

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 2013/2024 de 19 de diciembre de 2024
Rec. n.º 3409/2023

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. Tipo reducido. Aguas. Suministro de agua previamente desalada. El art. 91.Uno.1.4.º Ley IVA dispone que se aplicará el tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, y la disp. trans. novena del RDLeg. 1/2001 (TR Ley de Aguas) que se refiere a las instalaciones de desalación de agua de mar que se encontraran en funcionamiento y se deberá analizar el concepto de entrega de bienes definido en el art. 8 Ley IVA y en el art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, porque la sentencia de instancia cuestiona que el suministro de agua participe de esta naturaleza, al no disponer la UTE de título habilitante que otorgue el poder de disposición sobre el agua. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, pueden ser consideradas como entregas de bienes susceptibles de tributar al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el art. 91.Uno.1.4.º Ley IVA, ya que no hay jurisprudencia sobre la posibilidad de deslindar a efectos del IVA, en este tipo de negocios jurídicos, dos actos de régimen distinto, un acto de entrega de bienes y otro de prestación de servicios; o bien de apreciar que solo existe una operación compleja, en la que debe primar, como se postula, el suministro del agua sobre el resto de prestaciones a que se obliga el concesionario en la fase de explotación de la planta desaladora, todo ello a efectos de la determinación del tipo de IVA aplicable. El recurrente considera que, a tenor de las normas reguladoras del IVA y la jurisprudencia del TJUE, el tipo aplicable es el reducido del 10 por 100 del art. 91.Uno.1.4º Ley IVA aplicable a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego. La Administración tributaria descarta la aplicación del tipo reducido, habida cuenta de que, en su opinión, la concesión administrativa consiste en la construcción de una obra y en su posterior explotación, lo que debe considerarse como una única operación de prestación de servicios, constituyendo la entrega de las obras una mera operación instrumental, pues la que es relevante a los efectos del IVA es la prestación del servicio, en este caso la desalinización del agua, a la que no cabe aplicar el tipo impositivo reducido. La sentencia impugnada funda su decisión en que el contrato en cuyo marco se realizan las operaciones gravadas es de concesión mixto, que comprende el proyecto y la realización de una obra, consistente en la construcción de una planta desaladora, y la explotación ulterior de ésta, siendo esta explotación, a su vez, también compleja, pues no solo supone el suministro de agua desalada, sino también la captación del agua del mar, su desalación y el mantenimiento de las instalaciones, de modo que no puede aislarse la operación consistente en el suministro de agua de las demás ni considerarse principal, pues solo la explotación de la planta tendría esta naturaleza. De todo ello colige que no se trata de una entrega de bienes lo retribuido mediante las facturas respecto de cuyo importe se discute el tipo impositivo de IVA aplicable. El Tribunal, a la vista de los términos del contrato complejo celebrado y en presencia de los factores distintivos provenientes de la doctrina del TJUE sobre las prestaciones principales y accesorias, llegamos a la conclusión de que la operación que se realiza en desarrollo del contrato público celebrado al efecto constituye un supuesto de entrega de bienes y más concretamente, entrega de agua para alimentación o consumo humano, favorecida con el tipo bonificado del 10 por 100. Admitir los fundamentos de la sentencia impugnada la entrega de bienes consistente en agua para alimentación o consumo

Síguenos en...



humano o animal, o para riego, se vería privada de esa ventaja fiscal, al margen de la finalidad legal que la legitima, por el solo hecho de su proveniencia de una actividad de desalación. Así el Tribunal fija como jurisprudencia que Las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, como operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen entregas de bienes que tributan al tipo reducido del 10 por ciento, conforme al artículo 91.Uno.1.4º LIVA, por considerarse que la conexión indisociable entre todas las actividades que el concesionario realiza en cumplimiento del contrato deben ser objeto de un tratamiento unitario y, en las circunstancias que presenta el asunto que nos ocupa, debe predominar la faceta de entrega del agua potable a los destinatarios o consumidores finales, atendiendo a la finalidad última a que aspiraba la celebración del contrato administrativo y a la percepción del consumidor sobre la índole de las prestaciones examinadas.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 2.013/2024

Fecha de sentencia: 19/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3409/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3409/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 2013/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3409/2023**, interpuesto por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, en nombre y representación de **UTE ACCIONA Y CADAGUA DESALADORA ALICANTE**, contra la sentencia de 8 de marzo de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº

Síguenos en...



1425/2021. 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 8 de marzo de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo que sigue:

"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Acciona Agua, S.A., y Cadagua, S.A., UTE, contra la resolución de 18 de febrero de 2021, del TEAC, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de 31 de julio de 2018, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación en concepto de IVA, periodos 2013 a 2015, por ser dicha resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho. Con expresa imposición de costas a la parte demandante [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Gloria Messa Teichman, en nombre y representación de UTE Acciona y Cadagua Desaladora Alicante, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 26 de abril de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación:

Los artículos 8 y 91.Uno.1.4º de la Ley 97/1992, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA); el artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA) y la disposición transitoria 9ª del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

3. La Sala a *quotuvo* por preparado el recurso de casación mediante auto de 5 de mayo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Messa Teichman, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 8 de mayo de 2023; y el Abogado del Estado, en la que por ley ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 31 de mayo de 2023, dentro 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 en auto de 24 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, pueden ser consideradas como entregas de bienes susceptibles de tributar al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.4º LIVA [...]"

