

## **Están sujetas al IVA las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego**

08/05/2025

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

#### **Sentencia 1940/2024, de 09 de diciembre de 2024**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2105/2023

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 9 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2105/2023, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la COMUNIDAD DE REGANTES DIRECCION000, contra la sentencia n.º 19/2023, de 13 de enero, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso n.º 1121/2021. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 13 de enero de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la COMUNIDAD DE REGANTES DIRECCION000 contra la resolución de 22-6-2021 del Tribunal Económico- administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, estimatoria de la reclamación NUM000, con expresa imposición de las costas procesales a la recurrente [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador don Ricardo Manuel Martín Pérez, en nombre de y representación de la Comunidad de Regantes DIRECCION000, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 1 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se citan como infringidos los artículos 7.8 y 7.11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, sistema común del IVA (Directiva IVA).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 7 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Tascón Herrero, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 22 de marzo de 2023; y el Abogado del Estado, en la que le es propia, como recurrido, lo ha hecho el 5 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 15 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA; o, por el contrario, deben entenderse como una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público y sujeta al IVA [...]"

2. La parte recurrente interpuso recurso de casación en escrito de 19 de enero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] -la estimación del presente recurso de casación n.º 2105/2023, anulando la Sentencia número 19/2023 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, de 13 de enero de 2023 (recurso número 1121/2021 );

- la estimación del citado recurso contencioso-administrativo n.º 1121/2021 conforme a las pretensiones deducidas; y

- el establecimiento de la doctrina jurisprudencial de que la actividad económica de construcción de una infraestructura hidráulica, ejecutada por una Comunidad de Regantes y destinada a la distribución de aguas para riego a sus comuneros así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se considera dirigida a la distribución de agua, actividad que se encuentra sujeta al Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.8 de la LIVA, *sin que le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.11 LIVA [...]"*

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 18 de marzo de 2024, en que solicita lo siguiente:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

Las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA, conforme al artículo 7, apartado 11 LIVA.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

PRIMER OTROSÍ DICE: que esta parte se opone al planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la que aluden la recurrente en el apartado 6 de su escrito de interposición del recurso de casación por las razones expresadas en el cuerpo de este escrito de oposición, que damos por íntegramente reproducidas.

No obstante, aunque como se ha argumentado, esta representación procesal entiende que no procede el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de que la Sala acordase plantearla se nos dé traslado para poder formular alegaciones [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 22 de octubre de 2024, pero fue el siguiente día 29 la fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA; o, por el contrario, deben entenderse como una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público y sujeta al IVA.

SEGUNDO.-Antecedentes del litigio y planteamiento.

El litigio de instancia se promovió contra la resolución de 22 de junio de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEAR- de Valencia, que estimó la reclamación, planteada por Zarzafruit, S.L. -destinatario de las obras y sujeto repercutido-, anulando el acto de repercusión a dicho comunero del IVA (al 21%, cuota de 128.080,79 euros) realizado por la Comunidad actora, en relación con una factura de 609.908,50 euros, por razón de la derrama del coste de construcción de determinadas infraestructuras hidráulicas, necesarias para la distribución de las aguas asociadas al aprovechamiento que tiene concedido.

Del expediente administrativo se desprende que, desde 2019 hasta la actualidad, la comunidad de regantes actora ha venido ejecutando la construcción de obras de infraestructuras hidráulicas en el Embalse de DIRECCION000 (Huelva) y el arroyo Tramujoso, dirigidas a transformar a regadío las fincas incluidas en el ámbito de la propia comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento.

Concretamente, la obra preveía la conexión de la presa Olivargas con los terrenos propiedad de los comuneros, la construcción de varias balsas de agua en distintos puntos y el establecimiento de líneas eléctricas y de bombeo para la interconexión de toda la infraestructura y puesta a disposición de los comuneros, obras que son *"necesarias para la distribución de las aguas asociadas al aprovechamiento que tiene concedido"*, así como *"la transformación a regadío las fincas incluidas en la comunidad, mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento"*.

El coste de esta infraestructura, destinada a la distribución del agua entre los comuneros, ascendía a unos 9 millones de euros, IVA incluido, que había sido asumido por la actora, soportando el IVA, que trasladó mediante repercusión a sus destinatarios.

Como contrapartida, la comunidad facturó a sus comuneros el coste de las obras, en proporción a su participación en la comunidad de regantes, a su vez proporcional al número de hectáreas poseídas en el ámbito territorial de la concesión hidráulica, y que determina el consumo de agua suministrada a cada comunero.

En armonía con tal proceder, el 31 de marzo de 2020, la Comunidad DIRECCION000 CR emitió a Zarzafruit una factura, por importe de 609.908,50 euros, por la parte proporcional del coste de construcción de la infraestructura, al tipo del 21%, ascendente a 128.080,79 euros el IVA repercutido.

Zarzafruit, S.L. -que no es parte en este recurso- consideró que la factura correspondía a una operación no sujeta a IVA - artículo 7.11 LIVA-, por lo que la repercusión no era procedente, e interpuso la indicada reclamación, que se estimó.

Según la sentencia, la actividad de la demandante consistente en la construcción de una infraestructura hidráulica para la distribución de agua a sus comuneros desvela una actividad no sujeta. Por ello, si no está sujeta al IVA, la repercusión que las comunidades de regantes hacen a sus comuneros por las obras de infraestructura afectas a dicha actividad no es procedente, en aplicación del artículo 7.11 LIVA.

