objeto 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” (véanse, entre otras, las sentencias de 14 de junio de 2017, asunto C-38/16, *Compass Contract Services*, apartado 34; de 18 de diciembre de 2008, asunto C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, apartado 15; y de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, *Investrand*, apartado 22).

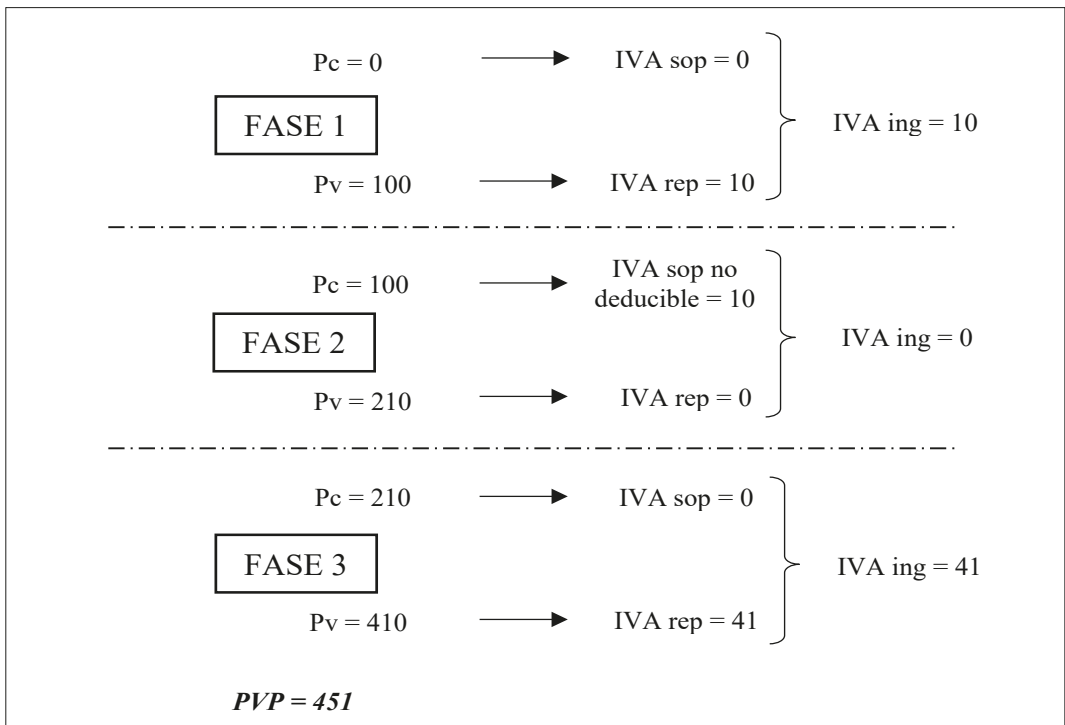
7. En lo que atañe a esta diferenciación de supuestos, señala BANACLOCHE PÉREZ, J. que “La diferencia entre «no sujeción» y «exención» debería ser fácil de comprender en cuanto se advierte que las operaciones «exentas» están (tienen que estar) «sujetas», mientras que las operaciones «no sujetas» quedan excluidas por ley del ámbito del impuesto de forma que respecto de ellas no hay (no puede haber) ni gravamen ni exención” (“La no sujeción al IVA (I)”. *Impuestos*, nº 17, tomo II, 2009).

8. Existe alguna excepción en el supuesto de las no sujeciones, si bien carecen de relevancia en materia de aguas.

segundo, porque se produce un efecto acumulativo en cascada que generalmente comportará un incremento del impuesto total satisfecho<sup>9</sup>.

Al objeto de demostrar esta última aseveración, retomaremos el ejemplo propuesto anteriormente y supondremos que se declara exenta la entrega de bienes efectuada en la FASE 2. La FASE 2, en consecuencia, no repercutirá IVA al siguiente eslabón de la cadena, ni tampoco podrá deducir el IVA repercutido por la FASE 1. Tal circunstancia justificará que el empresario 2 considere el IVA soportado como un coste más y lo incluya en el precio cobrado a la FASE 3.

Suponiendo que todas las fases del proceso mantienen su valor añadido, el efecto asociado a la introducción de la exención será el siguiente:



Frente a la situación anteriormente planteada (donde el consumidor pagaba un IVA de 40), el consumidor satisface ahora un IVA de 51. El sobregravamen de 11 puntos obedece a un doble efecto:

9. Sobre la base de este mismo razonamiento, sostiene JIMÉNEZ COMPAIRED, I. que “la no sujeción de las operaciones propias de una actividad no tienen 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 cuando 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” (“El derecho al agua: una perspectiva fiscal”, en EMBID IRUJO, A. (dir.): *El Derecho al Agua*. Thomson Aranzadi, Departamento de Medio Ambiente del Gobierno de Aragón. Navarra, 2006, p. 152).

1. Las 10 unidades de impuesto no deducidas en la FASE 2 que se incorporan al precio del producto.
2. El IVA adicional de esas 10 unidades (10% sobre 10 = 1).

Comprobamos cómo, paradójicamente, la aplicación de exenciones en el IVA en una fase del proceso de fabricación-distribución anterior a la última genera efectos perversos sobre el precio final de los bienes y servicios (muy especialmente para el consumidor final, que es quien acaba soportando el sobregavamen que provoca la ruptura de la cadena de repercusión del impuesto). Esta circunstancia se agrava habitualmente en el caso español por la existencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD), que somete a gravamen gran parte de las transacciones de bienes que quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA. Así, el empresario deja de pagar un impuesto que luego recupera de Hacienda (el IVA) a cambio de satisfacer un tributo de naturaleza no recuperable.

### **1.3. Un caso particular: la doble ruptura de la cadena de IVA en las comunidades de regantes**

Como más adelante se analizará, la aplicación de determinados supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 LIVA puede provocar una doble ruptura de la cadena de repercusión del impuesto en el ámbito del proceso de distribución del agua, con la consiguiente multiplicación de los efectos acumulativos observados en el ejemplo anterior. Esta doble ruptura puede darse, concretamente, en el Organismo de cuenca y en las comunidades de regantes.

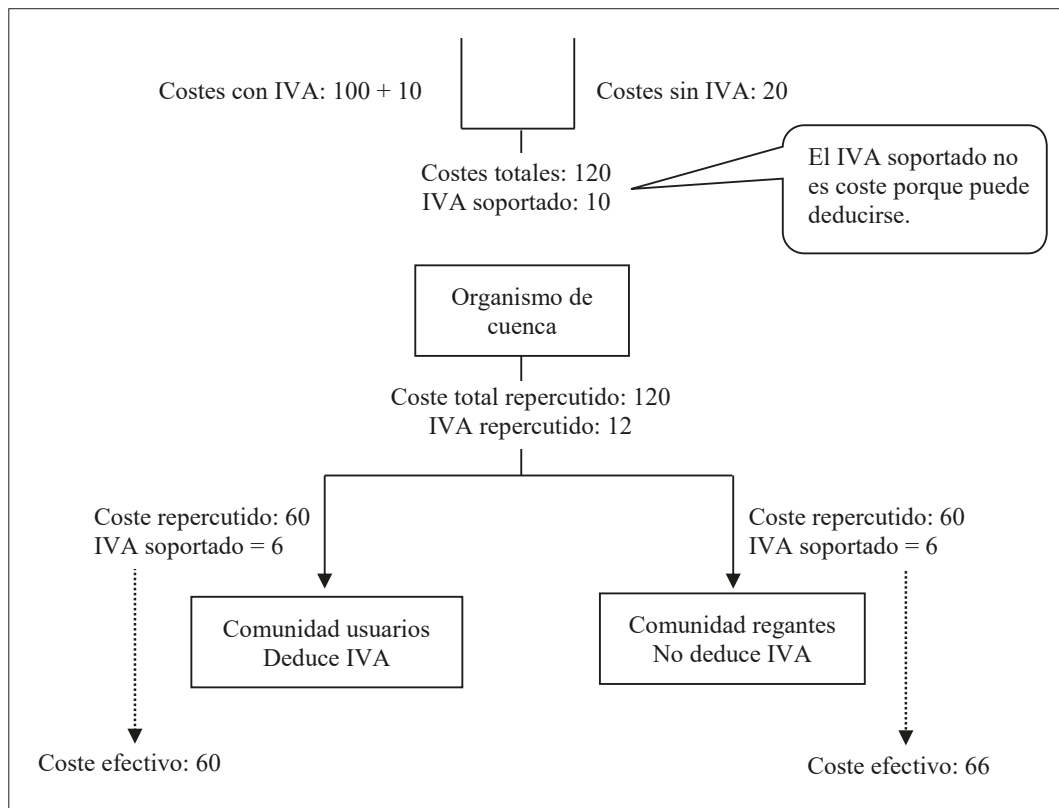
Conviene tener en cuenta, por otro lado, que la no sujeción de las operaciones realizadas por las comunidades de regantes, prevista en el artículo 7.11.º LIVA, se ciñe exclusivamente a este tipo de comunidades de usuarios, y no a las demás<sup>10</sup>. En la fase siguiente a la del Organismo de cuenca, por tanto, será posible distinguir dos categorías de usuarios bien diferenciadas a efectos del impuesto: aquellos que no repercuten IVA, y, por tanto, no pueden deducir el IVA que soportan en sus adquisiciones de bienes y servicios (caso de las comunidades de regantes), y aquellos que, al repercutir el impuesto a la siguiente fase, pueden ejercer el derecho a la deducción (comunidades de usuarios que no tengan la consideración de comunidades de regantes y usuarios individuales).

A la circunstancia anterior se añadiría el hecho de que, dentro de cada fase, una parte de los costes asumidos soporta IVA y otra parte no<sup>11</sup>, de modo que el efecto final será diferente para cada agente en particular.