2. La UTE recurrente interpuso recurso de casación en escrito de 14 de marzo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] A la luz de todo lo expuesto, dicte en su día Sentencia fijando la interpretación de la jurisprudencia del TJUE y de la Disposición Transitoria 9ª de la Ley de Aguas infringidas conforme a la fundamentación contenida en el cuerpo de este escrito y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2023 (Rec. 1425/2021), interpretando la mencionada jurisprudencia comunitaria y legislación estatal en el sentido de que en el supuesto de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta también como una operación compleja a efectos del IVA, que si bien obliga con carácter previo a la captación y desalación de agua de mar, su finalidad última es el "suministro de agua" para consumo humano, como prestación preponderante; y al contar con título habilitante atendiendo a una perspectiva económica e incluso desde una óptica estrictamente formal según los términos de la Disposición Transitoria 9ª de la Ley de Aguas , habrá de considerar que se trata de una entrega de bienes a la que le resulta de aplicación el tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.1.4º LIVA [...]"

Síguenos en...

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito el 30 de abril de 2024, en que manifiesta:

"[...] Saliendo al paso de la pretensión final formulada de adverso, solicitamos, en primer lugar, de esa Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina que:

- Las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen una prestación de servicios a efectos del IVA sujeta al tipo general del 21% del artículo 90.Uno de la LIVA .

Sobre esa base, desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada.

Por lo expuesto,

SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]"

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 29 de octubre de 2024, día 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 consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, pueden ser consideradas como entregas de bienes susceptibles de tributar al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.4º LIVA.

SEGUNDO.-Planteamiento del recurso de casación.

1.Se impugna en este recurso la sentencia de 8 de marzo de 2023, arriba reseñada, en recurso dirigido frente a la resolución del TEAC de 18 de febrero de 2021, que desestimó la reclamación contra el acuerdo de 31 julio de 2018, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, entablada frente a liquidación de IVA, 2013 a 2015.

La sentencia impugnada funda su decisión en que el contrato en cuyo marco se realizan las operaciones gravadas es de concesión mixto, que comprende el proyecto y la realización de una obra, consistente en la construcción de una planta desaladora, y la explotación ulterior de ésta, siendo esta explotación, a su vez, también compleja, pues no solo supone el suministro de agua desalada, sino también la captación del agua del mar, su desalación y el mantenimiento de las instalaciones, de modo que no puede aislarse la operación consistente en el suministro de agua de las demás ni considerarse principal, pues solo la explotación de la planta tendría esta naturaleza. De todo ello colige que no se trata de una entrega de bienes lo retribuido mediante las facturas respecto de cuyo importe se discute el tipo impositivo de IVA aplicable.

A fin de resolver la cuestión casacional, será necesario abordar el contenido del artículo 91.Uno.1.4º de la Ley 97/1992, reguladora del impuesto sobre el valor añadido -LIVA-, que dispone que se aplicará el tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, así como, según indica el recurrente, la disposición transitoria 9ª del TRLA, que se refiere a las instalaciones de desalación de agua de mar que se encontraran en funcionamiento de conformidad con la regulación establecida por el artículo 12 bis de la Ley 46/1999, de 14 de diciembre-. También será necesario analizar el concepto de entrega de bienes definido en el artículo 8 LIVA y en el art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -Directiva IVA-, porque la sentencia cuestiona que el suministro de agua participe de esta naturaleza, al no disponer la UTE de título habilitante que otorgue el poder de disposición sobre el agua.

Síguenos en...

2. También se indica en el auto de admisión que el interés casacional objetivo se asienta en el hecho de que el litigio presenta un problema jurídico susceptible de trascender el caso objeto de examen y plantearse en todas las situaciones en las que una empresa opere en el marco de un contrato de concesión como el que subyace en esta *litis*, dilema que no ha sido abordado por el Tribunal Supremo, con lo que cabe apreciar la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA. En particular, no hay jurisprudencia sobre la posibilidad de deslindar a efectos del IVA, en este tipo de negocios jurídicos, dos actos de régimen distinto, un acto de entrega de bienes y otro de prestación de servicios; o bien de apreciar que solo existe una operación compleja, en la que debe primar, como se postula, el suministro del agua sobre el resto de prestaciones a que se obliga el concesionario en la fase de explotación de la planta desaladora, todo ello a efectos de la determinación del tipo de IVA aplicable.

Asimismo, resulta afectado el caso previsto en el artículo 88.2.f) LJCA, ya que el problema jurídico suscitado versa sobre un impuesto armonizado y es posible que el Derecho de la Unión Europea, y en particular la Directiva IVA, haya sido interpretado en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE, o en supuesto en que pudiera exigirse su intervención a título prejudicial.