Según la sentencia, tales operaciones no estaban sujetas al IVA, pues se enmarcan en la ordenación y aprovechamiento de las aguas, ex art. 7 pfo. 11 LIVA, y se dan las dos condiciones requeridas: 1) que las operaciones sean llevadas a cabo por una Comunidad de regantes en el ejercicio de sus funciones públicas, no como empresario o profesional; y 2) que las operaciones lo sean para la ordenación aprovechamiento de las aguas, lo que nos debe llevar a confirmar el criterio del TEARCV, en cuanto anula la refacturación del IVA a un comunero por ser una operación no sujeta a dicho tributo, y a desestimar la demanda.

TERCERO.-Tesis esgrimida por la Comunidad recurrente.

Según sostiene, la construcción de la infraestructura hidráulica que examinamos supone una actividad empresarial de la comunidad de regantes, pues se ordenan medios humanos y materiales para realizar las obras necesarias para distribuir entre sus comuneros, de manera onerosa, el agua cuyo aprovechamiento tiene concedido.

Conforme a esa idea, la comunidad de regantes es sujeto pasivo del IVA, sin que la previsión del art. 7.11 LIVA le sea aplicable. Esto es, a la vista del precepto, su interpretación, acorde con el art. 13.1 Directiva IVA y 7.8 LIVA, exige considerar que:

- i) El ámbito del art. 7.11 LIVA se ciñe al aprovechamiento y ordenación del agua, interpretadas en el limitado sentido atribuido en la Ley de Aguas de 1986, atendiendo al origen de la norma, que no se extienden a las actividades de distribución de aquélla.
- ii) La actividad de construcción de una infraestructura hidráulica, ejecutada por una comunidad de regantes y destinada a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la comunidad con establecimiento de una red primaria de abastecimiento, es una actividad de distribución de agua en el sentido del IVA, y no es *aprovechamiento y ordenación del agua*, no sujeta al Impuesto.

A partir de esta premisa, la tesis actora se fundamenta en lo siguiente:

3.1.- El art. 13.1 de la Directiva IVA 2006 establece una excepción a la regla general en la que se basa el sistema común del impuesto, en que su ámbito de aplicación se define con gran amplitud,

incluyendo todas las prestaciones de servicios prestadas realizadas a título oneroso, también las realizadas por organismos de Derecho público ( STJUE Comisión/Países Bajos, C-79/09, apartados 76 y 77) que ha de ser objeto de interpretación estricta ( STJUE Isle of Wight Council y otros (C-288/07, apartado 60) y 9 de octubre de 2015, Sudaçor, ( C-174/14, EU apartado 49).

3.2.- Para excluir a un organismo público de su carácter de sujeto pasivo del IVA cuando desarrolla una actividad económica, según el art. 13.1 Directiva IVA, se requiere la concurrencia dos requisitos, que deben interpretarse de forma restrictiva: 1.º) que sea un organismo de Derecho Público en el sentido de la Directiva IVA; y 2.º) la realización la actividad económica en el ejercicio de una función pública, sin desarrollarla en las mismas condiciones que los operadores económicos privados.

En lo que se refiere al primer requisito, que se trate de un organismo de Derecho Público, afirma que su condición de tal según el Derecho nacional de un Estado miembro no es suficiente para entender cumplido el art. 13.1 Directiva IVA, dada la necesidad de interpretación autónoma y uniforme de los conceptos comunitarios cuando éstos no remiten a las normativas de los Estados Miembros, como ocurre aquí ( STJUE de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14 y de 12 de noviembre de 2009. Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España Asunto C-154/08).

Así, se argumenta por la comunidad de regantes que la condición de corporación pública que el Real Decreto Legislativo 1/2001 -TRLA- otorga a estas no es por sí solo equiparable a la noción de organismo de Derecho público, pues

"[...] en lo que se refiere específicamente al primero de los dos requisitos establecidos en el art. 13, apartado 1, de dicha Directiva, a saber, el relativo al carácter de organismo público, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que una persona que lleve a cabo actos que forman parte de las prerrogativas del poder público de manera independiente, sin estar integrada en la organización de la Administración Pública, no puede calificarse de organismo de Derecho público a efectos de dicha disposición (véase en este sentido, en particular, el auto Mihal,456/07, apartado18 y jurisprudencia citada)" ( STJUE de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor).

Sobre las Comunidades de regantes, el Tribunal Supremo ha reconocido su naturaleza mixta público-privada, entre otras en su Sentencia de la Sección 5.ª de esta Sala, de 1 de febrero de 2011 (rec. 5670/2006) afirmando de ellas que:

"[...] realizan fines de naturaleza mixta, referidos tanto a la consecución del interés general como a la satisfacción de los intereses privados de los comuneros, revistiendo esta última actividad analogías con las organizaciones profesionales para la defensa de los intereses económicos propios (ex art. 52 de la Constitución ). *Esta naturaleza mixta público-privada de su actividad impide su incardinación indefectible como integrante de la Administración, vinculada o dependiente de la misma en términos de superior jerárquico, existiendo una esfera importante de su actuación ajena e independiente de la Administración caracterizada por la consecución de los intereses privadas de sus miembros*".