10. Este supuesto de no sujeción presenta algunas particularidades que se abordarán más adelante. A los efectos que aquí nos interesan, no obstante, nos limitaremos a considerar que las comunidades de regantes no repercuten IVA en sus ventas y prestaciones de servicios, y que, en consecuencia, no pueden ejercer el derecho a la deducción del impuesto soportado.

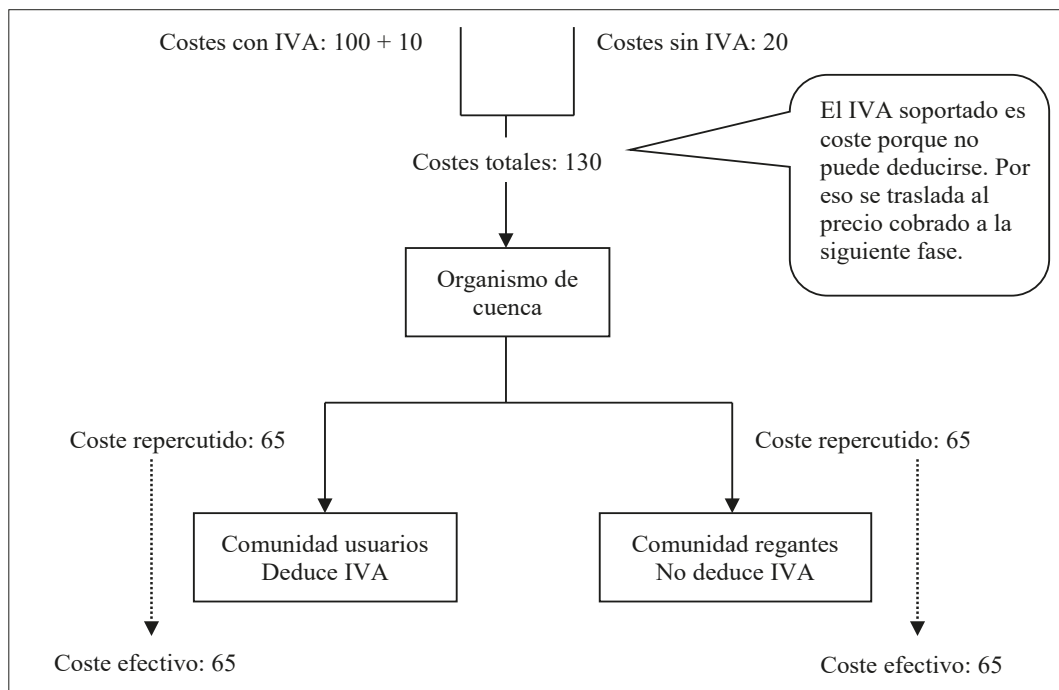
11. Es el caso, entre otros, de los salarios, que no están sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º de la Ley del impuesto.

Recurriendo de nuevo al ejemplo inicialmente propuesto, la situación que se daría sin ruptura de la cadena de IVA en la fase del Organismo de cuenca sería la siguiente:



En los términos comentados, una de las principales diferencias que las comunidades de regantes y el resto de comunidades de usuarios presentan en el ámbito de la imposición indirecta estriba en la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado. Así, mientras la comunidad de usuarios puede deducir el IVA que soporta del Organismo de cuenca, la Comunidad de Regantes no lo puede hacer como consecuencia de la ruptura de la cadena de repercusión del impuesto en su fase (no repercute IVA, por lo que no puede recuperar el impuesto que paga a sus proveedores).

Lo cierto, en cualquier caso, es que la situación planteada en el esquema dista mucho de adaptarse a la regulación vigente en materia de IVA, que también prevé la ruptura de la cadena de repercusión en la fase del Organismo de cuenca. Así pues, y al igual que sucede en el caso particular de las comunidades de regantes, el Organismo de cuenca no repercute IVA a los siguientes eslabones de la cadena y tampoco puede deducir el impuesto que soporta en sus adquisiciones de bienes y servicios. Tal circunstancia traerá consigo los efectos que se reflejan en el esquema siguiente:



Si efectuamos una comparación entre las dos situaciones analizadas (con ruptura y sin ruptura de la cadena de repercusión en la fase del Organismo de cuenca), el resultado que observamos es el siguiente:

**Tabla 3.** Ejemplo sobre la doble ruptura de la cadena de IVA en las comunidades de regantes.

	Coste efectivo		
	Comunidad usuarios (deduce IVA)	Comunidad regantes (no deduce IVA)	Totales
<b>No ruptura cadena IVA</b>	60	66	<b>126</b>
<b>Ruptura cadena IVA</b>	65	65	<b>130</b>

La conclusión a la que conducen los resultados obtenidos es que la ruptura de la cadena del IVA en la fase del Organismo de cuenca supone un incremento de los costes efectivos globales para el conjunto de los usuarios. Las consecuencias de dicha ruptura, no obstante, afectan de forma diferente a los distintos agentes implicados en función de su situación específica en el impuesto. En este sentido, se observa un aumento del coste efectivo para los usuarios que pueden deducir el IVA y una reducción del mismo para aquellos usuarios que no pueden recuperar el impuesto que soportan (entre ellos, y con carácter general, las comunidades de regantes)<sup>12</sup>.

12. La reducción del coste efectivo para los usuarios que no pueden recuperar el impuesto se produce en la medida en que el Organismo de cuenca soporta costes sin IVA. Si todos los costes soportados por dicho ente fueran con IVA, el coste efectivo para los citados usuarios no variaría: sería exactamente el mismo tanto con ruptura de la cadena del IVA como sin ella.

## 2. EL IVA EN LA DISTRIBUCIÓN DEL AGUA

### 2.1. El proceso de distribución del agua

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”<sup>13</sup>, cuya utilización puede hacerse a través de su “uso común” o de su “uso privativo”<sup>14</sup>. A su vez, el derecho al uso privativo puede adquirirse por “disposición legal o por concesión administrativa”<sup>15</sup>. Dado que es precisamente esta segunda modalidad, el uso privativo adquirido por concesión administrativa, la que engloba en la práctica la inmensa mayoría de los usos del agua en España, centraremos nuestra atención en este supuesto.

Desde el punto de vista de su calificación, parece evidente que la distribución de agua tiene la consideración de actividad económica (presupuesto básico para que pueda existir sujeción al IVA). Así lo ha 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”<sup>16</sup>, y el TEAC, que en algunas de sus resoluciones defiende que el artículo 7 LIVA “parte del supuesto de que se está ante una actividad de los Entes públicos que procede calificar como empresarial o profesional por reunir los requisitos que al efecto señalan los artículos 4 y 5 de la Ley”<sup>17</sup>. En idéntico sentido se pronuncia, asimismo, JIMÉNEZ COMPAIRED, I. cuando afirma que las “actividades relacionadas con el ciclo hídrico son siempre actividades económicas”<sup>18</sup>.

En consonancia con su regulación legal, el proceso normal de distribución del agua se articula de la siguiente forma:

1. Las concesiones y autorizaciones administrativas para el uso del agua son otorgadas por los organismos de cuenca<sup>19</sup>, que, conforme a lo establecido en el artículo 22.1 del TRLA, operan bajo la denominación de Confederaciones Hidrográficas.
2. Pueden ostentar la condición de concesionarios los usuarios individuales del agua o las comunidades de usuarios. La constitución de estas últimas, que tienen naturaleza de corporaciones de derecho público<sup>20</sup>, será obligatoria para los “usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión”<sup>21</sup>.

13. Artículo 1.3 del TRLA.

14. Capítulo II del Título IV (“De los usos comunes y privativos”) del TRLA.

15. Artículo 52.1 del TRLA.

16. 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.

17. Resoluciones del TEAC de 10 de septiembre de 2003, núm. 00843/2003, y de 20 de abril de 2005, número 00/733/2003.

18. Op. cit., p. 152.

19. Artículo 24 del TRLA, letra a).

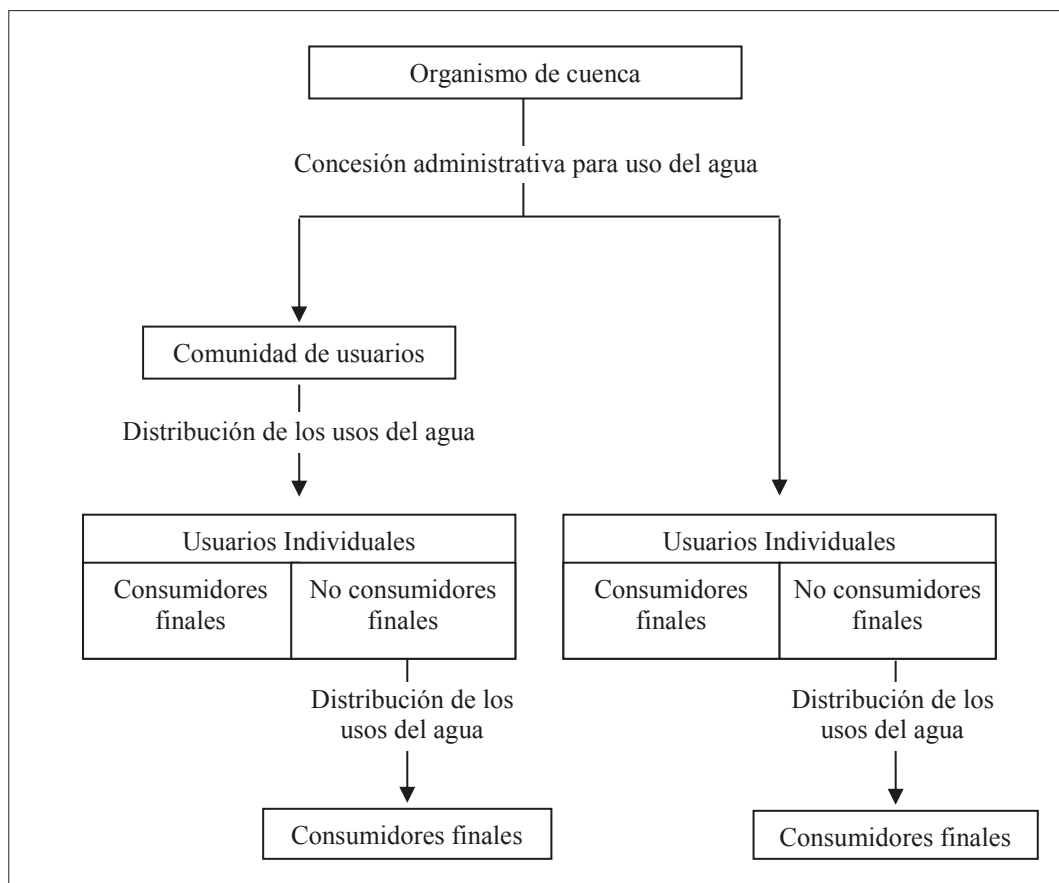
20. Artículo 82.1 del TRLA.