3. A tal efecto, la sentencia del TJUE que ha sido invocada por la parte recurrente en defensa de su tesis, de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (se cita erróneamente el C-112/05), se pronuncia sobre un caso que guarda ciertas similitudes con el presente: en ella no se concede mayor preponderancia a la prestación de servicios por el simple hecho de que sea indispensable la instalación de un cable submarino para poder utilizarlo y aunque, debido a la distancia y a la dificultad del terreno, la incorporación del cable al suelo revista gran complejidad y requiera el empleo de medios importantes, concluye que una operación cuyo objeto es entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, constituye una entrega de un bien a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva si resulta que, tras las pruebas de funcionamiento efectuadas por el proveedor, se transmite el cable al cliente.

4. No obstante ello, la semejanza de los contratos estudiados en aquel asunto y en este litigio no es total, con lo que la jurisprudencia comunitaria puede no ser suficiente para dar respuesta a la cuestión litigiosa que ahora se suscita.

La tesis enarbolada por la parte recurrente es la de que el recurso de casación debe ser estimado, por considerarse que, a tenor de las normas reguladoras del IVA y la jurisprudencia del TJUE que hemos reflejado, el tipo aplicable es el reducido del 10 por 100 del artículo 91. Uno. 1.4º de la Ley 97/1992, del IVA -LIVA-, aplicable a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.

5. De lo expuesto hasta ahora cabe indicar, como punto de partida, que estamos ante un contrato administrativo de concesión mixto, lo que comporta, como prestación esencial del concesionario, la elaboración del proyecto y la realización de una obra pública -la construcción de la desaladora-, así como su explotación posterior -lo que se admite por ambas partes-, pero hay que advertir que esta última actuación, la de explotación, resulta ser, a su vez, una operación compleja, ya que no entraña solo el suministro del agua desalada, sino la previa captación del agua de mar, el mismo proceso de desalación con la puesta en circulación del agua resultante e, incluso, el mantenimiento de las instalaciones.

6. Conforme a las características del clausulado contractual como de los parámetros jurisprudenciales comunitarios, esta Sala considera que estamos ante un supuesto de entrega de bienes a efectos de la aplicación del tipo reducido de gravamen del 10 por 100. Las razones jurídicas son estas:

a) De la jurisprudencia del TJUE se desprende que, en el caso de una operación compleja única, como la que se examina, una prestación se considera accesoria de una principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse las SSTJUE de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24, y CCP, apartado 30).

Así, desde la perspectiva del consumidor medio, la clave reside en la *entrega o suministro de agua*, siendo accesorias a esta finalidad capital las demás prestaciones. De hecho, el objeto del contrato (cláusula 2ª) es la aportación al Canal de Alicante de la Mancomunidad de los Canales del Taibilla de un volumen diario de cincuenta mil (50.000) metros cúbicos de agua desalada, al margen de las tareas de captación de agua de mar y desalación.

La finalidad del agua desalada se recoge en la cláusula 1.7 del PCAP -*Composición y fines a que deberá destinarse el agua producida*-. "El agua desalada producida por la planta objeto de

esta concesión se destinará al abastecimiento de las poblaciones servidas por la Mancomunidad de Canales de Taibilla, formando parte de los recursos de la Confederación del Júcar".

De esta forma, el consumidor medio sólo percibe una entrega de agua potable en un punto concreto, de la que es destinatario, desconociendo o no teniendo por qué conocer su origen y su tratamiento previo.

b) En conexión con lo anterior, dado que la comercialización de un bien suele ir acompañada -y en este caso también- de una prestación de servicios -al menos- mínima, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una prestación compleja que incluye también la entrega de dicho bien (véanse las *sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09*, apartado 63, y de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19*, apartado 50).

Por ende, la actividad del concesionario que, en cumplimiento y ejecución de un contrato administrativo de concesión de obra pública, provee la captación y desalación del agua de mar, entraña una prestación de servicios mínima que el suministro de agua lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye dicha entrega de agua.

Asimismo, la asistencia técnica que pueda resultar necesaria en tal sentido, no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro del agua necesaria. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de agua.

No se trata, como afirma la sentencia ahora impugnada, de verificar que no haya preponderancia del suministro de agua sobre la actividad que lo hace posible, sino de valorar el conjunto de servicios previos, auxiliares y necesarios para la entrega de un producto en las condiciones contractualmente fijadas: agua desalada, para lo que antes se ha realizado una amplia variedad de operaciones supeditadas al suministro, puro y simple, de esa agua desalada.

c) Un elemento sólidamente indiciario de la razón que asiste a la UTE recurrente es que la facturación se debe realizar siempre atendiendo al número de metros cúbicos de agua desalada (cláusula 5 del contrato, en relación con la cláusula 1.17 del pliego -PCAP-), ya sean metros cúbicos fijos, por establecerse en el contrato un importe que cubre la amortización y parte de la explotación; ya sea metros cúbicos efectivamente suministrados, en el caso de la explotación efectiva. Hay un precio único de facturación, atendiendo al total de gastos accesorios incurridos, añadiendo ese coste al precio del "suministro de agua".

d) Al respecto, es de citar la STUJE, asunto C-282/22, P. w W., a la que más adelante nos referiremos con mayor detalle:

"43. Esta conclusión no se ve desvirtuada por la circunstancia mencionada por dicho tribunal en el sentido de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, **puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida**, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga".

