

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081310

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 297/2021, de 3 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6493/2019

SUMARIO:

IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Tributos y gravámenes. Canon del agua. Considera la recurrente infringido el art. 78.Dos.4º Ley IVA, porque la Sala de instancia afirma en la sentencia recurrida, en relación con las operaciones de suministro de agua que efectúa a sus vecinos, que el canon del agua ha de incluirse en la base imponible del IVA. Por ello, entiende también infringidos el art. 14 LGT y el art. 7.8º.F).b') Ley IVA. El primero, en cuanto prohíbe la analogía con el fin de extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Y el segundo, en la medida en que sujeta al IVA la distribución de agua efectuada por las correspondientes Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público. La Administración local recurrente los reputa vulnerados porque la Sala de instancia extiende el hecho imponible del IVA, que recae sobre el suministro del agua, al consumo del mismo, cuando dicho tributo lo que grava es la prestación del servicio de suministro o entrega de dicha agua, pero en ningún caso su consumo. La cuestión planteada consiste en determinar, en interpretación de los arts 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º Ley IVA, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del IVA por recaer sobre la misma operación gravada y la respuesta a dicha cuestión ha de ser que el IVA y el canon del agua no gravan el mismo hecho imponible, por lo que, en definitiva, no cabe la identificación de consumo o uso por causa de la afección medioambiental, que es la operación gravada por el canon del agua, y la distribución de agua, que es la operación gravada por el IVA. Considera la Sala que no puede identificarse uso o consumo con distribución de agua, motivo por el cual el uso o consumo de agua no puede entenderse como una entrega de bien o prestación de servicio sujeta a IVA en virtud del art. 7.8.F.b') Ley IVA. Interpretando los arts 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley IVA, el consumo de agua no puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua, por lo que el canon del agua no se puede incluir en la base imponible del IVA. [Vid., ATS, de 8 de mayo de 2020, recurso nº 6493/2019 (NFJ077943) y STSJ de Galicia de 28 de junio de 2019, recursos acumulados 15303/2018 y 15328/2018 (NFJ074888) que se casa y anula en el particular relativo a la desestimación acordada del recurso]

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7 y 78 y disp. adic cuarta.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

Ley 9/2010 de Galicia (Aguas), arts. 43 y 45.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 13, 73 y 78.

PONENTE:

Doña Maria de la Esperanza Cordoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 297/2021

Fecha de sentencia: 03/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6493/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/02/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6493/2019

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 297/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Díaz Delgado, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D.ª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 6493/2019, interpuesto por el procurador don Julio López Valcárcel, en representación del CONCELLO DE BÓVEDA (LUGO), contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia,

que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, relativa a liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018. La referida sentencia desestimó, por un lado, el recurso de la Corporación local e inadmitió, por otro, el presentado por la Comunidad Autónoma y Aguas de Galicia. Ambos recursos se dedujeron frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, desestimatoria de la reclamación económico- administrativa número 27-01155- 2017 y acumuladas números 27-01174-2017, 27-01172-2017 y 27-01173-2017 formuladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicio 2015.

La parte dispositiva de la sentencia de la Sala, objeto del recurso de casación, es del siguiente tenor literal:

"FALLO. Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

1. Inadmitir el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Xunta de Galicia y desestimar el promovido por el Concello de Bóveda contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, dictado en las reclamaciones económico-administrativas números 27/1155/2017, 27/1174/2017, 27/1172/2017 y 27/1173/2017, promovidas contra otros de la Dependencia de Gestión Tributaria de Lugo de la AEAT, sobre liquidaciones practicadas por el concepto de IVA, ejercicio 2015, periodos 1T, 2T, 3T y 4T.

2. No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales".

2. El Concello de Bóveda (Lugo), por un lado, y el letrado de la Xunta de Galicia, actuando en la representación que legalmente ostenta y de Aguas de Galicia, impugnaron la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 27-01155- 2017 y acumuladas números 27-01174-2017, 27-01172-2017 y 27-01173-2017 formuladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicio 2015.

La sentencia de 28 de junio de 2019 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018, desestimó, por un lado, el recurso de la Corporación local e inadmitió, por otro, el presentado por la Comunidad Autónoma y Aguas de Galicia, recursos ambos que se dedujeron frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, anteriormente referida.