21. Artículo 81.1 del TRLA.



3. Tratándose de una comunidad de usuarios, será la citada entidad la que se encargue de distribuir los derechos de uso del agua entre sus miembros (usuarios individuales) de conformidad con lo dispuesto en sus estatutos de funcionamiento.
4. Los usuarios individuales de la comunidad de usuarios, a su vez, pueden ser los consumidores finales del agua o trasladar tales derechos hacia otros consumidores. A título de ejemplo, este sería el caso de una empresa municipal de aguas, titular de la concesión de uso, que obtuviera el agua para distribuirla entre los habitantes de un municipio.

Esquemáticamente, el proceso descrito podría representarse como sigue:



## 2.2. La sujeción al IVA en el proceso de distribución del agua

### a) Las reglas generales del impuesto

Dispone el artículo 4.Uno LIVA que “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, y en consonancia con la definición de sujeto pasivo dada por el artículo 9.1 de la Directiva IVA<sup>22</sup>, establece el apartado Tercero del artículo 4 de la misma ley que “La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”<sup>23</sup>.

En mi opinión, no cabe duda de que las operaciones de distribución de agua encajan dentro de alguno de los conceptos definidos en los artículos 8 (entregas de bienes) y 11 (prestación de servicios) de la Ley del IVA, aunque su calificación, y consiguiente encuadramiento dentro de una de estas dos categorías, puede generar algunas dudas. Con carácter general, no obstante, la doctrina tiende a referirse a las referidas operaciones como “servicios” para luego aplicar el tipo de gravamen previsto en el artículo 91.1.4.º LIVA para las entregas de las “aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego”<sup>24</sup>.

En lo que atañe al concepto de empresario o profesional, establece el artículo 5 LIVA que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que desarrollen una actividad empresarial o profesional, debiendo considerarse como tal aquellas “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”.

Habida cuenta de que la existencia de empresario y de actividad empresarial es independiente de los fines o resultados perseguidos y de la naturaleza, pública o privada, de quienes la realizan, concluimos que:

- 1- La propia distribución del agua es, en sí misma, una actividad empresarial.
- 2- Quienes intervienen en el proceso de distribución (esto es, quienes obtienen derechos de uso para distribuirlos o trasladarlos a los usuarios) tienen la condición de empresarios o profesionales, y, por tanto, deben repercutir el IVA de forma sucesiva, junto con los derechos de uso distribuidos, hasta llegar al consumidor final del agua.
- 3- La consideración de empresario a efectos del IVA de cualquier entidad que participe en el servicio de distribución del agua es totalmente ajena a su régimen económico-financiero. El supuesto más significativo, a este respecto, es el de las comunida-

---

22. A tenor del citado precepto, “Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, [...] alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”.

23. Esta última apreciación resulta coherente con la tesis defendida por el TJUE en el ámbito de la libre prestación de servicios, en virtud de la cual “el factor decisivo que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios es su carácter económico, a saber, que la actividad no debe ejercerse sin contrapartida. En cambio, [...] no es necesario que el prestador persiga el objetivo de obtener un beneficio”. Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, asunto C-281/06, *Jundt*, apartados 32 y 33, y de 12 de julio de 2001, asunto C-157/99, *Smits y Peerbooms*, apartados 50 y 52.

24. Véase, en este sentido, la consulta de la DGT V2263-13, antes citada. En el mismo sentido, afirma ABELLA POBLET, E. que el “abastecimiento de agua a poblaciones, así como el de distribución de aguas para riego es un servicio (entrega para el IVA) sujeto” (*Manual del IVA*. La Ley. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid, 2006, p. 226).

des de usuarios, 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”. Lo que determina la sujeción al impuesto, no obstante, es la existencia de un servicio, prestado por la comunidad a sus miembros, y cuya contraprestación (que formará parte de la base imponible del impuesto) viene constituida por el importe de la derrama de gastos correspondiente<sup>25</sup>.

Además de venir avalado por la jurisprudencia comunitaria, este último criterio es coherente con el razonamiento esgrimido por la Audiencia Nacional (AN) en su sentencia de 17 de septiembre de 1998, Sala de lo Contencioso, Sección Sexta, recurso núm. 50/1996, donde se aborda el caso de una Asociación de Regantes para la explotación y aprovechamiento de unos pozos que son propiedad de los asociados y que carece de ánimo de lucro. En relación con este supuesto, y fundamentando su razonamiento en el contenido de la LIVA, entiende el tribunal que la referida asociación desarrolla una actividad consistente “en la prestación de un servicio de suministro de agua” y que dicho “servicio se presta de modo oneroso, sin que a ello sea obstáculo que la entidad [...] no tenga ánimo de lucro y los servicios se presten a su precio de costo”.

### ***b) Las reglas especiales: los supuestos de no sujeción***

#### ***1. La no sujeción de las actividades desarrolladas por las Administraciones Públicas: la excepción en la distribución del agua***

Dispone 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”. Dicho precepto ha sido interpretado por la jurisprudencia comunitaria en el sentido de entender que “para que pueda aplicarse la exención deben reunirse acumulativamente 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”<sup>26</sup>.

En sus párrafos segundo y tercero, el propio artículo 13.1 establece dos excepciones a la regla general previamente establecida, o, dicho en otros términos, establece dos supuestos en los que, pese a venir desarrollada la actividad u operación de que se trate directamente por un ente público, se entenderá que el referido ente actúa en calidad de empresario o profesional. En particular, existirá tributación en el IVA cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

25. Véanse, a título de ejemplo, las consultas de la DGT 0760-03, de 6 de junio, y 1950-98, de 16 de diciembre.

26. 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/Paises Bajos*, apartado 21; y de 11 de julio de 1985, asunto 107/84, *Comisión/Alemania*, apartado 11.

1º. Que el hecho de no considerar al ente público en cuestión como sujeto pasivo del impuesto provoque “distorsiones significativas de la competencia”.

2º. En todo caso, cuando la actividad desarrollada sea alguna de las que figure en el anexo I de la Directiva, “excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante”.

Sin duda, la segunda de las excepciones indicadas reviste una importancia nuclear en el ámbito en el que nos encontramos, habida cuenta de que, en su apartado 2, el citado anexo I excluye expresamente del supuesto general de no tributación a las actividades de “Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica”.

Pues bien, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 13.1 anterior, el artículo 7.8.º, letra A), LIVA declara la no sujeción al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios “realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”<sup>27</sup>. A continuación, no obstante, matiza la letra F) del referido precepto 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 del agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía”.

En línea con lo anterior, toda entrega de bienes o prestación de servicios relacionada con la distribución del agua estará sujeta al IVA, aun cuando se cumplan los dos requisitos acumulativos que, a juicio del Tribunal europeo, justifican la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 13.1 de la Directiva IVA. Tal conclusión no se verá afectada por el hecho de que el ente público en cuestión realice la operación a título gratuito u oneroso, ni por la concreta naturaleza (tributaria o no) de la contraprestación eventualmente percibida.

Desde el punto de vista de su fundamento, razona 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 comunitaria “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”. Por su parte, es jurisprudencia consolidada del mismo tribunal que la excepción prevista en el tercer párrafo del artículo 13.1 “pretende garantizar que determinadas categorías de actividades económicas cuya importancia resulta de su objeto no queden excluidas

27. Como podemos comprobar, el legislador español vincula el hecho de que la Administración Pública correspondiente actúe en calidad de autoridad pública a la circunstancia de que la operación se realice sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

del IVA por ser desarrolladas por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas”<sup>28</sup>.

Huelga decir, para finalizar, que la sujeción al IVA de todas aquellas entregas y prestaciones de servicios relacionadas con la actividad de distribución de agua hace posible la aplicación del principio de neutralidad en el ámbito de esta concreta actividad, lo que a su vez permite alcanzar otros dos objetivos fundamentales del impuesto: que el coste fiscal recaiga exclusivamente sobre el consumidor final y que el tributo llegue al mismo de forma expresa, en un importe igual al resultado de aplicar el tipo de gravamen que corresponda al valor añadido total del bien o servicio, sin sobreimposiciones provocadas por los efectos de acumulación en cascada antes comentados.

Asimismo, y en los términos antes avanzados, la propia jurisprudencia comunitaria avala la tesis de que la consecución del principio de neutralidad precisa de un impuesto general. En mi opinión, y así sucede en el caso que nos ocupa, dicha generalidad debe alcanzarse en un doble plano: horizontal, de manera que se someta a gravamen el consumo de todo tipo de bienes y servicios, y vertical, mediante la aplicación del impuesto a todas las fases de producción y distribución del bien o servicio que se desea gravar, incluyendo aquellas en las que intervienen las propias entidades públicas.