De acuerdo con lo anterior, sostiene para considerar que la comunidad de regantes no es un organismo público a los efectos del art. 13 de la Directiva IVA el que no dependa de la Administración jerárquicamente, ya que: i) la construcción de la obra hidráulica ha sido contratada y ejecutada en el ámbito privado de la comunidad; ii) conforme a los estatutos de la recurrente su actividad se financia exclusivamente con cuotas y derramas a los comuneros, asumiendo íntegramente el riesgo y ventura de la actividad y iii) la organización y explotación de las infraestructuras se realiza en régimen de autonomía interna ( art. 81 TRLA y 199.2 RDPH), por lo que la comunidad no reúne las notas de subordinación y dependencia del poder público que resultan esenciales para calificarla como organismo de Derecho público en el sentido del art. 13.1 de la Directiva IVA, no aplicándosele, por ello, el supuesto de no sujeción controvertido.

En cuanto al segundo requisito, consiste en la realización de actividades por los organismos de Derecho Público en ejercicio de sus funciones públicas; es decir, las que se realizan en el ámbito jurídico que le es propio. Así, el TJUE ha interpretado que

"...del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del art. 4 dentro del sistema de la Directiva resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional".

(SJUE de 15 de mayo de 1990, C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y la de 17 de octubre de 1989, C-231/87 y 129/88).

Arguye la Comunidad de regantes que el TJUE, en su jurisprudencia, exceptúa de este caso de no sujeción al IVA aquellas actividades que los organismos de Derecho Público desarrollan en las mismas condiciones jurídicas que las que ejercen operadores económicos privados ( STJUE de 25 de febrero de 2021, C-604/19, *Gmina Wrocław*, entre otras). En este caso, afirma que la construcción de las infraestructuras hidráulicas se ejecuta fuera del recinto del derecho administrativo, en particular de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), y se sujeta al derecho privado, porque la comunidad de regantes no tiene la consideración de Administración Pública -no está incluida en la exhaustiva relación *numerus clausus* que enumera el art 3.2 LCSP, ni puede ser incluida en la categoría de *poder adjudicador*, toda vez que no es mencionada como tal ni cumple con los requisitos establecidos para en el art. 3.3.d) de la propia LCSP "*las demás entidades con personalidad jurídica propia distintas de las expresadas en las letras anteriores*".

Además, dentro del ámbito del propio Derecho público de aguas, el apartado 3 del art. 81 del TRLA, así como el art. 203 del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH) permiten, en ciertos casos, que se pueda sustituir el régimen de la comunidad de usuarios por un convenio específico con la Administración de aguas para regular las condiciones de construcción, explotación y mantenimiento de las obras hidráulicas que les afecten. Ello significa que la actividad de distribución y aprovechamiento de las aguas no es exclusiva de las Comunidades de regantes, pues existe también la posibilidad legal de que usuarios individuales u otros operadores económicos privados, no personificados, puedan suscribir acuerdos con el organismo de cuenca para el aprovechamiento de las aguas públicas sin necesidad de constituir una Comunidad de regantes en los términos del art. 81 TRLA.

Estos usuarios individuales y operadores económicos privados no se verían afectados, obviamente, por la regla de no sujeción del art. 7.11 LIVA, solo atinentes a las Comunidades de regantes, de manera que la diferencia de régimen fiscal para la distribución del agua según la efectúe la comunidad de regantes u otros sujetos privados en el marco del TRLA contravendría la doctrina del TJUE contenida, entre otras, en su STJUE de 25 de febrero de 2021, *Gmina Wrocław*, C-604-19, sobre la imposibilidad de que una actividad realizada por dos operadores económicos en las mismas condiciones sea tratada de forma distinta en relación con la percepción del IVA.

3.2.3.- De otro lado, la excepción a la regla general de sujeción al IVA de todas las actividades económicas - párrafo primero del art. 13.1 Directiva IVA-, viene a su vez delimitada por una salvedad en los párrafos segundo y tercero del precepto, por la cual las actividades llevadas a cabo por los organismos de Derecho público en ejercicio de sus funciones públicas están sujetas a IVA "*en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos de IVA lleve a distorsiones graves de la competencia, o también, si las antedichas actividades se encuentran enumeradas en el Anexo D de la*

referida Directiva, excepto cuando su volumen sea insignificante" (párrafo 32 de la STJUE de 16 de septiembre de 2008, Isle Of Wight Council, C288-/07).

Continúa el escrito de interposición afirmando que de la jurisprudencia del TJUE se infiere, por tanto, la obligación de considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público, en cuanto a las actividades previstas en el Anexo I de la Directiva IVA, salvo que el volumen de estas fuera insignificante; a estos efectos, el TJUE también estima que la exclusión de la sujeción obligatoria al IVA de las actividades enumeradas en el Anexo I es una facultad que la Directiva reconoce a los Estados miembros sin que éstos estén obligados a hacer uso de ella (párrafo 28 de la STJUE de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública contra Câmara Municipal do Porto, C446-/98 y STJUE de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartado 23).

Siguiendo esta línea, es evidente que la ley española no ha hecho uso de la expresada facultad, por lo que la realización por un organismo público -si es que lo es- de alguna de las actividades incluidas en el Anexo I de la Directiva IVA (la distribución de agua también incluida en el art. 7.8 LIVA) supone en todo caso, la condición de sujeto pasivo de IVA, al margen pues de que tales organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia en un mercado local en el que desarrollan esa actividad.