La sentencia de la Sala, en relación al recurso interpuesto por el Concello de Bóveda, razona en los siguientes términos:

" TERCERO. - Sobre el concepto de contraprestación del artículo 78.Dos.4º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) en relación con el canon del agua.

Como regla general, la base imponible del IVA estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (artículo 78.Uno) y, en particular, integran el concepto de contraprestación a tales efectos, los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte .

La Administración demandada considera que el canon del agua y el IVA gravan idénticas operaciones y, en todo caso, el primero es un impuesto especial no excluido de la base imponible.

En cuanto a lo primero es necesario comenzar con una breve referencia a la Exposición de Motivos de la Ley 9/2010, en la que se reflejan los principios informadores del régimen económico financiero que se articula en torno al canon del agua y la tasa del coeficiente de vertido a sistemas de depuración. Así, respecto del Título IV que lleva por rúbrica " de la política de recuperación de los costes de los servicios", se afirma que su articulado responde a la asunción del principio comunitario del artículo 9 de la directiva marco del agua (2000/60/CE del Parlamento

Europeo y del Consejo, de 23 de octubre): se crea el canon del agua, a diferencia del anterior canon de saneamiento, con independencia de las acciones concretas de depuración de aguas residuales, para la recuperación de costes y con destino específico tendente al sostenimiento de programas de gastos ineludibles y una tasa específica del coeficiente de vertido a sistemas de depuración para la prestación de este servicio por parte de la Administración hidráulica de Galicia. La razón de ser entre el canon y la tasa es doble: por un lado, esa dualidad sirve para recuperar los costes medioambientales a que se refiere la Directiva marco del agua y, por otro, para permitir la realización de principios como el de solidaridad intraterritorial y el de justicia.

La contribución a un uso sostenible de los servicios públicos del agua y la contribución a la recuperación de diferentes costes en que se haya incurrido, son principios que informan la creación del canon. Según prevé el artículo 44 de la Ley 9/2010, su recaudación queda afectada al desarrollo de programas de gasto que promuevan: a) La prevención en origen de la contaminación y la recuperación y mantenimiento de los caudales ecológicos.

b) La consecución de los objetivos medioambientales fijados por la legislación y la planificación hidrológica de aplicación, y particularmente la dotación de los gastos de inversión, explotación y gestión de las infraestructuras que se prevean.

c) El apoyo económico a las administraciones que dentro de la Comunidad Autónoma de Galicia ejerzan competencias en el ámbito del ciclo urbano del agua.

d) Cualesquiera otros gastos que genere el cumplimiento de las funciones que se atribuyen a Aguas de Galicia.

Sentados los principios que informan la regulación y la afección del canon del agua, debemos fijar el hecho imponible del impuesto al que la Ley 9/2010 dedica el artículo 45.1, definiéndolo como el uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir ..., exigiéndose tanto por el uso o consumo de agua facilitada por entidades suministradoras como por el uso o consumo de agua en régimen de concesión para abastecimiento o procedente de captaciones propias, superficiales o subterráneas, incluidos los consumos o usos de aguas pluviales y marinas que efectúen directamente los usuarios, sin perjuicio de los supuestos de no sujeción y exención contemplados en el artículo 47.

El hecho imponible del canon lo conforma, pues, el consumo de agua, y debemos recordar que el Tribunal Constitucional en la sentencia nº 85/2013, de 11 de abril de 2013, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad núm. 9451-2006 interpuesto en relación con diversos preceptos de la Ley 1/2006 que regulaba idéntico impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma Vasca, declaró que el canon del agua persigue incentivar el uso eficiente de dicho bien gravando la afección que el uso consuntivo del agua ocasiona en el medio ambiente, por lo que no media actividad administrativa de carácter prestacional.

Conforme al artículo 7.8.F) LIVA en todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: ... b?) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

La operación gravada con IVA es la distribución o suministro de agua, con lo que el debate inicial se centra en si el canon recae sobre las operaciones que desarrolla la Administración recurrente que están sujetas a IVA, en cuyo caso, en aplicación del transcrito párrafo primero del artículo 78.Dos.4º LIVA el canon integraría el concepto de contraprestación y, por ende, la base imponible del IVA.