## *2. La no sujeción al IVA de las comunidades de regantes*

Dispone el artículo 7.11.º LIVA que no estarán sujetas al impuesto las “operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas”<sup>29</sup>. La postura inicialmente mantenida en relación con este supuesto de no sujeción tanto por la doctrina administrativa como por los tribunales españoles fue la de aplicar sin más la redacción literal del artículo citado, y, en consecuencia, la de considerar como no sujetas al impuesto cualesquiera operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

Especialmente interesante en este contexto resultan diversas resoluciones del TEAC en las que se aborda el caso concreto 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”<sup>30</sup>. El razonamiento común esgrimido por el tribunal en todos los casos se construye sobre la base de dos argumentos. El primero, que la aplicación del supuesto de

28. Sentencia de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, apartado 26.

29. A juicio de la DGT, el mismo tratamiento debe darse, por tener la misma naturaleza y finalidad que las comunidades de regantes, 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, de 12 de julio).

30. Entre ellas, las resoluciones de 7 de junio de 2011, Vocalía Quinta, núm. 00/1487/2009; de 18 de abril de 2007, núm. 2305/2006; y de 28 de abril de 2000, núm. 4576/2008.

no sujeción previsto en el artículo 7.11.º LIVA únicamente exige la concurrencia de dos requisitos: que las operaciones en cuestión se lleven a cabo por una comunidad de regantes y que las mismas sean realizadas 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<sup>31</sup>. En consonancia con este razonamiento, “la interpretación que extrae este Tribunal Central es que 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”<sup>32</sup>.

Frente al criterio tradicionalmente defendido en este ámbito por el TEAC y la DGT, la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 13 de junio de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso núm. 5544/2008, reconoció 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”<sup>33</sup>. Como no podía ser de otra manera, este criterio supuso un antes y un después en relación con el tratamiento que debe darse a las comunidades de regantes en el ámbito del IVA y la forma en que debe interpretarse el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.11.º de la Ley.

Para fundamentar su novedosa conclusión (que se encuentra presente en otras muchas sentencias posteriores<sup>34</sup>), el TS recurre a la jurisprudencia del TJUE sobre el supuesto de exención establecido en el artículo 13 de la Directiva IVA, y, sobre la base de dicha jurisprudencia, esgrime los siguientes argumentos:

- 1- “La interpretación del supuesto de no sujeción del artículo 7.11º 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”.

---

31. En su resolución de 18 de abril de 2007, el TEAC concreta este último argumento, al señalar que “la Ley no distingue entre aguas «concedidas» y otro tipo de aguas”.

32. Como ejemplo de actividad empresarial ajena, alude el tribunal en su resolución de 18 de abril de 2007, antes citada, a la “venta de jamones [...] (ejemplo puesto a efectos dialecticos por la recurrente)”. En esta misma línea, la DGT ha reconocido la no aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el 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).

33. Este mismo criterio había sido defendido por la AN en sus sentencias de 21 de noviembre de 2008, Sala de lo Contencioso, Sección Sexta, recurso núm. 189/2007, y de 10 de noviembre de 2009, Sala de lo Contencioso, Sección Sexta, recurso núm. 186/2007, entre otras.

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

- 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 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 la 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”.

En resumen, lo que el TS viene a defender en la sentencia analizada estriba en la necesidad de efectuar una diferenciación entre aquellas operaciones que las comunidades de regantes ejercen en el ámbito de sus funciones públicas y las que no, en el bien entendido de que tan sólo las primeras quedan amparadas por el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.11.º LIVA. Del razonamiento del tribunal se desprende, además, que, a la hora de llevar a cabo tal diferenciación, el elemento determinante será el origen de las aguas aprovechadas y ordenadas, debiendo entender que la comunidad de regantes actúa en calidad de autoridad pública cuando tal ordenación y aprovechamiento se realicen respecto de las aguas concedidas por la Confederación Hidrográfica correspondiente<sup>35</sup>.

A mi entender, la matización introducida por el TS en su sentencia de junio 2011 debe ser valorada positivamente, pues no cabe duda de que la tesis defendida hasta el momento en sede administrativa y jurisprudencial distaba mucho de respetar las exigencias y particularidades previstas en el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria. No comparto, sin embargo, algunos de los argumentos esgrimidos por el referido órgano para fundamentar su conclusión final. En este sentido, estoy de acuerdo con la apreciación de que el origen de las aguas (esto es, si se trata de aguas concedidas o de aguas obtenidas por cualquier otro medio) se configura como un elemento crucial a la hora de determinar si la comunidad de regantes en cuestión está actuando o no en el ejercicio de sus funciones públicas, pero no debemos olvidar que las operaciones que se someten a enjuiciamiento en este caso se realizan en el marco de una actividad, la de distribución de agua, que el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria incluye expresamente en el ámbito de aplicación del IVA. Así, y en los términos antes señalados, del contenido de dicho precepto se infiere que estarán sujetas al IVA, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que una entidad pública realice en el marco de la actividad de distribución de agua, independientemente de los términos en que la misma se ejercite. Tal disposición resultará aplicable, por

---

35. En línea con este mismo razonamiento, señalaba el TEAC en su resolución de 22 de noviembre de 2017, recurso núm. 4798/2014, que son los estatutos de la comunidad “los que determinan el ámbito de operaciones ejercidas por éstas en el desarrollo de sus funciones públicas. De tal manera que, todas las operaciones realizadas por las comunidades de regantes en relación con la ordenación y aprovechamiento de las aguas que de acuerdo con sus estatutos tienen encomendada [...] se considerarán realizadas en el ámbito de sus funciones públicas y por tanto, les será de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.11 de la LIVA”.

tanto, a las comunidades de regantes en relación con las tareas de distribución de las aguas que efectúan en favor de sus comuneros y de terceras personas.

El argumento anterior nos lleva a concluir, de un lado, que el artículo 7.11.º LIVA es incongruente con lo dispuesto en el artículo 7.8.º del mismo texto normativo, al menos en lo que atañe a la actividad de distribución de aguas desarrollada por las comunidades de regantes, y, de otro, también en lo que concierne a la distribución del recurso hídrico, que la regla establecida en el citado artículo 7.11.º es incompatible con el Derecho comunitario.

Desde el punto de vista de la normativa interna, algunos autores se han aventurado a afirmar que la razón de ser de la no sujeción al impuesto de las operaciones realizadas por las comunidades de regantes viene justificada por el carácter no empresarial ni profesional de las operaciones relativas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas. Tal es el caso de ROMERO CARRETERO, J., para quien 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”<sup>36</sup>. Respecto a la forma en que debe entenderse la concreta actividad desarrollada por las comunidades de regantes, sostiene el mencionado autor que “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”<sup>37</sup>.

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, siempre que 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”.

A mi juicio, es evidente que la posibilidad de establecer una diferenciación entre las operaciones de ordenación y aprovechamiento de 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. No obstante, considero que la propia regulación vigente en materia de aguas es bastante clara al respecto cuando encomienda a las comunidades de usuarios (y, dentro de ellas, a las comunidades de regantes) “las funciones de policía, distribución y administración de las aguas que tengan concedidas por la Administración”<sup>38</sup>. La misma conclusión se

---

36. ROMERO CARRETERO, J.: “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, Los Montesinos (Alicante), 14 a 18 de mayo de 2018, p.7.

37. Op. cit., p. 9. En otro punto del mismo trabajo, afirma el autor “que la distribución del recurso hídrico es una operación inherente a ambas (ordenación y aprovechamiento); desde luego la prioritaria y fundamental” (op. cit., p. 8).

38. Artículo 199.2 del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, que desarrolla los títulos preliminar I, IV, V, VI y VII de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, modificado por el Real Decreto 606/2003, de 23 de mayo, y por el Real Decreto 9/2008, de 11 de enero.



desprende del contenido de los artículos 83.4<sup>39</sup> y 84.4<sup>40</sup> del TRLA, que aluden expresamente a la distribución de las aguas como una competencia propia de las comunidades de usuarios. En esta misma línea, sostiene el TEAC en resolución de 7 de junio de 2011, núm. 00/1487/2009, que 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”<sup>41</sup>. También la DGT señala en algunas de sus consultas que la actividad propia de las comunidades de regantes “incluye, entre otras operaciones, el suministro de agua a los comuneros y el mantenimiento de las instalaciones correspondientes”<sup>42</sup>.

En consonancia con lo expuesto, coincido con el TEAC cuando rechaza la posibilidad de efectuar una distinción “entre distribución, por una parte (actividad sujeta), y ordenación y aprovechamiento por otra (actividad no sujeta), [...] ya que todo aprovechamiento supone la recepción del agua, y, por ende, su previa distribución”<sup>43</sup>. Descartada tal posibilidad, no obstante, la determinación del tratamiento que las citadas operaciones deben recibir en el ámbito del IVA exige tener en cuenta, a mi entender, dos elementos fundamentales: el carácter restrictivo con el que deben ser interpretados los supuestos de exención y no sujeción regulados en la Directiva del impuesto, por un lado, y la amplitud con la que el propio Tribunal de Justicia define el concepto de “distribución” de las aguas, por otro.

En lo que atañe al primero de los elementos mencionados, es jurisprudencia consolidada del TJUE que el artículo 13.1 de la Directiva IVA, “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,

39. Establece el citado precepto que las “deudas a la comunidad de usuarios por gasto de conservación, limpieza o mejoras, así como cualquier otra motivada por la administración y distribución de las aguas, gravarán la finca o industria en cuyo favor se realizaron [...]”.

40. Conforme a lo dispuesto en el citado artículo, serán atribuciones de la junta de gobierno de la comunidad de usuarios “b) Dictar las disposiciones convenientes para la mejor distribución de las aguas, respetando los derechos adquiridos y las costumbres locales”.