7. Como bien indica el auto de admisión, no existe pronunciamiento expreso sobre el particular, si bien la Administración alude en sustento de su tesis a la sentencia de esta Sala y Sección de 1 de junio de 2017 (recurso 36/2016), pero su objeto difiere de modo sustancial del caso debatido. Se reproduce por su interés el contenido decisorio de su fundamento de derecho 5º:

"[...] Pues bien, siendo todo ello así, hay que reconocer que el contrato celebrado para la construcción del Hospital de M..., mantenimiento y explotación de sus infraestructuras tenía como único objeto la prestación de un conjunto de servicios que respondían a una finalidad común, la gestión hospitalaria, con el objetivo de atender no sólo el alojamiento y manutención de los pacientes, sino todas las necesidades del centro hospitalario, prestación de servicios de naturaleza compleja para permitir, a su vez, a la entidad pública concedente la prestación de los servicios sanitarios de su competencia.

Ante la finalidad común perseguida, a juicio de la Sala, resultaba de aplicación el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, en la redacción vigente en el periodo litigioso, que establecía que el IVA se exigirá al tipo impositivo del 16%, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente, cuyo apartado Uno 2 permitía aplicar el tipo reducido del 7% a "los servicios de hostelería, acampamiento y balneario, los de restaurante y en general el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario". Este último precepto no podía tenerse en cuenta en este caso dado que todos los servicios que la entidad concesionaria asumió, salvo el de gestión de restauración, no tenían encaje, al hacer referencia al centro sanitario en su totalidad, no a la parte estrictamente residencial.

La recurrente se apoya en resoluciones de la propia Dirección General de Tributos que inicialmente vino a equiparar los servicios residenciales no sanitarios con los servicios de alojamiento y manutención, haciéndoles tributar al tipo reducido, por todas, la consulta nº V2339/07 de 5 de noviembre de 2007. Sin embargo no cabe desconocer que en este tipo de concesiones el destinatario de los servicios que presta el concesionario es la propia Administración concedente, y no el público en general, lo que explica que en el Pliego de Condiciones aprobado en este caso ni siquiera se mencione el alojamiento al hacer referencia únicamente al mantenimiento de la infraestructura y del equipamiento, a disposición de la Administración concedente, junto con otros servicios complementarios.

Por tanto, un edificio hospitalario cedido a la Administración no puede considerarse como una prestación de servicios de alojamiento, pues para ello sería necesario que el destinatario de los servicios fueran los particulares, lo que no es el caso.

Por todo lo anterior, procede desestimar el motivo".

Sin embargo, la índole del expresado asunto no permite una traslación al caso, dada la muy diferente naturaleza de las actividades que, en ejecución del contrato, como prestaciones de servicios todas ellas, se realizaban entonces, ajenas por completo a la índole de la entrega de bienes aquí polémica.

8. Es de destacar, sin embargo, por su mayor conexión con el presente recurso, la sentencia TJUE de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22, P. w W., porque es la que analiza un caso más parecido al actual (*recarga de vehículos eléctricos como entrega de bienes, precedida de servicios accesorios*).

9. Por lo que se refiere a las normas jurídicas de cuya recta interpretación se trata, cabe mencionar las siguientes:

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -Directiva IVA-.

A tenor de los que dispone su artículo 2, apartado 1:

"Estarán sujetas al [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;...

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal".

El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

"Se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

A tenor del artículo 15, apartado 1, de la mencionada Directiva:

"La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible".

El artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva establece:

"Serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes".

10. La sentencia impugnada funda su decisión desestimatoria en que el contrato en cuyo marco se realizan las operaciones gravadas es de concesión mixto, en tanto comprende el proyecto y la realización de una obra, consistente en la construcción de una desaladora, y la explotación ulterior de ésta, siendo esta explotación también compleja, pues no solo supone el suministro de agua desalada, sino también la captación del agua del mar, su desalación y el mantenimiento de las instalaciones, de modo que no puede aislarse la operación consistente en el suministro de agua de las demás, ni tampoco considerarse principal, pues solo la explotación de la planta tendría esta naturaleza. De todo ello colige que no se trata de una entrega de bienes lo retribuido mediante las facturas respecto de cuyo importe se discute el tipo impositivo de IVA aplicable.

11. A fin de resolver la cuestión referida será necesario tomar en cuenta lo estipulado en el artículo 91.Uno.1.4º de la Ley 97/1992, del impuesto sobre el valor añadido -LIVA-, que dispone que se aplicará el tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las *entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego*, así como según indica el recurrente, la disposición transitoria novena del Texto Refundido de la Ley de Aguas -TRLA-, que se refiere a las instalaciones de desalación de agua de mar en funcionamiento, de conformidad con la regulación establecida por el artículo 12 bis de la Ley 46/1999, de 14 de diciembre-. También será necesario analizar el concepto de entrega de bienes definido en el artículo 8 LIVA y en el art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, porque la sentencia de instancia cuestiona que el

suministro de agua participe de esta naturaleza, al no disponer la UTE de título habilitante que otorgue el poder de disposición sobre el agua.