Como es sabido el sentido y alcance del término contraprestación forma parte de una disposición de Derecho de la Unión que no remite al Derecho de los Estados miembros (STJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto C 310/11), a partir de la cual el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha delimitado el alcance de las diversas partidas que lo integran. En particular, respecto de los impuestos que recaen sobre la operación gravada con IVA, el TJUE en sentencias de 11 de junio de 2015, asunto C-256/14 -ECLI:EU:C:2015:387-, declara que toda vez que los impuestos sobre las operaciones gravadas no contienen ningún valor añadido y no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien han de guardar una estrecha relación con dicha entrega para integrar la base imponible del IVA y para determinar la concurrencia de esa relevante y estrecha relación es decisivo los elementos coincidentes de los hechos imponibles de ambos impuestos (véanse, en ese sentido, las sentencias De Danske Bilimportører, C-98/05 , EU:C:2006:363 , apartado 17; Comisión/Polonia, C-228/09 , EU:C:2010:295 , apartado 30; Comisión/Austria, C-433/09 , EU:C:2010:817 , apartado 34, y TVI, C-618/11 , C-637/11 y C-659/11 , EU:C:2013:789 , apartados 37 y 39).

Sin desconocer la existencia de criterios discrepantes que recogen las sentencias del TSJ Cataluña en sentencia de 15 de marzo de 2016, recurso 13/2012 -ECLI: ES:TSJCAT:2016:3251- o la del TSJ País Vasco 35/2016, de 11 de febrero, en supuestos de análogos impuestos que el canon del agua de la CCAA de Galicia, entendemos que no cabe soslayar la indisoluble relación entre la operación gravada con el IVA y aquella sobre la que recae el canon del agua; aunque en puridad no cabe identificar el suministro con el consumo de un mismo bien, el primero no existiría sin el segundo y este precisa ineludiblemente de aquel, de modo que ambas operaciones integran un único ciclo en el que concurren ambos tributos.

En consecuencia, procede desestimar el recurso promovido por el Concello de Bóveda sin que, al estimar que se trata de un impuesto que recae sobre la misma operación gravada con IVA, sea preciso entrar a examinar si el canon del agua integraría la base imponible del IVA en atención a la previsión del párrafo segundo del artículo 78.Dos.4º LIVA".

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Julio López Valcárcel, en representación del Concello de Bóveda, y el letrado de la Xunta de Galicia, en la representación que legalmente ostenta y de Aguas de Galicia, presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recursos de casación contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018.

2. El Ayuntamiento de Bóveda, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 78.Dos.4º de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], en conexión con los artículos 7.8º.F).b') de dicho texto legal y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] que interpreta los artículos 11.A.2.a) de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE número 145, de 13 de junio de 1977, serie L, páginas 1 a 40) ["Sexta Directiva"] y 78.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE número 347, de 11 de diciembre de 2006, serie L, páginas 1 a 118) ["Directiva IVA"].

3. La Xunta de Galicia y Aguas de Galicia, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifican como infringidos: (i) el artículo 19.1, letras d) y g), LJCA, en relación con los artículos 78.Dos.4º LIVA, sexto.Uno, noveno y decimonoveno.Uno de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre); (ii) el artículo 78.Dos.4º LIVA, en conexión con los artículos 7.8º.F).b') de dicho texto legal y 14 LGT; y (iii) la jurisprudencia del TJUE que interpreta los artículos 11.A.2.a) Sexta Directiva y 78.a) Directiva IVA.

4. La Sala de instancia, por auto de 2 de octubre de 2019, tuvo por preparados los dos recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto las partes recurrentes -Ayuntamiento de Bóveda, Xunta de Galicia y Aguas de Galicia- como la parte recurrida -Administración General del Estado-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

5. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto el 8 de mayo de 2020, por el que acuerda:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/6493/2019 preparado por el procurador don Julio López Valcárcel, en representación del Concello de Bóveda, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar, en interpretación de los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4º) Inadmitir el recurso de casación RCA/6493/2019 preparado por el letrado de la Xunta de Galicia, en la representación que legalmente ostenta y de la entidad de Derecho público Aguas de Galicia, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018, con imposición de las costas procesales causadas, fijando en 500 euros la cantidad total máxima que podrá reclamar la Administración General del Estado por todos los conceptos".

Tercero.

Interposición del recurso de casación y oposición.

1. El procurador don Julio López Valcárcel, en representación del Concello de Bóveda (Lugo), por medio de escrito fechado el 10 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y termina solicitando:

"Que teniendo por presentado este escrito de interposición, con sus copias, se sirva admitirlo y en su virtud dictar sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso de casación, se anule la sentencia recurrida y se estime en su totalidad el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia, con imposición de sus costas a la Administración demandada".