41. En un sentido similar, afirma BREVA FERRER, J. L. que “la Comunidad de Regantes, por una parte, desempeña funciones públicas, administrativas como la regulación y distribución de las aguas públicas y, por otra parte, realiza actuaciones sometidas al derecho privado; por ejemplo, la actividad de compra y distribución de fertilizantes” (“Aplicación de nuevas normas a las Comunidades de Regantes”. Comunicación presentada al XIV Congreso Nacional de Comunidades de Regantes, Los Montesinos (Alicante), 14 a 18 de mayo de 2018, p. 12).

42. Véase, en este sentido, la consulta V2524-15, de 27 de agosto.

43. Resolución del TEAC de 28 de abril de 2000, recurso núm. 4576/1998, antes citada. En un sentido similar, véase la resolución del mismo órgano de 18 de abril de 2007, antes citada.

[...] 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 establecido por la referida Directiva [...]”<sup>44</sup>. Si a ello añadimos que, precisamente el artículo 13.1, excluye de su ámbito de aplicación las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad de distribución de agua, fácilmente se colige que el supuesto de no sujeción previsto en la LIVA para las comunidades de regantes parte de una interpretación forzada y excesivamente amplia del contenido del mencionado precepto.

Por lo que respecta al concepto de distribución, defiende el Tribunal de Justicia en su sentencia *Oschatz* que “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 donde se infiere que la instalación de la acometida “forma parte de la actividad de distribución de agua contemplada en el punto 2” del anexo I de la Directiva IVA<sup>45</sup>. En el mismo sentido, la ordenación y aprovechamiento de las aguas concedidas por una comunidad de regantes se configuran, a mi parecer, como tareas previas esenciales para el ejercicio de las competencias atribuidas a tales entidades (que básicamente consisten en “administrar y distribuir entre sus miembros los aprovechamientos colectivos de aguas públicas concedidas”<sup>46</sup>). Desde este punto de vista, por tanto, considero razonable defender que ambas tareas forman parte de la actividad de distribución de agua a que se refiere la letra F) del artículo 7.8.º LIVA<sup>47</sup>.

Los argumentos aportados me llevan a plantear las siguientes conclusiones:

- 1- Indudablemente, las comunidades de regantes actúan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando las operaciones de que se trate (llámense de aprovechamiento, de ordenación o de distribución) recaigan sobre las aguas para las que previamente se ha obtenido la pertinente concesión administrativa.
- 2- Al tratarse de una corporación de Derecho público que interviene en el proceso de distribución del agua, la tributación en el IVA de tales operaciones debe regirse por lo dispuesto en el artículo 7.8.º, letra F), LIVA, lo que determina su consideración como operaciones sujetas y no exentas del impuesto.

---

44. Sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, *Saudaçor*, apartados 48 a 50, y jurisprudencia allí citada.

45. En contra de esta acepción, JIMÉNEZ COMPAIRED, I. se decanta por un “concepto de distribución de agua más estrecho que un concepto amplio de abastecimiento que permia excluir del ámbito del IVA algunas operaciones realizadas por los entes públicos” (op. cit., p. 153).

46. Sentencia del TS de 1 de febrero de 2011, Sala de lo Contencioso, Sección Quinta, recurso núm. 5670/2006.

47. Resulta paradójico que, en este mismo contexto, la DGT abogue, por su parte, por una noción amplia de los conceptos de “ordenación y aprovechamiento”. En este sentido, defiende el citado órgano en su consulta V1103-18, de 27 de abril, que “asimismo la comunidad de regantes presta determinados servicios de mantenimiento a sus comuneros mediante el pago de una cuota. Pues bien, y a falta de mayor información, se puede concluir que en la medida en que tales servicios contribuyen al aprovechamiento y ordenación de las aguas su prestación quedaría no sujeta al Impuesto”.

A la incoherencia normativa de la que hacen gala los artículos 7.8.º y 7.11.º LIVA se añade, como ya dejaban entrever los argumentos empleados en los párrafos anteriores, una clara contradicción entre el supuesto de no sujeción aplicable a las comunidades de regantes y el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria. Ello es así, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, conviene tener en cuenta que, cuando el artículo 13.1 de la Directiva reconoce la tributación en el IVA de las operaciones relacionadas con la actividad de distribución de agua, no establece ninguna particularidad en relación con el tipo de entidad que lleva a cabo la citada actividad, ni respecto de la condición en que dicha entidad actúe, ni en función de la procedencia que tiene el agua distribuida. Tal circunstancia, unida al carácter restrictivo que debe darse al primer párrafo del precepto citado, nos lleva a concluir que toda operación que implique distribución de las aguas estará sujeta y no exenta del impuesto<sup>48</sup>.

En segundo lugar, es cierto que la Directiva IVA prevé la posibilidad de excluir la actividad de distribución del agua del ámbito de aplicación del impuesto (declarándola exenta o no sujeta) cuando el volumen de la misma “sea insignificante”. Esta disposición ha sido interpretada por el TJUE en el sentido de considerar que, a través de la misma, “se 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 se establece la obligación de “hacer uso de esta facultad” ni “a fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata”<sup>49</sup>. Habida cuenta de que el Estado español no ha hecho uso de la posibilidad que el legislador comunitario le brinda en este contexto, y que, por tanto, el tercer párrafo del artículo 13.1 ha de aplicarse sin excepciones, concluimos que una ley como la española, que reconoce la no sujeción al impuesto de todas las actividades de distribución de las aguas concedidas desarrolladas por una determinada categoría de ente público (las comunidades de regantes) contraviene las disposiciones de la Directiva comunitaria en materia de IVA.

Para finalizar, y sin perjuicio de las críticas vertidas, lo cierto es que el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.11.º LIVA carece también de toda lógica desde un punto de vista técnico. Así, y partiendo de la premisa de que el artículo 81.1 del TRLA configura a las comunidades de regantes como una categoría concreta de comunidad de usuarios, concluimos que, del conjunto de comunidades de usuarios existentes, tan sólo aquellas que tengan la consideración de comunidades de regantes quedarán excluidas del ámbito de aplicación del impuesto. No sucederá lo mismo, sin embargo, con las comunidades de usuarios que no adopten esta forma jurídica, ni con los usuarios individuales del agua, cuyas operaciones quedarán sujetas al IVA en todo caso. Así lo ha reconocido expresamente la DGT, para quien 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

48. Recordemos que, en los términos antes señalados, el propio Tribunal de Justicia ha reconocido que las excepciones previstas en el párrafo tercero del artículo 13.1 responden a “la realización de una determinada actividad en sí misma considerada” (sentencia *Isle of Wight Council y otros*, antes citada).

49. Apartados 27 y 28 de la sentencia *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, antes citada.

efectuadas exclusivamente por las comunidades de regantes, y no por otro tipo de comunidades o entidades<sup>50</sup>.

A la arbitraria diferencia de trato que la Ley del impuesto brinda a las comunidades de usuarios en función de la forma concreta que adopten, se suma el hecho de que, por su naturaleza, las comunidades de regantes se sitúan siempre en un eslabón intermedio de la cadena de distribución del recurso hídrico. En los términos antes señalados, la ruptura de la cadena del IVA en una fase anterior a la última determinará una acumulación en cascada del impuesto y un inevitable efecto negativo sobre el precio final de los productos agrícolas. Paradójicamente, tales distorsiones podrían evitarse si la no sujeción se aplicase en el último eslabón de la cadena de distribución del agua, lo que precisamente afectaría a las comunidades de usuarios sin forma de comunidad de regantes y a los usuarios individuales encargados de la distribución de los usos del agua entre consumidores finales<sup>51</sup>.

### *3. La no sujeción al IVA de las concesiones administrativas*

También relacionado con el agua, aunque en esta ocasión de manera indirecta, se encuentra el apartado 9º del artículo 7 LIVA, en virtud del cual no se encuentran sujetas al impuesto las “concesiones y autorizaciones administrativas”<sup>52</sup>. Habida cuenta de que la gran mayoría de los usos privativos del agua se realiza por medio de concesiones, bien podría afirmarse que el citado apartado excluye del ámbito de aplicación del IVA a toda una fase del proceso de distribución del agua: aquella en la que se otorga la concesión administrativa correspondiente.

En lo que atañe a su definición, señala la DGT en su consulta V3629-16, de 31 de agosto, que la concesión administrativa “es un negocio jurídico público en virtud del cual la Administración Pública concede a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública, bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien cediendo la gestión de servicios públicos. [...] En la medida en que el objeto explotado en estas instituciones tiene naturaleza de servicio público y lo que se concede es la autorización o licencia para su explotación, la Ley declara la no sujeción al tributo [...]”<sup>53</sup>.

Los comentarios que procede realizar en este punto son similares a los que efectuábamos en el epígrafe anterior. Así, se da la circunstancia de que la concesión administrativa para el uso privativo de las aguas es otorgada directamente por un ente público

---

50. Consulta V3498-16, de 14 de octubre. En otra de sus consultas, sostiene la DGT 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” (V3060-13, de 11 de octubre).

51. Véase el esquema gráfico propuesto en el epígrafe 2.1.

52. Si bien es cierto que el artículo 7.9.º LIVA contempla algunas excepciones, todas ellas carecen de relevancia en el ámbito que nos ocupa.

53. En este mismo sentido, véase la consulta V0797-13, de 12 de marzo.

(el Organismo de cuenca)<sup>54</sup> en el marco de la actividad de distribución de aguas. Dado que el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria exige la tributación en el IVA de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de esta actividad, parece razonable sostener que la constitución de la referida concesión debería quedar sujeta al impuesto. Tal conclusión se ve respaldada por la propia jurisprudencia del TJUE en torno a esta cuestión, que, en los términos antes comentados, se concreta en dos elementos clave: la interpretación restrictiva que debe darse al primer párrafo del artículo 13.1 de la Directiva y la amplitud con la que debe interpretarse el concepto de “distribución” del agua.