TERCERO.-El juicio de la Sala.

1. Concurrencia de una prestación única en el seno de un contrato de concesión mixto.

La resolución del asunto ha de realizarse a la luz de la normativa comunitaria y su exégesis por la jurisprudencia del TJUE, dado el carácter armonizado de la legislación de IVA, tarea que debemos acometer ponderando las circunstancias del caso y sus particularidades en nuestra legislación.

a) Pautas de referencia en la jurisprudencia de la Unión Europea:

Cabe mencionar al respecto la STJUE de 20 de abril de 2023, asunto C- 282/22, P. w W., antes mencionada (énfasis de esta sentencia):

"27 Es preciso señalar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» [sentencias de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09 , C-499/09 , C-501/09 y C-502/09 , EU:C:2011:135 , apartado 52, y de 25 de marzo de 2021, *Q-GmbH* (Seguro de riesgos especiales), C-907/19 , EU:C:2021:237 , apartado 19 y jurisprudencia citada].

28 En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09 , C-499/09 , C-501/09 y C-502/09 , apartado 53, y de 25 de marzo de 2021, *Q-GmbH* (Seguro de riesgos especiales), C-907/19 , apartado 20 y jurisprudencia citada].

29 Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09 , apartado 23).

30 Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorial de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09 , C-499/09 , C-501/09 y C-502/09 , EU:C:2011:135 , apartado 54, y de 4 de marzo de 2021, *Frenetikexito*, C-581/19 , EU:C:2021:167 , apartado 41)".

En el mismo sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2021, asunto C-581/19, emitida igualmente por el TJUE (*Frenetikexito-Unipessoal Lda.*):

"[...] 37. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en los supuestos en los que una operación económica está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate para determinar si de ella resultan una o varias prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96 , EU:C:1999:93 , apartado 28 y jurisprudencia citada), bien entendido que, por regla general, toda prestación debe considerarse una prestación distinta e independiente, como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 [sentencia de 2 de julio de 2020, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19 , apartado 23 y jurisprudencia citada].

38. Sin embargo, como excepción a esta regla general, en primer lugar, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por ello, existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial [sentencia de 2 de julio de 2020, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19 , apartado 23 y jurisprudencia citada].

Síguenos en...

39. A tal efecto, como puso de manifiesto la Abogada General en los puntos 22 a 33 de sus conclusiones, hay que identificar los elementos característicos de la operación de que se trate (*sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05* , apartado 22, y de 18 de enero de 2018, *Stadion Amsterdam, C-463/16* , *EU:C:2018:22* , apartado 30), situándose en el punto de vista del consumidor medio (*sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11* , apartado 21 y jurisprudencia citada). El conjunto de indicios al que se recurre para ello incluye distintos elementos: los primeros, de carácter intelectual e importancia decisiva, que tienen por objeto acreditar el carácter indisociable o no de los elementos de la operación de que se trata (*sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18* , apartado 30) y su finalidad económica, única o no [*sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19* , apartado 34]; los segundos, de carácter material y sin importancia decisiva (véase, en este sentido, la *sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96* , apartado 31), que respaldan, en su caso, el análisis de los primeros elementos, como el acceso separado (*sentencia de 17 de enero de 2013, BG? Leasing, C-224/11* , apartado 43) o conjunto(*sentencia de 8 de diciembre de 2016, Stock ?94, C-208/15* , apartado 33) a las prestaciones controvertidas o la existencia de una facturación única (*auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services, C-117/11* , apartado 34 y jurisprudencia citada) o diferenciada (*sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16* , apartado 27).

40. En segundo lugar, una operación económica consiste en una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal [*sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19* , apartado 29 y jurisprudencia citada].

41. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el primer criterio que se ha de considerar a este respecto es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador [*sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19* , apartado 29 y jurisprudencia citada].

42. El segundo criterio, que es en realidad un indicio del primero, resulta de la consideración del valor respectivo de las prestaciones que componen la operación económica, una de las cuales resulta mínima, o incluso marginal, en relación con la otra (véase, en este sentido, la *sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97* , *EU:C:1998:496* , apartado 24).

43. En tercer lugar, como señaló la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, en virtud de la Directiva 2006/112, las prestaciones «directamente relacionadas» con una prestación exenta comparten su exención con el fin de que esa exención del impuesto resulte plenamente efectiva. No obstante, en atención a las consideraciones que figuran en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia, este tercer tipo de excepción a la regla general, que consiste en considerar cada prestación como una prestación distinta e independiente, no es aplicable cuando se trata de un servicio de seguimiento nutricional como el prestado en el litigio principal. Por tanto, procede prescindir del examen de este tipo de excepción".

b) Aplicación de tales principios al caso estudiado:

A la vista de tales pautas de distinción, de raíz jurisprudencial, hemos de examinar si en el caso presente cabe hablar de una prestación única, extremo sobre el que existe consenso entre las partes, como exponemos a continuación.