Prosigue la pretensión casacional añadiendo que el TJUE, en la sentencia de 3 de abril de 2008, asunto C-442/05, *Zweckverband*, ha resuelto que, la instalación de una acometida para llevar el agua de un punto a otro y suministrarla a sus destinatarios, "*forma parte de la actividad de distribución de agua contemplada en el punto 2 de dicho anexo*". Por ello, se reivindica, en aplicación de esta regla de cierre del art. 13.1 Directiva IVA, traspuesta en el art. 7.8 LIVA, que se entienda sujeta la actividad emprendida por la recurrente, como distribución de agua, habilitando la repercusión al usuario.

3.2.4.- Se asevera que el supuesto de no sujeción de las operaciones de ordenamiento y aprovechamiento de las aguas por las Comunidades de regantes en la ley nacional - art. 7.11 LIVA- no puede interpretarse como una excepción a lo previsto en el art. 7.8.b') LIVA, pues como se ha indicado: a) estas entidades no son organismos de Derecho público en el sentido de la Directiva IVA; y b) además de ello, la Directiva impone a los Estados miembros la obligación de considerar sujetos pasivos del IVA a estos organismos públicos en cuanto a las actividades previstas en el Anexo I de la Directiva, sin perjuicio de la facultad de exclusión cuando el volumen de estas actividades sea insignificante, facultad de la que no ha hecho uso el legislador español.

Además, el art. 7.11 LIVA "...debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los arts. 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA" ( STJUE de 12 de noviembre de 2008, asunto C-154-/08, Comisión contra el Reino de España) lo que aplicado al caso encierra que solo es aplicable a las funciones de *mantenimiento del buen orden en el aprovechamiento del dominio público hidráulico realizadas por las C. de regantes* que no revisten la consideración de actividad de naturaleza económica en sentido del IVA, y que comprenderían exclusivamente las relativas a la función de policía, la organización de turnos de riegos, y la gestión del reparto de las aguas a los comuneros.

Por el contrario, las actividades que implican la ordenación de medios materiales y humanos para construcción y explotación de las instalaciones hidráulicas necesarias para la distribución de agua a los comuneros forman parte de la actividad de distribución de agua contemplada en el Anexo I de la Directiva IVA y en su trasposición a la norma española ( art. 7.8.b') LIVA) y por tanto están en todo caso sujetas a IVA.

CUARTO.-Postura de la Administración recurrida.

El escrito de oposición se muestra contrario al recurso de casación articulado de contrario y, por ende, proclive a la desestimación de la pretensión articulada por la Comunidad de regantes recurrentes y a la ratificación del criterio del TEAR.

Señala al efecto que, a la vista del auto de admisión y de las cuestiones de interés casacional objetivo que en él se identifican, deben analizarse dos cuestiones: en primer lugar, si comunidades de regantes entran dentro del concepto de *organismo de Derecho público* a efectos de la Directiva IVA; y, en segundo lugar, si las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, en los términos que hemos descrito, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA.

A tal respecto, el citado auto alude a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2011 (rec. casación n.º 5544/2008), en la que se analizó si la adquisición de aguas a terceros por parte de una comunidad de regantes y la desalinización de agua de mar para su posterior distribución onerosa a los comuneros o extraños estaba sujeta a IVA. La sentencia considera que sí lo estaba, porque entiende que *"cualesquiera operaciones que realice una comunidad de regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y del aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al [IVA]"*.

2.2.2. Sobre el concepto de "organismos de Derecho público" a efectos del art. 13.1 de la Directiva IVA.

Al respecto, destaca que el artículo 7.8 LIVA, que traspuso el artículo 13.1 Directiva IVA, prevé la no sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las *"Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público"*, mientras que el artículo 13.1 se refiere a *"los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público"*.

Se opone a la tesis de la recurrente que, para definir si una comunidad de regantes está incluida o no en el sector público no ha de recurrirse al Derecho interno, sino que, puesto que el artículo 13.1 de la Directiva IVA utiliza la expresión *"organismos de Derecho público"* y este concepto debe interpretarse de manera uniforme en toda la UE, ha de estarse a la interpretación que el TJUE ha dado de este concepto.

A este respecto, indica la AE que el TJUE ha tenido diversas ocasiones de pronunciarse sobre el concepto de *organismo de Derecho público* a efectos del artículo 13.1 de la Directiva IVA. En su reciente sentencia de 27 de abril de 2023 (Fluvius Antwerpen, C-677/21) -que es de dictado posterior a la propia sentencia impugnada- enfatiza que *"sin perjuicio de la apreciación que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, dado que el juez nacional es el único competente para interpretar el Derecho del Estado miembro de que se trata, procede señalar que los estatutos de Fluvius lo califican de persona jurídica de Derecho público con un estatus sui generis (...). Así pues, a la vista de estos datos obrantes en autos, a pesar de la denominación de "asociación titular de una encomienda de gestión" (Oprdrachthoudende vereniging), un organismo como Fluvius responde a la definición de organismo de Derecho público, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.*

De ahí colige el escrito de oposición que, aunque la recurrente defiende que este concepto ha de interpretarse atendiendo al Derecho de la UE, el propio TJUE utiliza el Derecho interno para analizar la configuración de la entidad de que se trata y recuerda que el juez nacional es el único competente para interpretar el Derecho nacional. Deriva de ello que la sentencia podía examinar la naturaleza jurídica de la comunidad de regantes a la luz del Derecho interno, en este caso, teniendo en cuenta el TRLA y el RDPH. La sentencia recurrida distingue dos situaciones:

"[...] cuando las actividades desarrolladas por una Comunidad de Regantes, en su condición de organismo de derecho público, en el ejercicio de sus funciones públicas están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público, y que tengan como finalidad la ordenación/distribución y administración de las aguas que tengan concedidas por la Administración, resultará claro que no estarán sujetas al IVA (...).