Considero oportuno señalar, por otro lado, que, al enumerar las actividades que quedarán sujetas al IVA en todo caso pese a ser desarrolladas directamente por un ente público, el artículo 7.8.º LIVA alude en su letra F), apartado d’) a los servicios “portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente”. Del contenido de este precepto normativo se infiere que, en la medida en que la actividad de explotación del dominio público portuario y aeroportuario, así como de las infraestructuras ferroviarias, debe tributar por IVA en todo caso, también el otorgamiento de las autorizaciones y concesiones necesarias para llevar a cabo dicha explotación estarán sujetas y no exentas del impuesto. La traslación de este mismo razonamiento al caso que ahora nos ocupa nos lleva a defender la pertinencia de que las concesiones y autorizaciones administrativas para la explotación y distribución del recurso hídrico corran la misma suerte, a efectos de su tributación en el IVA, que la actividad principal en cuyo marco se conceden (esto es, la actividad de distribución de agua)<sup>55</sup>.

Además de resultar incoherente con el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8.º LIVA, y, en última instancia, incompatible con el Derecho comunitario, la exclusión de las concesiones administrativas para el uso privativo de las aguas del ámbito de aplicación del impuesto resulta poco razonable desde un punto de vista técnico. Así, y al igual que sucedía con las comunidades de regantes, el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.9.º de la ley supone una ruptura de la cadena de repercusión del impuesto en una fase anterior a la última, con el consiguiente perjuicio para los empresarios de las fases siguientes y, muy especialmente, para el consumidor final.

---

54. Concretamente, dispone el artículo 24 del TRLA, que “Los organismos de cuenca tendrán [...] las siguientes atribuciones y cometidos: a) El otorgamiento de autorizaciones y concesiones referentes al dominio público hidráulico [...]”. Por su parte, es el artículo 22 del mismo texto normativo el que define al Organismo de cuenca como ente de naturaleza pública.

55. Esta conclusión contradice abiertamente el razonamiento esgrimido por el TS en su sentencia de 19 de octubre de 2005, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, recurso núm. 7810/2000, en virtud del cual “lo aquí cuestionado no es la prestación del Servicio de Suministro de Agua, sino la constitución de la Concesión mediante la cual van a prestar el servicio las recurrentes. No se pueden confundir el acto legitimador de la prestación del servicio (concesión), con la prestación del servicio mismo. El primero de ellos sujeto al Impuesto de Transmisiones. El segundo a las normas reguladores del I.V.A.”.

Con todo, resulta preciso señalar que, tal y como manifiesta la DGT en su consulta V3629-16, antes citada, el supuesto de no sujeción analizado en este epígrafe “se refiere únicamente al otorgamiento inicial de la concesión”, pero “no alcanza a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario a favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión”<sup>56</sup>.

#### *4. Comentario final*

Una revisión de la regulación vigente en materia de IVA nos lleva a concluir que el impuesto actúa sobre todo el proceso de distribución del agua, y, en consecuencia, que las distintas entidades intervinientes en dicho proceso están obligadas a soportar el tributo y a repercutirlo al siguiente eslabón de la cadena. La aplicación de los supuestos de no sujeción previstos en los apartados 9.º y 11.º del artículo 7 LIVA, no obstante, permite hablar de dos excepciones en este ámbito: la primera afectaría a la fase de otorgamiento de la concesión administrativa por parte de la autoridad competente y la segunda a la fase de distribución del agua por parte de las comunidades de regantes, en las que no se produciría repercusión del tributo. En función de la fase en la que nos encontremos y de la entidad específica que actúe, por tanto, el impuesto se aplicará o no se aplicará, con las consecuencias que de ello se derivan sobre el derecho a la deducción del IVA soportado y la correspondiente inclusión del tributo en el precio del agua como coste adicional.

Al margen del notable perjuicio que el reconocimiento de estos supuestos de no sujeción genera para los usuarios del agua (y que básicamente se concretan en un incremento del precio a satisfacer por el consumidor final), lo cierto es que el análisis realizado permite concluir que las tareas de distribución de agua efectuadas por las comunidades de regantes, así como el otorgamiento de concesiones administrativas para el uso privativo del agua, han de quedar subsumidas en el artículo 7.8.º, letra F), de la ley del impuesto, que reconoce, como sujetas y no exentas del IVA, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicio que los entes públicos realicen en el ejercicio de la actividad de distribución de agua. Entiendo, en este sentido, que la interpretación que tradicionalmente se ha hecho de los supuestos de no sujeción previstos en los artículos 7.11.º y 7.9º LIVA resulta totalmente contraria al contenido de aquel precepto y, consecuentemente, a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 13.1 de la Directiva IVA. Tal incompatibilidad con el Derecho comunitario justificaría la pertinencia de efectuar una revisión de la normativa española del impuesto en aras a proceder a su completa adaptación a la Directiva comunitaria en esta materia.

---

56. En este mismo sentido, véanse las consultas V0157-18, de 26 de enero; V0581-17, de 8 de marzo; y V3392-14, de 30 de diciembre.

### 2.3. La base imponible del IVA en la distribución del agua

El artículo 78.Uno LIVA define la base imponible del impuesto como el “importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”. A continuación, el apartado Dos de este mismo precepto enumera una serie de partidas que en particular se incluyen en el concepto de contraprestación. Entre ellas, destaca la prevista en el artículo 78.Uno.1.º, que alude a los “gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma”, y la enunciada en su apartado 4º, que hace referencia a los “tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido”. Se trata, como vemos, de un concepto muy amplio de base imponible, en el que se pretende incluir, y así someter al IVA, todo tipo de contraprestación que el prestador del servicio percibe del destinatario del mismo.

En los términos señalados en el epígrafe anterior, el proceso de distribución del agua comprende una primera fase, caracterizada por la existencia de una concesión administrativa que evita la actuación del impuesto, y una serie de fases subsiguientes, en las que bien una comunidad de usuarios, bien un usuario individual (que no hace un consumo definitivo del agua), distribuye los derechos de uso sobre el recurso a otros usuarios hasta llegar al consumidor final. A cambio de tal prestación de servicios, el cedente del derecho percibe siempre algún tipo de contraprestación. Dicha contraprestación formará parte de la base imponible del impuesto con independencia de su naturaleza<sup>57</sup> (tarifa, derrama de gastos, etc.) y de su finalidad (financiación de obras hidráulicas, financiación de actuaciones medioambientales, pago de tributos, etc.).

En línea con lo expuesto, y tal y como se desprende de la jurisprudencia existente y de las consultas emitidas por la DGT en este ámbito, formarán parte de la base imponible:

- El importe total de la contraprestación satisfecha por los miembros de una Comunidad de Regantes a una entidad mercantil que realiza el suministro de agua de riego y mantenimiento preventivo de las instalaciones de riego, “con independencia de cómo se calcule la misma”<sup>58</sup> (DGT 0284-04, de 12 de febrero).
- El importe total de la contraprestación recibida por una Sociedad Agraria de Transformación que suministra agua a sus socios y cobra periódicamente a estos por las entregas de agua efectuadas, además de exigirles el pago de una derrama para hacer frente a la

57. La naturaleza tributaria del llamado *precio del agua* se configura como una cuestión altamente controvertida y debatida a nivel doctrinal, muy especialmente como consecuencia del vaivén jurisprudencial experimentado en los últimos años. Una aproximación al debate existente en este contexto puede encontrarse en los trabajos de ZAPATERO GASCÓ, A.: “La contraprestación por el servicio de suministro de aguas y alcantarillado y la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2015. De nuevo sobre el debate entre tasa y tarifa”. *Quincena Fiscal*, nº 7, 2017, y FALCÓN Y TELLA, R.: “La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua: SSTs de 23 y 24 de noviembre de 2015”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2016.

58. En la consulta planteada a la DGT, la contraprestación total a satisfacer consistía en una cuota fija más una cuota variable.

remodelación de la red de tuberías de la sociedad, “con independencia de que parte de la misma se destine a realizar inversiones (remodelación de la red de tuberías de la sociedad)” (DGT 1675-97, de 23 de julio)<sup>59</sup>.

- El “importe total de la contraprestación del suministro, comprendiendo las tasas de alcantarillado, depuración de aguas residuales y aportación para subvenir a nuevas inversiones de abastecimiento de agua o alcantarillado [...]” (resolución del TEAC de 28 de abril de 2000, recurso núm. 4576/1998).
- El importe del incremento de tarifa de saneamiento, el canon de saneamiento y el canon del agua (resolución del TEAC de 28 de julio de 2004, núm. 00/769/2003<sup>60</sup> y consulta de la DGT V0681-13, de 5 de marzo, entre otras<sup>61</sup>).
- Las tasas de suministro, saneamiento y alcantarillado eventualmente incluidas en la contraprestación de las operaciones de distribución y suministro de agua (consultas de la DGT V1012-10, de 14 de mayo y V0131-18, de 25 de enero, entre otras).
- El canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Andaluza (DGT V4808-16, de 10 de noviembre, y V4278-16, de 5 de octubre, entre otras).

A juicio de la DGT, sin embargo, no se incluirá en la base imponible del impuesto la llamada tarifa de utilización de aguas (a la que se añadiría, dada su similar naturaleza, el canon de regulación<sup>62</sup>), ya que se trata de una “exacción destinada a compensar los costes de inversión y gastos de explotación y conservación de las obras hidráulicas”. En consecuencia, concluye el centro directivo en su consulta V1575-10, de 12 de julio, “no se exigen en contraprestación de operaciones que puedan calificarse en sentido estricto de distribución de aguas, sino de compensación de funciones estatales de ejecución de obras y conducción de aguas, exigidas por la Planificación Hidrológica”. En mi opinión, es evidente que el criterio esgrimido por la DGT en esta última consulta choca de pleno con el defendido en otras anteriores, en las que sí se reconoce naturaleza de contraprestación a los cánones de saneamiento

---

59. La misma conclusión parece desprenderse de la consulta de la DGT V1134-11, de 5 de mayo, donde, haciendo referencia a una comunidad de regantes, establece el citado órgano que “no estarán sujetos al Impuesto los suministros de agua que efectúe la Comunidad a sus miembros, por lo que la Comunidad no deberá repercutir dicho Impuesto a sus comuneros con ocasión del cobro de las «cuotas» correspondientes a tales suministros, ni tampoco por el cobro de las cuotas o derramas para sufragar inversiones de la Comunidad, ni por los gastos de mantenimiento de infraestructuras de la Comunidad repercutibles a los comuneros según los estatutos de la misma”.