Así, la Administración tributaria descarta la aplicación del tipo reducido, habida cuenta de que, en su opinión, la concesión administrativa consiste en la construcción de una obra y en su posterior explotación, lo que debe considerarse como una única operación de prestación de servicios, constituyendo la entrega de las obras una mera operación instrumental, pues la que es relevante a los efectos del IVA es la prestación del servicio, en este caso la desalinización del agua, a la que no cabe aplicar el tipo impositivo reducido.

El TEAC entiende que "*en la ejecución de los contratos de concesión de obra pública hay que considerar la existencia de una única operación y no de dos*", por lo que estamos, en este caso "*ante una única prestación de servicios*".

El fundamento cuarto de la sentencia sigue el mismo criterio, que expresa así: "*En el supuesto de autos hay que tomar como punto de partida el que se está ante un contrato de concesión mixto, en cuanto comporta el proyecto y la realización de una obra, como es la construcción de la desaladora, así como la explotación de dicha desaladora, lo que es admitido por ambas partes*".

También en los escritos casacionales de ambas partes luce la idea de que existe una operación compleja, con una única operación a efectos del IVA.

Conforme a lo expuesto, resumidamente, podemos realizar las siguientes consideraciones, sobre las opiniones que se decantan por la preeminencia de la prestación de servicios a los efectos del IVA y su tipo de gravamen ordinario:

a) Los términos en que se define el contrato público celebrado entrañan la construcción y explotación de la obra hidráulica descrita. En supuestos de esta naturaleza, donde se realiza la construcción de obra pública, esta se encuentra indisolublemente ligada a su ulterior explotación, pues no es concebible para la Administración concedente desvincular la construcción de la posterior explotación durante el tiempo establecido.

b) Desde la perspectiva de los costes económicos, no cabe, obviamente, negar sustantividad a los de construcción de la obra; como es innegable que los costes de mantenimiento pueden llegar a alcanzar un importe muy considerable, especialmente en los últimos años de explotación, en que la reposición de los desperfectos puede acarrear altos costes para el concesionario.

c) No cabe tampoco olvidar cómo el riesgo de explotación de la obra se asume contractualmente por el concesionario.

Por tanto, la tesis expuesta, que abona la Administración y asume la Sala de instancia, concluye con la idea de que en la ejecución de los contratos de concesión de obra pública hay que valorar que existe una única operación y no de dos, con una prestación principal y otra accesoria, por lo que no cabe apreciar dos operaciones distintas, cada una de ellas con su propia sustantividad.

Así, es de apreciar que la construcción de la planta desaladora se encuentra indisolublemente ligada a su explotación ulterior que se reserva al concesionario, de tal forma que no cabe hablar solo de la construcción de una planta desaladora, cuya funcionalidad es la extracción de agua del mar y su tratamiento desalinizador, si dicha construcción no fuera ligada de modo indisoluble a la explotación del agua desalada durante el tiempo establecido en el contrato, englobado bajo la modalidad de un único contrato de concesión.

Este contrato, según el artículo 7 del TRLCSP, aplicable al caso (en línea con lo recogido en el artículo 130 de la Ley 13/1995) "...tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el artículo 6, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio".

Pretender lo contrario equivaldría a una división artificial del sistema contractual, según sostiene la sentencia, proscrita por la doctrina comunitaria.

2. Calificación de la operación principal en el contrato de concesión mixto.

a) Análisis de las cláusulas del contrato administrativo.

En el presente caso, hemos de partir también de que nos encontramos ante un operación compleja, una única operación a efectos del IVA, en la que el adjudicatario del contrato, la UTE recurrente -mediante concesión- se compromete a ejecutar un proyecto de construcción de una planta desaladora para la extracción de agua del mar que, posteriormente, tras el proceso de desalinización, y una vez desalada, se entrega a una Mancomunidad en los puntos indicados, a cambio de una tarifa o precio que ha de satisfacer esta última, siendo la forma en que la actora obtiene la remuneración de la obra, todo ello con el objetivo explícito de abastecer de agua a cierta población.

El núcleo de la actividad nos enfrenta ya al problema de determinar cuál de las dos prestaciones imbricadas necesariamente, la construcción y explotación de la planta desaladora, de un lado; y la entrega de agua desalada es la principal y cuál la accesoria, teniendo en cuenta que la tributación por IVA del contrato de concesión de obra pública puede suscitar dudas, dada la gran variedad de operaciones que se pueden llevar a cabo en este tipo de contratos.

La cuestión jurídica que encierra este dilema es la determinación del tipo impositivo aplicable en las facturas giradas por la UTE recurrente a la Mancomunidad de los Canales de Taibilla, conforme al contrato de concesión, que da lugar a facturaciones mensuales de los volúmenes de agua suministrados a la destinataria al tipo reducido del 10%, al amparo del artículo 91. Uno.1.4º; en lugar de al tipo general del 21% previsto en el artículo 90. Uno, ambos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA).

Hay que recordar que, conforme al artículo 90. Uno LIVA, "El impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente".

Y que, según este siguiente artículo 91. Uno.1.4º de la LIVA:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

Síguenos en...

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

[...]

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido[...]"