2. El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 27 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, en el que interesa:

"Que teniéndome por opuesto al Recurso de Casación, tramite el proceso y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

Cuarto.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 30 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del 23 de febrero de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso interpuesto por el Concello de Bóveda (Lugo) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, a su vez, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 27-01155-2017 y acumuladas números 27-01174-2017, 27-01172-2017 y 27-01173-2017 formuladas en relación con el IVA, ejercicio 2015.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada en casación por la representación procesal del Concello de Bóveda (Lugo), es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"Determinar, en interpretación de los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. La Dependencia de Gestión Tributaria de Lugo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria practicó al Ayuntamiento de Bóveda liquidaciones por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los trimestres del ejercicio de 2015, de las que en conjunto resultó una cuota a pagar de 2.361,29 euros, más el importe de los intereses de demora y el de las sanciones por infracción tributaria, como consecuencia de incorporar a la base imponible del IVA el importe del canon del agua exigido por la Xunta de Galicia.

2.2. Contra las liquidaciones referidas el Concello de Bóveda interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, registradas con los núms. 27-01155-2017, 27-01174-2017, 27-01172-2017 y 27-01173-2017, que fueron resueltas de forma acumulada en la resolución dictada el 15 de diciembre de 2017, que desestimó las reclamaciones al considerar que el canon del agua debía

quedar incluido en la base imponible del IVA en aplicación del art. 78-Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

2.3. El Concello de Bóveda interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, registrado con el número 15303/2018, que desestimó el recurso en sentencia de 28 de junio de 2019, impugnada en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia a fin de determinar si el canon del agua cuestionado, que el Concello de Bóveda, en cuanto entidad suministradora, repercute a sus vecinos, forma parte de la contraprestación del servicio que presta, parte de que "[l]a operación gravada con IVA es la distribución o suministro de agua", por lo que centra el debate inicial "en si el canon recae sobre las operaciones que desarrolla la Administración recurrente que están sujetas a IVA, en cuyo caso, en aplicación del [...] párrafo primero del artículo 78.Dos.4º LIVA el canon integraría el concepto de contraprestación y, por ende, la base imponible del IVA". Reconoce "la existencia de criterios discrepantes", como los "que recogen las sentencias del TSJ Cataluña en sentencia de 15 de marzo de 2016, recurso 13/2012 -ECLI: ES:TSJCAT:2016:3251- o la del TSJ País Vasco 35/2016, de 11 de febrero, en supuestos de análogos impuestos que el canon del agua de la CCAA de Galicia". Y concluye razonando en los términos siguientes:

"(...) no cabe soslayar la indisoluble relación entre la operación gravada con el IVA y aquella sobre la que recae el canon del agua; aunque en puridad no cabe identificar el suministro con el consumo de un mismo bien, el primero no existiría sin el segundo y éste precisa ineludiblemente de aquél, de modo que ambas operaciones integran un único ciclo en el que concurren ambos tributos.

En consecuencia, procede desestimar el recurso promovido por el Concello de Bóveda sin que, al estimar que se trata de un impuesto que recae sobre la misma operación gravada con IVA, sea preciso entrar a examinar si el canon del agua integraría la base imponible del IVA en atención a la previsión del párrafo segundo del artículo 78.Dos.4º LIVA" (FD 3º).

En suma, la tesis de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la sentencia mencionada es, en definitiva, que si bien el canon del agua grava el "uso o consumo" y el IVA "la distribución", ello no es óbice para la aplicación del art. 78.2.4. párrafo primero LIVA, por cuanto son dos acciones indisociables, que forman parte de un mismo ciclo.

Segundo.

El canon del agua y los preceptos objeto de interpretación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. El canon del agua, regulado por la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de aguas de Galicia (DOG de 18 de noviembre) ["LAG"] es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Galicia con naturaleza de impuesto (artículo 42 LAG), cuyo hecho imponible está constituido por el uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir, considerándose incluida dentro de esta afección la incorporación de contaminantes en las aguas, y sin perjuicio de los supuestos de no sujeción y exención (artículo 45 LAG).