Por el contrario, cualesquiera operaciones que realice una Comunidad de Regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y del aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al impuesto sobre el valor añadido, ex art. 7.8-F).b) de la LIVA, siendo sujetos pasivos del IVA en el ejercicio de una actividad económica".

Recuerda, por otra parte, la sentencia *a quo* que tal criterio ha sido seguido por el Tribunal Supremo en sentencias de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación núm. 6371/2011), que recoge la doctrina de las anteriores sentencias de 13 de junio de 2011 (rec. casación núm. 5544/08), 27 de junio de 2011 (casación para la unificación de doctrina núm. 419/09) y 18 de julio de 2011 (rec. de casación núm. 570/2009); destaca la sentencia de 22 de septiembre de 2011 (recurso de casación n.º 6921/2009) que *"...distingue entre aquellas actividades -de las comunidades de regantes- relativas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas en las que no actuaría con carácter empresarial y por tanto no estarán sujetas al IVA, del resto de las actividades que realiza y en las que al no tener tal objeto, sí que estarían sujetas al citado impuesto"*.

El TJUE ha declarado en repetidas ocasiones que, para aplicar el artículo 13, apartado 1, párrafo 1.º de la Directiva IVA, es necesario reunir acumulativamente los dos requisitos: el ejercicio de actividades por parte del organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública. Ambos requisitos, se resalta, se dan en este caso, pues las comunidades de regantes son corporaciones de Derecho público con arreglo al Derecho interno y llevan a cabo en este caso una actividad típica de ordenación y aprovechamiento de las aguas, ya que, como se indicó por la recurrente en su demanda ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, se trata de obras necesarias para la distribución de las aguas asociadas al aprovechamiento que tiene concedido.

Sobre el concepto de ordenación y aprovechamiento de aguas, al que se refiere el artículo 7.11 LIVA, el auto de admisión recuerda que, según nuestra sentencia de 13 de junio de 2021 -en realidad, 2011- el supuesto de no sujeción del referido artículo 7.11 LIVA debe interpretarse restrictivamente. Según el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, deberán ser considerados sujetos pasivos si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia; además, de acuerdo con el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, en relación con el Anexo I de la Directiva IVA, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA en relación con la distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica, excepto cuando el volumen de estas actividades sea insignificante.

La sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana entiende que las obras descritas por la demandante como *"necesarias para la distribución de las aguas asociadas al aprovechamiento que tiene concedido"*, así como *"la transformación a regadío las fincas incluidas en la comunidad, mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento"* son indudablemente actividades propias de la ordenación y aprovechamiento del agua previstas en la normativa del TRLA y su Reglamento, y su finalidad es la explotación ordenada de los bienes del dominio público hidráulico. Ello es acorde a la regulación del art. 13.1 Directiva IVA y no lo contradice, pues tales actuaciones no implican distorsiones graves de la competencia, dado que el no considerar a las Comunidades de regantes sujetos pasivos del IVA carece potencialmente de efectos contrarios a la competencia, pues las lleva generalmente a cabo el sector público con carácter exclusivo o casi exclusivo.

Se añade que la sentencia del este Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 se remite a la del TJUE, asunto Isle of Wight Council y otros (C-288/07) que analiza la expresión *distorsiones de la competencia* y, poniéndolo en relación con el párrafo tercero de ese artículo 13.1 y con el Anexo I de la Directiva, configura la presunción de que no considerar los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA respecto a esas actividades, entre ellas la distribución de agua, lleva a distorsiones de la competencia, salvo si el volumen de esas actividades es insignificante.

En su sentencia de 27 de abril de 2023 (Fluvius Antwerpen, antes citada) el TJUE estableció que el concepto de *carácter insignificante de la actividad* conforma una excepción a la regla de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica y que, por tanto, este concepto es de interpretación estricta. Por ello concluye que

"solo si se puede considerar que la actividad mencionada en el anexo I de la Directiva 2006/112, llevada a cabo por un organismo de Derecho público que actúe como autoridad pública, tiene una dimensión mínima, ya sea en el espacio o en el tiempo, y, por consiguiente, un impacto económico tan reducido que las distorsiones de la competencia que pueden resultar de ella son, si no nulas, al menos insignificantes, estará dicha actividad exenta del IVA".

QUINTO.-Consideraciones jurídicas de la Sala.

1) En este asunto se trata de dilucidar si la actividad emprendida por la Comunidad de regantes en favor de sus comuneros es susceptible de encuadrarse, como nos indica el auto de admisión, en la rúbrica de *ordenación y aprovechamiento de las aguas* que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta por tanto al IVA; o si, por el contrario, se trata de una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público, que sí está sujeta al IVA.

2) Son relevantes para decidir el recurso los preceptos siguientes:

El artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) - sobre *operaciones no sujetas al impuesto*-, establece que:

"[...] 8.º F:

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: [...]

F...

bž) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía".

Y, por otra:

"No estarán sujetas al impuesto: [...] 11.º Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas".