Resulta pertinente examinar las cláusulas del contrato, siguiendo el antecedente de hecho primero de la sentencia de instancia, que realiza un resumen que por su interés transcribimos (énfasis de esta sentencia):

"El 24 de abril de 2000 se suscribió entre la Administración del Estado y la UTE ahora recurrente el contrato administrativo de concesión de obras públicas "Proyecto, construcción y explotación de la planta desaladora de agua marina del Canal de Alicante""

Entre el clausulado del contrato, figura, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

- En la cláusula 1ª se estatuye la obligación del concesionario de ejecutar el referido contrato, y en la segunda, la de que "a partir de la puesta en servicio [...] a aportar al Canal de Alicante de la Mancomunidad de los Canales de Taibilla un volumen diario de cincuenta mil (50.000) metros cúbicos de agua desalada".

- En la cláusula 3ª se recoge el compromiso del concesionario de ejecución de las obras, precisando que "de la inversión realizada se resarcirá mediante la tarifa de amortización en las condiciones establecidas [...]"y en la 4ª que "realizará la explotación de las instalaciones por un plazo máximo de quince (15) años a partir de la puesta en servicio",añadiendo que "como contraprestación tendrá derecho a percibir la tarifa de explotación en las condiciones asimismo establecidas[...]". De este modo, según la cláusula quinta, "La tarifa total a percibir por el concesionario por cada metro cúbico de agua desalada será la suma de la tarifa de amortización y la tarifa de explotación [...]".

- En la cláusula séptima se concreta que "el plazo máximo de la concesión es de quince (15) años".

En el pliego de cláusulas administrativas particulares se establece, también en lo que ahora interesa, lo que sigue:

- "1.3.1. Abono al concesionario.

El concesionario recibirá como prestación los abonos correspondientes a facturaciones mensuales del agua suministrada de acuerdo con lo establecido al efecto en el apartado 7 de este pliego".

- "1.4. Plazo máximo de la concesión.

- Se establece un plazo máximo de la concesión de quince (15) años".

- "1.7.1. Fines del agua desalada.

El agua desalada producida por la planta objeto de esta concesión se destinará al abastecimiento de las poblaciones servidas por la Mancomunidad de Canales del Taibilla, formando parte de los recursos de la Confederación Hidrográfica del Júcar".

- "1.9. Reversión al Estado de todas las instalaciones.

Agotado el plazo de concesión o extinguida la misma por otros motivos, las obras e instalaciones revertirán al Estado".

- "7.- Régimen económico de la explotación

7.1.- Usuarios del agua desalada

[...] **el agua desalada producida se destina a incrementar los recursos hidráulicos de la Mancomunidad de los Canales del Taibilla**, Organismo Autónomo del Estado adscrito al Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente.

7.2.- Medición de volúmenes facturables

Los volúmenes facturables se medirán en el punto de entrega en el Canal General de la Mancomunidad de los Canales del Taibilla, mediante los correspondientes equipos, contrastados contradictoriamente con la periodicidad que se convenga entre concesionario y usuario, de acuerdo con las normas adecuadas al efecto. Dicho punto de entrega corresponde a uno de los límites de las obras objeto de concesión, y es donde el agua desalada se incorpora al dominio público.

7.3.- Tarifas

La tarifa a aplicar a los volúmenes suministrados se obtendrá sumando a la tarifa de amortización la tarifa de explotación vigente.

La tarifa a aplicar a los volúmenes no suministrados por causas no imputables al concesionario se obtendrá sumando a la tarifa de amortización la componente F de la tarifa de explotación.

7.4.- Facturación y pago

Síguenos en...

El concesionario producirá facturaciones mensuales a la Mancomunidad de los Canales del Taibilla, aplicando a los volúmenes suministrados las tarifas vigentes en cada momento y aplicando el tipo de gravamen correspondiente al Impuesto sobre el Valor añadido. Se facturarán, asimismo, volúmenes no suministrados por causas imputables a la Administración, en su caso, a la tarifa especial definida en el apartado anterior [...]".

b) Algunos precedentes de interés en la doctrina del TJUE.

Evaluando las respectivas alegaciones de las partes, creemos de interés la reseña de tres sentencias que presentan semejanzas con el caso ahora examinado. En dos de ellas se aprecia que estamos ante una entrega de bienes, mientras que en el tercero califica la operación como prestación de servicios.

1. Sentencia TJUE de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/2005 (Aktiebolaget NN, *cable submarino*):

"12. La sociedad NN desarrolla en el sector de las telecomunicaciones una actividad que consiste, entre otros, en instalar, mantener y reparar cables de fibra óptica. **Proyecta celebrar un contrato de entrega e instalación, entre Suecia y otro Estado miembro, de un cable submarino de fibra óptica, que el adquirente utilizará para prestar servicios de transmisión a distintos operadores de telecomunicaciones.** La sociedad NN comprará el cable y todo el material necesario a diversos fabricantes, fletará un buque con tripulación y contratará personal especializado en el tendido de cables.

13. (...)

...14. Tras la instalación y realización de ciertas comprobaciones preliminares, **se transmitirá al comprador el derecho de propiedad sobre el cable.** A continuación, se seguirá trabajando en comprobaciones complementarias durante cerca de 30 días y la sociedad NN corregirá eventuales deficiencias. (...)