En cuanto a los obligados tributarios, se consideran sujetos pasivos a título de contribuyentes a los que usen o consuman el agua. Pero, en el supuesto de abastecimiento de agua por entidad suministradora, como el Concello de Bóveda, se toman por sujetos pasivos a título de sustitutos del contribuyente a las propias entidades suministradoras (artículo 46, apartados 1 a 3, LAG). Se atribuye la gestión, inspección, recaudación en período voluntario y ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria a Aguas de Galicia (artículo 62.1 LAG). En el supuesto de abastecimiento, la entidad suministradora está obligada a repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, repercusión que habrá de hacer constar de manera diferenciada en la correspondiente factura o recibo (artículo 63, apartados 1 y 5, LAG).

Tal y como señala el auto de admisión, el desarrollo reglamentario de estos preceptos se encuentra en los artículos 7 y 8 del Reglamento del canon del agua y del coeficiente de vertido a sistemas públicos de depuración de aguas residuales, aprobado por el Decreto 136/2012, de 31 de mayo (DOG de 22 de junio). Este último precepto, bajo el título " Sujeto pasivo a título de sustituto del contribuyente", expresamente dispone, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

" 1. En el supuesto de abastecimiento de agua por entidades suministradoras de agua, éstas tendrán la consideración de sujetos pasivos a título de sustituto del contribuyente.

2. Tienen la condición de entidades suministradoras de agua las personas físicas y jurídicas de cualquier naturaleza que, mediante instalaciones de titularidad pública o privada, sea con carácter oneroso o gratuito, efectúen un suministro en baja de agua, con independencia de que su actividad esté al amparo de un título administrativo de prestación de servicio. Asimismo, tendrán la condición de entidades suministradoras, a los efectos de lo establecido en este reglamento, aquellas comunidades de usuarios legalmente constituidas que, previa solicitud a Aguas de Galicia, soliciten intervenir como tales en la gestión y recaudación del canon del agua de sus comuneros.

3. Dentro del procedimiento de gestión del canon del agua, dichas entidades suministradoras están obligadas a:

a) Repercutir y recaudar el tributo de sus abonados y, en su caso, de los comuneros [...]."

2. De otro lado, el artículo 7. 8º LIVA declara sujetas al impuesto, en todo caso, 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 de distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía [letra b').

Por su parte, el artículo 78 LIVA, tras concretar que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (apartado Uno), incluye, en particular, en el concepto de contraprestación, entre otros, a los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA. Se entienden, asimismo, comprendidos en tal concepto los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (apartado Dos.4º).

En efecto, el art. 78 de la LIVA dispone, en lo que aquí nos atañe, que:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte".

3. Conforme señala al auto de admisión, estas disposiciones de la LIVA son transposición al Derecho interno de los artículos 13, 73 y 78.a) Directiva IVA, que disponen lo siguiente:

Artículo 13: " 1. 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.

2. Los Estados miembros podrán considerar como actividades en las que actúen como autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390".

Artículo 73: " En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

Artículo 78: " Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA [...]."

Tercero.

Cuestión suscitada por el auto de admisión y posiciones de las partes.

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre la cuestión nuclear que constituyó el objeto del litigio: determinar, en interpretación de los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada.

2. Considera la recurrente infringido el artículo 78.Dos.4º LIVA, porque la Sala de instancia afirma en la sentencia recurrida, en relación con las operaciones de suministro de agua que efectúa a sus vecinos, que el canon del agua ha de incluirse en la base imponible del IVA. Por ello, entiende también infringidos el artículo 14 LGT y el artículo 7.8º.F).b') LIVA. El primero, en cuanto prohíbe la analogía con el fin de extender más allá de sus términos

estrictos el ámbito del hecho imponible. Y el segundo, en la medida en que sujeta al IVA la distribución de agua efectuada por las correspondientes Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público. La Administración local recurrente los reputa vulnerados porque la Sala de instancia extiende el hecho imponible del IVA, que recae sobre el suministro del agua, al consumo del mismo, cuando dicho tributo lo que grava es la prestación del servicio de suministro o entrega de dicha agua, pero en ningún caso su consumo.