El artículo 13 de la Directiva IVA - Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, sistema común del impuesto sobre el valor añadido- dispone 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia".

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el Anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Dispone dicho Anexo I:

" [...] ANEXO I. LISTA DE LAS ACTIVIDADES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 13, APARTADO 1, PÁRRAFO TERCERO.

[...] 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica".

Por su parte, el artículo 82 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA), define las facultades con que cuentan las comunidades de usuarios, prevé que:

"1. Las comunidades de usuarios podrán ejecutar por sí mismas y con cargo al usuario, los acuerdos incumplidos que impongan una obligación de hacer.

El coste de la ejecución subsidiaria será exigible por la vía administrativa de apremio. Quedarán exceptuadas del régimen anterior aquellas obligaciones que revistan un carácter personalísimo.

2. Las comunidades de usuarios serán beneficiarias de la expropiación forzosa y de la imposición de las servidumbres que exijan sus aprovechamientos y el cumplimiento de sus fines.

3. Las comunidades de usuarios vendrán obligadas a realizar las obras e instalaciones que la Administración les ordene, a fin de evitar el mal uso del agua o el deterioro del dominio público hidráulico, pudiendo el Organismo de cuenca competente suspender la utilización del agua hasta que aquéllas se realicen".

Tales preceptos se complementan con lo prescrito en el artículo 199 del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH), sobre las comunidades de usuarios, en que se determina que:

"1. Las Comunidades de Usuarios tienen el carácter de Corporaciones de Derecho Público adscritas al Organismo de cuenca, que velará por el cumplimiento de sus Estatutos u Ordenanzas y por el buen orden del aprovechamiento (art. 82.1 del TR de la LA).

2. Las Comunidades de Usuarios realizan, por mandato de la Ley y con la autonomía que en ella se les reconoce, las funciones de policía, distribución y administración de las aguas que tengan concedidas por la Administración".

3) Según afirma el auto de admisión, la cuestión presenta interés casacional objetivo para formar jurisprudencia porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan el fallo sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA] en los aspectos que analiza la sentencia impugnada.

Así, se menciona como antecedente la STS de 13 de junio de 2011 (rec. casación n.º 5544/2008), asunto semejante en buena parte al presente, que razona:

"Tiene razón [...] dicha comunidad de regantes cuando sostiene que 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, en general, ni, en particular, de la que le fue concedida [...].

Refuerza la anterior conclusión la necesidad de interpretar de forma restrictiva el supuesto de no sujeción del artículo 7.11.º [LIVA ], pues así lo impone la amplitud que se otorga al concepto de actividad económica en el IVA y el principio de neutralidad fiscal. De suerte que, si es posible adquirir, desalar y distribuir agua a título oneroso, el IVA debe ser neutral respecto del trato que dispensa a los sujetos que desarrollen tales actividades. En definitiva, cualesquiera operaciones que realice una

*comunidad de regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y del aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al IVA.*

Por consiguiente, la Comunidad de Regantes [...] debía repercutir el IVA por la distribución a título oneroso a sus comuneros o a regantes ajenos de aguas procedentes de la previa adquisición a terceros o de la desalinización de agua de mar, teniendo derecho a deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas a tal efecto [LIVA]".

Esta doctrina que acabamos de mencionar nos sirve de punto de partida esencial, pero no resuelve del todo nuestro asunto, dada la presencia de ciertas diferencias entre ambos supuestos. Como dice el auto de admisión, la cuestión debatida, si bien no es totalmente nueva, sí hace aconsejable un examen de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia.

Además, se añade en el auto, podría considerarse que la sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE e, incluso, que puede resultar exigible la intervención de éste a título prejudicial - artículo 88.2.f) LJCA-.

4) Al efecto, debe citarse como un antecedente de gran relevancia para resolver este asunto la STJUE de 3 de abril de 2008 (asunto C-442/05, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung TorgauWestelbien*) que declara que:

"[...] forma parte de la actividad de distribución de agua, que figura en [el anexo H de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios], la instalación de la acometida individual, que consiste, como en el asunto principal, en colocar una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red fija de suministro de agua, de modo que un organismo de Derecho público que actúe en el ejercicio de sus funciones públicas tiene la condición de sujeto pasivo en lo que respecta a dicha operación".

5) Asimismo, la STJUE de 16 de septiembre de 2008 (asunto C-288/07, *Isle of Wight Council y otros*) razona que la calificación de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA, a partir del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva -antecedente del artículo 13 Directiva IVA-, resulta de la realización de una actividad determinada en sí misma considerada, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que desarrollan esa actividad. Y así concluye que el citado artículo de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que:

"[...] las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico".

6) En cuanto al segundo requisito, consiste en la realización de actividades por los organismos de Derecho público en ejercicio de sus funciones públicas; es decir, las que se realizan en el ámbito jurídico que le es propio, el TJUE ha interpretado que

"...del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del art. 4 dentro del sistema de la Directiva resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que

permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional".

Así, las SSJUE de 15 de mayo de 1990, C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y la de 17 de octubre de 1989, C-231/87 y 129/88.

7) Nuestra sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2011 (rec. casación n.º 5544/2008), analizó si la adquisición de aguas a terceros por parte de una comunidad de regantes y la desalinización de agua de mar para su posterior distribución onerosa a los comuneros o extraños estaba sujeta a IVA. La sentencia considera que sí lo estaba, porque entiende que *"cualesquiera operaciones que realice una comunidad de regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y del aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al IVA"*.