60. En relación con el asunto planteado, manifestaba el TEAC que las exacciones satisfechas por los consumidores del agua (primero representada por la tarifa de incremento y el canon de saneamiento, y, posteriormente, por el canon de agua), “son una contraprestación del servicio recibido”, lo que “no sólo se desprende del hecho imponible (el consumo del agua) que las leyes reguladoras de los mismos han fijado, o de la base imponible (el volumen de agua consumida), sino de su afectación a las obras necesarias para la realización del servicio y para sufragar sus costes”.

61. En cuanto a la evolución del criterio seguido por la DGT en relación con el canon de saneamiento, véase JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (op. cit., pp. 315-318).

62. A pesar de las similitudes existentes, el hecho imponible del canon de regulación y de la tarifa de utilización de aguas es distinto. Véanse, en este sentido, los artículos 297 y 306 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico.



o de mejora de infraestructuras hidráulicas<sup>63</sup>. Ello es así en la medida en que la finalidad de dichas figuras tributarias es exactamente la misma en todos los casos: garantizar la correcta explotación y conservación de las instalaciones públicas de que se trate (depuración de aguas residuales, regulación y conducción del recurso hídrico, etc.)<sup>64</sup>.

En lo que atañe al tipo de gravamen aplicable, huelga decir que, conforme a lo establecido en el artículo 91.Uno.1, apartado 4.º, tributarán al tipo reducido del 10% las entregas de las “aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido”. En su consulta V0721-17, de 21 de marzo, no obstante, recuerda la DGT que “el citado tipo impositivo reducido no es de aplicación a los arrendamientos de contadores, conservación de los mismos, ni a las instalaciones de acometidas que, en consecuencia, deberán tributar al tipo impositivo general”<sup>65</sup>.

### 3. EL IVA EN LAS OBRAS HIDRÁULICAS

La regulación jurídica de las obras hidráulicas se desarrolla de manera específica en el Título VIII del TRLA, aunque es cierto que, a lo largo del texto refundido, encontramos diversos preceptos que, ya sea directa o indirectamente, afectan a este tipo de obras. Resulta preciso señalar, por otro lado, que, si bien la construcción, explotación y financiación de las obras hidráulicas puede desarrollarse a través de distintos procedimientos cuyo estudio debería efectuarse de forma individualizada, en este epígrafe nos limitaremos a comentar los aspectos más relevantes desde el punto de vista de las consecuencias que las obras hidráulicas tienen en el ámbito del IVA.

Con carácter general, el artículo 123.1 del TRLA establece que “Las obras hidráulicas pueden ser de titularidad pública o privada”<sup>66</sup>. Desde el punto de vista de su financiación, por tanto, las obras hidráulicas pueden clasificarse en dos grandes categorías: obras hidráulicas públicas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, y obras hidráulicas de titularidad privada, ejecutadas directamente por los usuarios.

Por lo que respecta a las obras hidráulicas públicas, el artículo 123.2 del TRLA atribuye dicha consideración a las “destinadas a garantizar la protección, control y aprovechamiento de las aguas continentales y del dominio público hidráulico y que sean competencia de la Administración General del Estado, de las Confederaciones Hidrográficas, de las Comuni-

63. Véanse las consultas V0335-11, de 14 de febrero; V0151-13, de 21 de enero; y V0681-13, antes citada.

64. En el caso concreto de la tarifa de utilización del agua, dispone el artículo 11 del TRLA que “Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán una exacción denominada «tarifa de utilización del agua», destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender los gastos de explotación y conservación de tales obras”.

65. En el mismo sentido, véanse las consultas V3983-16, de 21 de septiembre; V2387-11, de 1 de diciembre; V2346-11, de 4 de octubre; y V2345-11, de 4 de octubre.

66. Y añade: “No podrá iniciarse la construcción de una obra hidráulica que comporte la concesión de nuevos usos del agua, sin que previamente se obtenga o declare la correspondiente concesión, autorización o reserva demaniales [...]”.

dades Autónomas y de las Entidades Locales”. En estos casos, el Estado podrá exigir a los beneficiarios la compensación de los costes de la inversión, así como los gastos de explotación y conservación de las obras ejecutadas. Tratándose de obras hidráulicas específicas, dicha compensación vendrá representada por la llamada tarifa de utilización del agua, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 114.2 del TRLA, se satisfará “por la disponibilidad o uso del agua”<sup>67</sup>. A través de esta figura, el legislador inserta el coste de la inversión realizada en la contraprestación que los usuarios del agua deben satisfacer por el acceso al recurso.

Las obras hidráulicas de titularidad privada, por su parte, pueden ser ejecutadas a título individual por los usuarios interesados, o bien, a través de una comunidad de usuarios. En este segundo supuesto, los costes de la obra son repercutidos o derramados por la comunidad a sus miembros, normalmente en proporción al consumo específico de agua que realiza cada uno de ellos.

Sea cual sea la modalidad de financiación empleada, por tanto, la obra hidráulica se convierte en un *input* del proceso de distribución del agua y su coste acaba revirtiendo en el precio de la misma. En consecuencia, y sin perjuicio del concepto específico que se utilice para la repercusión de los costes de la obra (tarifa, derrama de costes, precio del agua, etc.), tales costes pasan a formar parte de la base imponible del IVA en la operación de distribución del agua, siempre y cuando la operación en particular esté sometida a tributación. Así, por ejemplo, si el cobro de la tarifa de utilización del agua se vincula a la concesión administrativa por el uso del recurso, no existe sujeción al impuesto por exclusión expresa, y lo mismo sucederá cuando la derrama de los costes de la obra hidráulica la realice una comunidad de regantes. Por el contrario, si la repercusión de los costes de la obra la efectúa un usuario individual (por ejemplo, una empresa municipal de distribución del agua) a través del precio del agua, tanto los costes como el resto de la contraprestación percibida conformarán la base imponible del impuesto, a la que se le aplicará el tipo reducido del 10%.

Como segundo elemento a destacar, conviene hacer mención de las llamadas “concesiones sin competencia de proyectos”, previstas en el artículo 125 del TRLA. Concretamente, dispone el precepto indicado que “las comunidades de usuarios y las juntas centrales de usuarios podrán ser beneficiarios directos, sin concurrencia, de concesiones de construcción o explotación de las obras hidráulicas que les afecten. Un convenio específico entre la Administración General del Estado y los usuarios regulará cada obra y fijará, en su caso, las ayudas públicas asociadas a cada operación”. Del contenido de este artículo se infiere que la construcción de ciertas obras públicas puede también ser efectuada directamente por los beneficiarios de las mismas agrupados en comunidades de usuarios, las cuales pueden repercutir, a su vez, los costes de la obra sobre sus miembros mediante el cobro de la tarifa correspondiente. En la medida en que dicha tarifa se aplique sobre el uso del agua, los costes de la obra hidráulica pasarán a insertarse nuevamente en el precio del recurso, y, por ende, en el mecanismo de repercusión del IVA<sup>68</sup>.

67. En los términos antes señalados, no obstante, la DGT considera que la tarifa de utilización del agua no debe formar parte de la base imponible del impuesto.

68. Por supuesto, teniendo en cuenta las exclusiones expresas referidas a las comunidades de regantes y a las concesiones administrativas.

Por lo que respecta a su régimen jurídico, las llamadas “concesiones sin competencia de proyectos” se regirán por lo dispuesto “en el título V del libro II de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, sin perjuicio de las peculiaridades que se establecen en los artículos siguientes”<sup>69</sup>. Esta remisión pone de manifiesto un importante desfase de la legislación española en materia de aguas con respecto a los cambios acontecidos en el ámbito de la legislación sobre contratos del sector público. Se da la circunstancia, en este sentido, de que el Título V del Libro II de la norma referenciada en el artículo citado<sup>70</sup>, que regulaba todos los aspectos relativos al “contrato de concesión de obras públicas”, fue derogado parcialmente<sup>71</sup> por la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, y, definitivamente, por el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público del año 2011<sup>72</sup>. Esta última, a su vez, ha sido derogada recientemente por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público<sup>73</sup>. Como consecuencia de los cambios experimentados, la referencia contenida en el artículo 133 del TRLA (que ha pervivido, aunque con ciertas variaciones, desde la aprobación del texto refundido de la Ley de Aguas en el año 2001) debe entenderse realizada a diferentes apartados de la normativa vigente; en concreto: a los artículos 14 y 20, en los que se define el contrato de concesión de obras y el contrato de concesión de obras sujeto a una regulación armonizada, y al Capítulo II del Título II, referido exclusivamente al régimen jurídico del contrato de concesión de obras.

#### **4. LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE USO DEL AGUA**

La Sección 2ª del Capítulo III del Título IV del TRLA regula la cesión de derechos al uso privativo de las aguas. En particular, y conforme a lo establecido en su artículo 67, dicha cesión se materializará a través del “contrato de cesión de derechos”, cuyas características básicas son las siguientes:

- Puede abarcar la totalidad o parte de los derechos de uso adquiridos.
- Ha de efectuarse necesariamente entre los concesionarios o titulares de tales derechos.
- Con carácter general, los derechos podrán ser cedidos, únicamente, a otros concesionarios o titulares de derechos de igual o mayor rango<sup>74</sup>. Cuando razones de interés general así lo justifiquen, no obstante, “el Ministro de Medio Ambiente podrá autorizar expre-

69. Artículo 133 del TRLA. Este artículo es el primero del Capítulo III del Título VIII del TRLA, titulado “De los contratos de concesión de obras públicas”.

70. Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

71. Excepto el Capítulo IV del Título IV del Libro II.

72. Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que no sólo derogó el Capítulo IV del Título IV del Libro II de la Ley de Contratos del año 2000, sino la Ley 30/2007 en su totalidad.

73. Esta Ley lleva a cabo una transposición, al ordenamiento jurídico español, de las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

74. En virtud de lo dispuesto en el artículo 67.1 del TRLA, se respetará “el orden de preferencia establecido en el Plan Hidrológico de la cuenca correspondiente o, en su defecto, en el artículo 60 de la presente Ley”.

samente, con carácter temporal y excepcional, cesiones de derechos de uso del agua que no respeten las normas sobre prelación de usos<sup>75</sup>.

- Tendrá siempre carácter temporal.
- Precizará de la previa obtención de una autorización administrativa.

A efectos de determinar el tratamiento que en el ámbito de la fiscalidad indirecta debe darse a las cesiones de derechos al uso privativo de las aguas conviene efectuar una distinción inicial entre los conceptos de concesión y autorización administrativa. Esta distinción ha sido abordada expresamente por el TEAC en resoluciones como la de 12 de septiembre de 2012, núm. 00/743/2012, en cuyo Fundamento de Derecho 6º dispone que “la concesión supone [...] la cesión al particular de una esfera de actuación originariamente administrativa con el fin de encomendar a dicho particular la gestión de un servicio público. Por el contrario, la autorización implica que por distintas y variadas razones de interés público [...] determinadas actividades que en principio son de libre ejercicio económico, quedan sujetas a la obligatoria licencia de la autoridad pública. Por tanto, se trata de actividades destinadas en principio a ejercerse en libre competencia, no correspondiendo la titularidad de su ejercicio a la Administración, y no suponiendo dicha autorización administrativa [...] la cesión de facultades o derechos exorbitantes en favor de los particulares, ni tampoco un derecho que en sí mismo sea evaluable económicamente [...]”<sup>76</sup>.

En línea con este razonamiento, lo que sucede en el caso de la concesión es que el particular recibe un derecho o capacidad del que previamente no disponía, por ser propio de la Administración; y lo recibe bien para la utilización o disfrute del dominio público o bien para construir y explotar obras y/o servicios públicos. En el caso de la autorización, por el contrario, la Administración faculta al ciudadano para ejercer una actividad, poder o derecho que le es propio, esto es, un derecho preexistente, que en modo alguno correspondía al Estado<sup>77</sup>. En este segundo supuesto, por tanto, simplemente se confirma que el acto realizado o que se va a realizar se ajusta al ordenamiento jurídico vigente. De aquí que no deba confundirse la autorización en sí misma con el ejercicio del derecho que es autorizado<sup>78</sup>.

Una vez delimitado el concepto, se hace necesaria una nueva distinción entre dos supuestos de hecho bien diferenciados desde el punto de su tributación en el ámbito del IVA. Nos referimos, de un lado, al otorgamiento de la autorización necesaria para la cesión de los derechos de uso del agua, y, de otro, a la propia cesión de tales derechos a otros usuarios.

En cuanto al otorgamiento de la autorización, señalábamos en un epígrafe anterior que la legislación española declara expresamente no sujetas a tributación las concesiones y

75. Artículo 67.2 del TRLA.

76. En este mismo sentido, véase la resolución del TEAC de 14 de febrero de 2013, núm. 00/572/2011.

77. En términos similares se pronuncia DE JUAN LEDESMA, N.: “La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta”. *OL Revista tributaria Oficinas liquidadoras*, marzo/abril 2011, p. 18.

78. Tal y como no procede confundir el otorgamiento de una concesión administrativa con las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan al amparo de la misma.

autorizaciones administrativas. En consecuencia, y sin perjuicio de las críticas vertidas en epígrafes anteriores, la aplicación del artículo 7.9.º LIVA nos lleva a rechazar la sujeción al impuesto de la mencionada operación.

Por lo que respecta a la propia cesión de los derechos de uso, la sujeción al IVA debe analizarse a partir de las reglas generales de sometimiento a dicho tributo. En particular, será necesario determinar si dicha cesión tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 11.Dos LIVA, apartado 3º, tendrán la consideración de prestaciones de servicios las “cesiones del uso o disfrute de los bienes”. Por su parte, la propia DGT ha reconocido la condición de empresario o profesional de quienes realicen “la cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas”, incluso cuando se trate de “personas físicas o jurídicas que con anterioridad a la cesión descrita no ejercían actividades económicas”, puesto que el artículo 5, apartado uno, letra c) de la Ley 37/1992, atribuye dicha condición a “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”<sup>79</sup>. Así pues, y dado que no resulta aplicable ninguno de los supuestos de no sujeción previstos en el artículo de la Ley, parece razonable sostener que la cesión de derechos al uso privativo de aguas públicas por parte de sus titulares constituye una operación sujeta y no exenta del impuesto.

La conclusión anterior no se verá desvirtuada, a juicio de la DGT, por el hecho de que el cedente de los derechos de uso privativo sea una comunidad de regantes. Conviene tener en cuenta, a este respecto, lo dispuesto en el artículo 2.1 del Real Decreto-Ley 15/2005, de 16 de diciembre, de medidas urgentes para la regulación de transacciones de derechos al aprovechamiento del agua, según el cual “Los titulares de derechos de uso al agua adscritos a las zonas regables de iniciativa pública cuyas dotaciones brutas máximas figuren en los Planes Hidrológicos de Cuenca podrán, previo informe del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, celebrar los contratos de cesión a los que se refiere el artículo 67.1 del texto refundido de la Ley de Aguas [...]”. Desde el punto de vista del IVA, la única duda que este precepto plantea radica en determinar si la titularidad de los citados derechos recae sobre la propia comunidad de regantes (en cuyo caso, y por aplicación del artículo 7.11.º LIVA, la cesión de los mismos estaría no sujeta) o directamente sobre los comuneros. Esta cuestión, que ha sido abordada expresamente por la DGT en alguna de sus consultas, ha de resolverse en el sentido de entender que la titularidad de los derechos de uso “recae en los distintos comuneros, no en la Comunidad de Regantes. En estas circunstancias, estará sujeta al Impuesto la operación descrita [...] consistente en la cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas por parte de sus titulares, los distintos comuneros [...]”<sup>80</sup>.

79. Consulta V1134-11, antes citada.

80. Consulta V1134-11, antes citada, y V0263-09, de 12 de febrero.

## **REFERENCIAS**

- ABELLA POBLET, E. (2006). Manual del IVA. La Ley. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid.
- ARAQUE SALMERÓN, R. (2015). Las exenciones financieras en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de las últimas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, vol. 19/2015, pp. 5-16.
- ATIENZA, F. (2015). Derecho fiscal del agua. En Planificación y ordenamiento jurídico de los recursos hídricos. Fundación Agbar: Consejo General del Poder Judicial. Las Palmas de Gran Canaria, pp. 264-295.
- BANACLOCHE PÉREZ, J. (2009). La no sujeción al IVA (I). Impuestos, nº 17, tomo II, pp. 1-14.
- BREVA FERRER, J. L. (2018). Aplicación de nuevas normas a las Comunidades de Regantes, comunicación presentada al XIV Congreso Nacional de Comunidades de Regantes, Los Montesinos (Alicante), 14 a 18 de mayo, pp. 1-85.
- DE JUAN LEDESMA, N. (2011). La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta. OL Revista tributaria Oficinas liquidadoras, marzo/abril, pp. 12-27.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2016). La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua: SSTS de 23 y 24 de noviembre de 2015". Quincena Fiscal, nº 7, pp. 13-20.
- FERNÁNDEZ AGÜERO, E. (2001). Empresa privada que, mediante concesión administrativa, presta el servicio público de suministro de agua potable: naturaleza y calificación de los actos que dicta para la cobranza de dicho servicio. Revista de Estudios Locales. Cunal, nº 45, pp. 38-63.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, P. (2008). La fiscalidad sobre el agua. En BECKER, F. y otros (dirs.): Tratado de Tributación Medioambiental, vol. II. Thomson-Aranzadi. Navarra, pp. 1227-1244.
- GARCÍA DÍEZ, C. (2017). Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados. Quincena Fiscal, nº 5, pp. 21-50.
- HUELÍN, J. (2015). ¿Hasta qué punto se puede hablar de una evolución de usuario a consumidor? En Planificación y ordenamiento jurídico de los recursos hídricos. Fundación Agbar: Consejo General del Poder Judicial. Las Palmas de Gran Canaria, pp. 442-470.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2006). El derecho al agua: una perspectiva fiscal. En EMBID IRUJO, A. (dir.): El Derecho al Agua. Thomson Aranzadi, Departamento de Medio Ambiente del Gobierno de Aragón. Navarra, pp. 137-183.
- MARTÍN BAUTISTA, M. T. y LUNA QUESADA, C. F. (2017). Algunas consideraciones acerca de las Comunidades de Regantes y la recaudación de sus cuotas por las Diputaciones Provinciales. Revista Digital CEMCI, nº 34, pp. 1-23.

- PAGÈS I GALTÉS, J. (2006). Fiscalidad de las aguas. En ESTEVE PARDO, J. (coord.): Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local. Barcelona, pp. 247-304.
- 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, Los Montesinos (Alicante), 14 a 18 de mayo, pp. 1-10.
- ZAPATERO GASCÓ, A. (2017). La contraprestación por el servicio de suministro de aguas y alcantarillado y la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2015. De nuevo sobre el debate entre tasa y tarifa. Quincena Fiscal, nº 7, pp. 121-144.