3. El Abogado del Estado sostiene que "el IVA grava el consumo, el suministro de agua y entra en aplicación cuando ese consumo se cobra, junto con los impuestos, tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas (el consumo de agua o su distribución). Si, como dice el recurrente, no va a haber consumo porque es "potencial", entonces no habrá partida sobre la que deba recaer el IVA y en ese caso el canon del agua irá por su lado, pero en los supuestos -los más numerosos, la práctica totalidad- en que se grava el consumo de agua, la distribución de agua si se quiere la partida del canon de agua deberá figurar dentro de la base imponible del IVA, eso es una interpretación razonable del juego de impuestos dicho con todo respeto y apelando a la Directiva del IVA, recogida por el Auto de admisión del TS, que es lo que fundamenta la actual normativa del IVA en los preceptos que aquí deben interpretarse por la Excm. Sala" añadiendo que "esta interpretación es la más correcta y adecuada a la Directiva europea y por ende a la LIVA, la Ley de Aguas de Galicia previó que el canon se cobrara en la misma factura del suministro del agua, donde figurara como partida a incluir en la base imponible del IVA".

Cuarto.

Solución a las pretensiones planteadas en el proceso.

1. La cuestión estriba en determinar, interpretando los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada.

2. La respuesta a dicha cuestión ha de ser que el IVA y el canon del agua no gravan el mismo hecho imponible, por lo que, en definitiva, no cabe la identificación de consumo o uso por causa de la afección medioambiental, que es la operación gravada por el canon del agua, y la distribución de agua, que es la operación gravada por el IVA.

En efecto, considera la Sala que no puede identificarse uso o consumo con distribución de agua, motivo por el cual el uso o consumo de agua no puede entenderse como una entrega de bien o prestación de servicio sujeta a IVA en virtud del 7.8.F.b') LIVA.

Ya se ha expuesto que, conforme al artículo 45.1 LAG, el canon del agua grava "el uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir, considerándose incluida dentro de esta afección la incorporación de contaminantes en las aguas", todo ello sin perjuicio de los supuestos de no sujeción y exención, lo que comporta que lo que se grava no es el suministro o distribución del agua, sino su uso o consumo, bien sea real o potencial, en atención a la afección al medio que su utilización pudiera producir.

La sentencia impugnada, si bien admite que "en puridad" no cabe identificar el suministro con el consumo de un mismo bien, sin embargo, considera que son dos acciones indisociables, pues "el primero -suministro- no existiría sin el segundo -consumo- y este precisa ineludiblemente de aquel, de modo que ambas operaciones integran un único ciclo en el que concurren ambos tributos".

Tal carácter indisociable no es compartido por esta Sala, por las siguientes razones. Ya se ha expuesto que, conforme al art. 45 LAG, se grava tanto el uso o consumo real de agua, como el potencial, implicando este último -consumo potencial-, tal y como expone la Corporación local recurrente, un agua que no ha sido aún entregada o efectivamente entregada. Pues bien, en este caso, se da la operación gravada por el canon del agua, uso o consumo, pero no se da la operación gravada por el IVA, distribución del agua, de tal forma que se devenga el canon del agua pero no se repercute el IVA, ya que no se realiza el hecho imponible gravado por el IVA.

De igual forma, hay supuestos en los que puede haber suministro, pero en cambio no hay consumo, como ocurre en el supuesto de viviendas cerradas con alta en el suministro del agua.

Asimismo, el art. 45.3 LAG señala que se grava el uso o consumo con independencia de la procedencia del agua, haciendo de esta forma referencia a diversos supuestos en los que se produce el consumo sin que siempre vaya precedido de suministro. Así, dispone el apartado 3 del precepto que:

"El canon se exigirá tanto por el uso o consumo de agua facilitada por entidades suministradoras como por el uso o consumo de agua en régimen de concesión para abastecimiento o procedente de captaciones propias, superficiales o subterráneas, incluidos los consumos o usos de aguas pluviales y marinas que efectúen directamente los usuarios, sin perjuicio de los supuestos de no sujeción y exención contemplados en el artículo 47".

En consecuencia, habrá consumo gravado si hay suministro, pero también si el agua es obtenida mediante concesiones de abastecimiento, o si procede de captaciones propias del usuario (pozos, derivaciones, balsas,

presas...), o si se trata de consumo de aguas pluviales o marinas, por lo que son supuestos de consumo y no todos ellos van necesariamente asociados a una prestación de servicio de suministro.

En último término, también hay supuestos de consumo precedido de suministro que no se sujetan al canon del agua, pero en los que el suministro sí estaría sujeto al IVA, pues el artículo 47.1 LAG excluye del canon del agua los usos agrícolas, forestales y ganaderos por entender que en ellos no se da el presupuesto de afección ambiental.

En consecuencia, no puede concluirse que el IVA y el canon del agua graven el mismo hecho imponible, por lo que, en definitiva, no cabe la identificación de consumo o uso por causa de la afección medioambiental (operación gravada por el canon) y distribución de agua (operación gravada por el IVA).