8) A este elenco de sentencias, uniformes sobre el particular, referidas todas ellas a la caracterización de las comunidades de regantes a efectos de la sujeción al IVA de su actividad propia de distribución de agua a sus comuneros, cabe incorporar las SSTs de 22 de noviembre de 2012 (rec. de casación n.º 6371/2011), que recoge la doctrina de las anteriores sentencias de 13 de junio de 2011 (rec. casación n.º 5544/08), 27 de junio de 2011 (casación para la unificación de doctrina n.º 419/09) y 18 de julio de 2011 (rec. de casación n.º 570/2009). Destaca al efecto la sentencia de 22 de septiembre de 2011 (recurso de casación n.º 6921/2009).

9) La práctica totalidad del conjunto jurisprudencial reflejado -tanto expresado en las sentencias del TJUE sobre la exégesis de las nociones propias del Derecho de la Unión Europea, como el nacido de doctrina de esta Sala con el mismo fin y, además, sobre la caracterización jurídica de las Comunidades de regantes, seguido a propósito de la cuestión que hemos de decidir, se encamina a la estimación del recurso de casación, porque la actividad de ejecución de obras de infraestructura hidráulica por una comunidad de regantes, en beneficio de sus comuneros, a los que se distribuye onerosamente el agua, no la desarrolla un organismo de derecho público en el ejercicio de sus potestades y prerrogativas de tal carácter y, además de ello, comporta no otra cosa que la distribución de agua a los comuneros, actividad ajena a la idea de *ordenación y aprovechamiento de las aguas concedidas en favor de sus comuneros*.

10) Finalmente, desde la perspectiva del Derecho nacional, no cabe en modo alguno considerar, a los efectos tributarios que nos ocupan, que una comunidad de regantes sea un organismo de derecho público. En síntesis de lo ya abundantemente expuesto, los actos que aquí se examinan no son, en la taxonomía de la actividad pública, actos administrativos, ni serían, por ende, impugnables ante los órganos de esta jurisdicción; los ingresos de su actividad son privados y no pueden ser configurados como tasas o precios públicos como contraprestación a la entrega llevada a cabo. Tal actividad consiste, claramente, en la distribución de agua a sus asociados o comuneros y en la realización de obras de infraestructura necesarias para hacerla posible. Además de ello, ni consta que la Comunidad haya actuado bajo mandato, instrucciones u órdenes del Organismo de cuenca al que se encuentra adscrita en este caso (vid. art. 198 y concordantes RDPH). No se trata de actos de potestad o imperio los efectuados por la comunidad en el ámbito de su actividad privada.

La definición como corporaciones de derecho público que se asigna en la legislación de aguas a las Comunidades de regantes da cabida a una categoría de asociaciones de base personal y privada que, por ministerio de la Ley o por asignación de la Administración, participan en cierto modo en el ejercicio de funciones públicas y, en la medida en que, en cada caso, ejerzan estas competencias, por delegación, pueden reputarse organismos o administraciones, *secundum quid*, no tanto por lo que son, sino más bien por lo que, de modo excepcional y mediante habilitación, hacen.

Sin embargo, esa categorización no las transmuta en Administraciones -no cabe olvidar, a tal efecto, la enunciación contenida en el repetidísimo artículo 13.1 de la Directiva IVA, que menciona "...los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público" elenco en el que no parecen tener lugar propio las Comunidades de regantes, incorporadas solo en el Derecho interno, en el art. 7.11 de la LIVA. Tales organismos -aquellos- 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.

SEXTO.-Sobre la innecesariedad de plantear cuestión prejudicial.

Acerca de la pertinencia de que, para resolver el presente recurso de casación, esta Sala plantease cuestión prejudicial al TJUE, se han pronunciado ambas partes, que descartan esa posibilidad, siendo así que se basan en la existencia de doctrina previa configuradora del denominado acto aclarado, con la singular circunstancia de que, de la doctrina del TJUE, extraen ambas partes conclusiones antagónicas.

La Comunidad recurrente, por su parte, afirma al respecto lo siguiente:

"[...] 6.- Dimensión comunitaria de la cuestión planteada y posible planteamiento de una cuestión prejudicial al TJUE.

Cabe plantearse por último si el asunto que nos ocupa pudiera requerir el planteamiento de una cuestión prejudicial al TJUE de acuerdo con lo dispuesto en el art. 267 el TFUE. A juicio de la recurrente, nos encontramos en este caso en el ámbito de los actos claros o aclarados ( STJUE de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit, C-283/81), en la medida en que para todas las cuestiones planteadas existe normativa comunitaria de IVA y doctrina del TJUE que avalan la tesis actora, incluida para la cuestión que el Auto de admisión señala como de interés casacional para la formación de jurisprudencia; *"si las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA; o, por el contrario, deben entenderse como una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público y sujeta al IVA"*. La respuesta viene dada por la Sentencia del TJUE de 3 de abril de 2008 asunto C-442/05 Zweckverband, según se ha expuesto.

Por este motivo, considera mi representada que resulta posible la resolución del presente recurso sin necesidad de plantear una cuestión prejudicial al TJUE. No obstante, en caso de que el Tribunal lo considerase necesario, igualmente interesa a esta parte el planteamiento de una cuestión prejudicial al TJUE, sobre las cuestiones planteadas en el presente recurso de casación, para su esclarecimiento por ese Tribunal [...]."