3. De otro lado, tampoco puede colegirse que el canon del agua y el IVA graven las mismas operaciones.

Ya se ha expuesto que las disposiciones de la LIVA son transposición al Derecho interno de los artículos 13, 73 y 78.a) de la Directiva IVA, disponiendo este último que "Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA", por lo que resulta de especial relevancia la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya hecho de dichos preceptos.

La sentencia impugnada hace expresa mención a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL, asunto C-256/14 , que declara:

"El Tribunal de Justicia ya ha precisado que, para que un tributo pueda quedar comprendido en la base del IVA, pese a no representar ningún valor añadido ni constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, debe guardar una relación directa con dicha entrega o prestación, y que la cuestión de si el hecho imponible del citado tributo coincide con el del IVA es un elemento determinante para determinar la existencia de tal relación (véanse, en ese sentido, las sentencias De Danske Bilimportører, C-98/05, apartado 17; Comisión/Polonia, C-228/09, apartado 30; Comisión/Austria, C- 433/09, apartado 34, y TVI, C-618/11, C-637/11 y C-659/11, apartados 37 y 39)".

Conforme a dicha sentencia, resulta relevante para que un tributo pueda quedar comprendido en la base del IVA que, pese a no constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, guarde una relación directa con dicha entrega o prestación. A tal fin, ha señalado la sentencia del TJUE de 1 de junio de 2006, asunto C-98/05, que resuelve una cuestión prejudicial planteada por un tribunal danés ante un supuesto en el que se discutía si debía incluirse en la base imponible del IVA por la adquisición de un vehículo, el impuesto por primera matriculación, que el impuesto aludido no grava la entrega del bien que grava el IVA (" el hecho imponible del impuesto de matriculación no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación de éste en territorio danés"), lo que también ocurre en el canon del agua que se examina, en el que lo que se grava no es el suministro de agua sino las afecciones ambientales inherentes al uso o consumo real o potencial del agua. Además, la sentencia referida considera ilustrativo de la inexistencia de relación directa el hecho de que el tributo se exija en supuestos en los que no hay entrega del bien (" se ve corroborado asimismo por el hecho ... de que el impuesto de matriculación sea exigible en determinados supuestos caracterizados por la falta de entrega dentro del territorio danés, tal como el del vehículo trasladado por su propietario a Dinamarca en el marco de una mudanza y destinado a ser utilizado en la vía pública en dicho Estado miembro o el del vehículo reparado a raíz de un accidente y destinado de nuevo a una utilización de esta índole"), lo que resulta trasladable al canon del agua examinado, que, como se ha expuesto, grava usos de agua que no vienen precedidos de suministro, y, en ocasiones, consumos precedidos de suministro que no se sujetan al canon, como ocurre en los usos agrícolas, forestales y ganaderos.

La conclusión alcanzada no puede verse obstada por el hecho de que el suministrador del agua utilice la factura que recoge la entrega sujeta al IVA para señalar el importe del canon de agua al usuario, toda vez que es una exigencia legalmente establecida en el artículo 63 LAG que, como hemos visto, dispone que la entidad suministradora está obligada a repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, repercusión que habrá de hacer constar de manera diferenciada en la correspondiente factura o recibo (artículo 63, apartados 1 y 5 LAG).

4. Procede, por último, examinar si resulta de aplicación el artículo 78.Dos.4. párrafo segundo de la LIVA, pese a que la sentencia impugnada consideró dicho extremo innecesario por derivar la inclusión del canon en la base imponible del IVA del párrafo primero del precepto.

Dispone el referido artículo lo siguiente:

"Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte".

Sostuvo el TEAR en su resolución de 15 de diciembre de 2017, previa remisión a anterior resolución de 30 de septiembre de 2016 -reclamación 32/920/15- que:

"(...) siendo el canon del agua un impuesto especial de finalidad medioambiental, que se exige en relación con el mismo bien (el agua) que es objeto de las operaciones gravadas por el IVA, debe quedar incluido en la base imponible del IVA en aplicación del art. 78.Dos.4º, segundo párrafo de la LIVA".

Frente a ello, considera la Sala que la conclusión anticipada, consistente en que el párrafo primero del referido precepto no permite incluir el canon del agua en la base imponible del IVA, ha de ser ratificada si procedemos a analizar el párrafo segundo.

En efecto, el párrafo segundo no es una regla especial frente al párrafo primero, sino una especificación de la situación descrita en el párrafo primero, lo que se demuestra por la forma en que se introduce (" Lo dispuesto en este número comprenderá..."), de forma que el legislador se limita a aclarar que dentro de los " tributos" que se enumeran en el párrafo primero estarán también los " impuestos especiales" y lo hace, tal y como argumenta la recurrente, para resolver cualquier duda ante la circunstancia de que los impuestos se definen como tributos que no obedecen a contraprestación (art. 2.2.c) de la LGT), siendo así que el artículo 78.Dos. precisamente está estableciendo un listado de manifestaciones del concepto "contraprestación".

Además, considera la Sala que no ha pretendido el legislador en el párrafo segundo establecer para los impuestos especiales una norma diferente que la que el párrafo primero contiene para el resto de los tributos, de tal forma que los impuestos especiales deberán gravar las mismas operaciones que el IVA para ser incluidos en la base imponible de éste, pues, como afirma la recurrente, lo contrario supondría interpretar el párrafo segundo no sólo en contra de sus propios términos, sino también en contra de lo establecido por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJUE que la interpreta.

Pero hay un dato más que se considera particularmente relevante, como es que la referencia que el párrafo segundo hace a los impuestos especiales debe entenderse hecha a los regulados en la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), entre los que no se encuentra el canon del agua, pues así lo dispone de forma expresa la Disposición Adicional 4ª de la LIVA, que establece:

"Cuarta. Delimitación de las referencias a los Impuestos Especiales.

Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, no tendrán la naturaleza de bienes objeto de los Impuestos Especiales ni la electricidad ni el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red".

Reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los impuestos especiales son tributos armonizados en el seno de la Unión Europea. Inicialmente la norma armonizadora fue la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOUE, serie L, nº 76, de 23 de febrero de 1992, p.1). Después fue sustituida, con efectos desde el 1 de abril de 2010, por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE, serie L, nº 9, de 14 de enero de 2009, p.12).

La LIE es transposición de dichas normas del Derecho derivado de la Unión Europea. Conforme a su artículo 1.1 "[l]os impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley". A la vista de lo anterior, "tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón" (artículo 1.1).

Conforme a ello, las referencias que en la LIVA se contienen a " impuestos especiales" deben entenderse realizadas a los comprendidos en el art. 2 de la LIE, por cuanto la redacción del párrafo segundo a ello remite (al exceptuar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que es uno de los relacionados en el art. 2), siendo así que, además, ambas normas obedecen al mismo impulso armonizador del Derecho comunitario, que determina, como se ha expuesto, que con la LIE se regulen los impuestos indirectos sobre consumos específicos que gravan en fase única la fabricación, importación e introducción en territorio nacional de determinados bienes, naturaleza que no comparte el canon del agua examinado.

Quinto.

Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar, en interpretación de los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el consumo de agua puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua y si, en tal caso, el canon del agua se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por recaer sobre la misma operación gravada".

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, e interpretando los artículos 7.8º.F).b') y 78.Dos.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe ser que el consumo de agua no puede equipararse a la prestación del servicio de suministro de agua, por lo que el canon del agua no se puede incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal del CONCELLO DE BÓVEDA (LUGO), frente a la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, aquí recurrida, pues ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia.

Lo expuesto implica, asimismo, la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del CONCELLO DE BÓVEDA (LUGO), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 27-01155- 2017 y acumuladas números 27-01174-2017, 27-01172-2017 y 27-01173-2017 formuladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

Séptimo.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal del CONCELLO DE BÓVEDA (LUGO), contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso número 15303/2018 y acumulado número 15328/2018, sentencia que se casa y anula en el particular relativo a la desestimación acordada del recurso promovido por el Concello de Bóveda contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, dictado en las reclamaciones económico-administrativas números 27/1155/2017, 27/1174/2017, 27/1172/2017 y 27/1173/2017.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del CONCELLO DE BÓVEDA (LUGO) contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 15 de diciembre de 2017, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números 27/1155/2017, 27/1174/2017,

27/1172/2017 y 27/1173/2017, relativas a liquidaciones practicadas por el concepto de IVA, ejercicio 2015, resolución y liquidaciones que se anulan por su disconformidad a Derecho, con los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración.

Cuarto.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández D. Ángel Aguallo Avilés

D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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