Por su parte, la Administración sitúa la aparición del acto aclarado en la sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, que menciona en su alegato, que transcribimos literalmente:

"[...] SOBRE EL PLANTEAMIENTO DE CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TJUE

26, En el apartado 6 de su escrito de interposición del recurso de casación la recurrente argumenta que cabe plantear una cuestión prejudicial al TJUE de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE. En el mismo sentido el AA en su FJ cuarto, apartado 2, apunta que podría resultar exigible la intervención del TJUE a título prejudicial.

27. Sin embargo, esta parte entiende que estamos una cuestión suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE, en especial por la sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, tal y

como hemos tenido ocasión de exponer y que, por tanto, no procede el planteamiento de dicha cuestión prejudicial".

La Sala considera, al igual que las partes, que el recurso se puede decidir prescindiendo del reenvío prejudicial del art. 267 TFUE, atendiendo a la existencia de abundante doctrina del TJUE que respalda la tesis de la parte recurrente en el sentido de que, partiendo del carácter excepcional y restrictivo del caso de no sujeción autorizado en el art. 13.1 de la Directiva IVA, permite considerar la actividad examinada, semejante a otras varias objeto de análisis por dicho Tribunal de Justicia, puede ser encuadrada en la categoría del punto 2 del Anexo primero de la mencionada norma como "*distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica*".

A los efectos de motivación, que nos reclama la mención de la doctrina que nos sirve de acto aclarado, en relación con la cuestión aquí litigiosa, cabe mencionar entre otras la repetida STJUE de 3 de abril de 2008 (asunto C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung TorgauWestelbien); la STJUE de 16 de septiembre de 2008 (asunto C-288/07, Isle of Wight Council y otros); Así, como SSJUE de 15 de mayo de 1990, C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y la de 17 de octubre de 1989, C-231/87 y 129/88.

No obsta a tal conclusión que esa doctrina del TJUE venga referida, en general, a las normas de la derogada Sexta Directiva IVA, a la que viene a suceder, en términos sustancialmente iguales, la Directiva IVA 2006 de cuya exégesis se trata.

En cuanto al asunto en que la Administración recurrida sitúa la concurrencia del acto aclarado, diremos con todo respeto que sorprende su cita. El asunto resuelto mediante sentencia de 27 de abril de 2023 (Fluvius Antwerpen, C-677/21) -que es de fecha posterior a la propia sentencia impugnada- no puede servir de antecedente lógico del presente recurso. En primer lugar, porque la doctrina que se condensa en su fallo es adversa a los propios intereses que ahora defiende la Administración recurrida, al considerar que la actividad cuestionada está sujeta al IVA; en segundo lugar, porque no guarda relación posible una Comunidad de regantes de base privada, que participa en cierto modo del ejercicio de las potestades públicas que la Administración le confiere, con el estatuto jurídico distinto de Fluvius Antwerpen. Según reza el parágrafo 18 de la sentencia indicada: "*Fluvius es una estructura de cooperación intermunicipal creada como asociación de la que son miembros treinta y ocho municipios flamencos. En el artículo 2 de sus estatutos se define como una persona jurídica de Derecho público con un estatus sui generis*". Se trata de algo semejante a lo que en nuestro Derecho patrio se conoce como mancomunidades, esto es, asociaciones o corporaciones cuyos integrantes son, a su vez, administraciones públicas, en este caso locales; por último, la cuestión debatida en ese asunto solo de modo tangencial coincide con lo aquí discutido, pues se trataba de dilucidar si artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad por el gestor de una red de distribución, aunque sea involuntario y fruto de la actuación ilegal de un tercero, constituye una entrega de bienes efectuada a título oneroso que conlleva la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, cuestión que no aclara las eventuales dudas que, atendidos los hechos constitutivos de este asunto, pudieran suscitarse. No hay pues, en modo alguno, acto judicial aclaratorio de éste.

SÉPTIMO.-Jurisprudencia que se establece.

Como conclusión de todo lo que acabamos de exponer en la fundamentación jurídica, fijamos la siguiente jurisprudencia:

1) Las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de

abastecimiento, efectuadas en favor de los comuneros, deben entenderse como una actividad de distribución de agua sujeta al IVA.

2) La repercusión del IVA a los destinatarios de esa entrega de bienes es lícita y correcta, sobre la base de la sujeción al IVA de la actividad indicada.

Ello determina que debemos declarar que ha lugar al recurso de casación promovido por la Comunidad de regantes recurrente, en que tal sujeción al IVA se reivindicaba, pues la sentencia de instancia es incorrecta al considerar que concurren los requisitos cumulativos necesarios para la aplicación de la regla de no sujeción al impuesto del art. 7.11 LIVA, desatendiendo la abundante jurisprudencia de esta Sala, pese a que se cita en aquella con expresión del criterio contrario al que a la postre determina la Sala, sin suficiente explicación de tal apartamiento.

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE REGANTES DIRECCION000 contra la sentencia de 13 de enero de 2023, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso n.º 1121/2021, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Estimar el recurso n.º 1121/2021, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de junio de 2021, estimatoria de la reclamación planteada por ZARZAFRUIT, S. L., que anuló el acto de repercusión a dicho comunero del IVA (al tipo del 21%, cuota de 128.080,79 euros) realizado por la Comunidad de regantes, declarando ajustado a derecho el acto de repercusión de IVA origen de la presente controversia.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.