29. De la resolución de remisión se desprende que la instalación del cable objeto del procedimiento principal **requiere el empleo de procedimientos técnicos complejos, exige la utilización de un equipo especializado, necesita un saber hacer específico** y resulta no sólo **indisociable** de la entrega del bien en una operación de tal envergadura, sino también indispensable para el uso y la explotación ulteriores de dicho bien. De ello se deduce que la instalación de este cable no constituye un mero elemento accesorio de la entrega (...).

34. El hecho de que la entrega del cable vaya acompañada de su instalación no obsta, en principio, a que la operación esté incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva (...).

37. A este respecto, aunque la relación entre el precio del bien y el de los servicios es un dato objetivo que constituye un indicio que puede tenerse en cuenta para calificar la operación a que se refiere el procedimiento principal, no es menos cierto, como afirma la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones, que el coste del material y de las obras no debe revestir por sí solo una importancia determinante.

38. Por consiguiente, para calificar la operación de que se trata, también ha de examinarse la importancia de la prestación de servicios en relación con la entrega del cable.

39. A este respecto, aunque sea indispensable instalar el cable para poder utilizarlo y aunque, debido en especial a la distancia y a la dificultad del terreno, la incorporación del cable al suelo revista gran complejidad, como se deduce del apartado 29 de esta sentencia, y requiera el empleo de medios importantes, de ello no se deduce que la prestación de servicios tenga carácter predominante sobre la entrega del bien. En efecto, de la descripción de las cláusulas del contrato que figura en la resolución de remisión se desprende que los trabajos que debe efectuar el proveedor se limitan a la instalación del cable objeto del procedimiento principal y no tienen como finalidad ni resultado alterar la naturaleza de dicho cable ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartados 28 y 29).

40. Habida cuenta de todos estos elementos, procede responder a la primera cuestión que una operación que tiene por objeto la entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, constituye una entrega de un bien a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva si resulta que, tras las pruebas de funcionamiento efectuadas por el proveedor, se transmite el cable al cliente, el cual podrá disponer de él como propietario, que el precio del cable representa una parte claramente preponderante del coste total de dicha operación y que los servicios del proveedor se limitan a la instalación del cable, sin alterar su naturaleza ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente".

2. Sentencia TJUE de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04: (Levob Verzekeringen BV, *Software*).

"8. Con arreglo a dicho contrato, FDP se comprometía a suministrar a Levob un programa informático que comercializa entre compañías aseguradoras de Estados Unidos (en lo sucesivo, «software estándar»). Levob adquiriría una licencia intransferible para el uso de dicho software por tiempo indefinido, a cambio del pago de un precio de 713.000 USD, de los que 101.000 USD debían pagarse a la firma del contrato y el saldo restante en 17 mensualidades de 36.000 USD. El precio de la licencia debía facturarse separadamente de las demás cantidades adeudadas en virtud del contrato. Éste estipulaba asimismo que la licencia comenzaba en Estados Unidos y que Levob actuaba como importador del bien en los Países Bajos.

9. Con respecto a este último extremo, el órgano jurisdiccional remitente señala que FDP entregó efectivamente a Levob en el territorio de Estados Unidos los soportes informáticos que contenían el software estándar, y que posteriormente fueron introducidos en los Países Bajos por empleados de Levob.

10. El contrato estipulaba, además, que FDP adaptaría el software estándar de forma que Levob pudiese utilizarlo para la gestión de los contratos de seguro que comercializa. Se trataba fundamentalmente de traducir dicho programa al neerlandés y de introducir las modificaciones que imponía la circunstancia de que, en los Países Bajos, intervienen intermediarios en el marco de tales contratos de seguro. El precio de esta adaptación debía situarse dentro de una horquilla comprendida entre 793.000 USD como mínimo y 970.000 USD como máximo, en función de las especificaciones definitivas a determinar por las partes durante la ejecución del contrato. (...)

29. Basándose en estos diversos criterios, el *Gerechtshof te Amsterdam* llegó fundadamente a la conclusión de que existía una prestación de servicios única en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que dichos criterios permiten efectivamente considerar que, lejos de presentar un carácter menor o accesorio, tales adaptaciones revisten un carácter predominante debido a su **importancia decisiva** para que el adquirente del software adaptado a sus necesidades específicas pueda hacer uso de él".

El Tribunal de Justicia alcanza, en este caso, la conclusión de que una prestación única como la contemplada en el punto 2 del fallo debe calificarse como *prestación de servicios* cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesorio, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante; así ocurre, en particular, cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación revista una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida.

3. Sentencia TJUE de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22 -P. w W- (*recarga de vehículos eléctricos*).

Se trata ésta de la muestra jurisprudencial del TJUE notablemente más próxima al caso enjuiciado, como seguidamente veremos.

"10 P. w W. pretende dedicarse a la actividad de instalación y explotación de estaciones de recarga de vehículos eléctricos accesibles al público. Se indica que las estaciones de recarga estarán equipadas con los llamados cargadores multiestándar, los cuales disponen tanto de conectores de recarga rápida de corriente continua como de conectores de recarga lenta de corriente alterna (...).

11 Según se indica, el precio facturado a los usuarios dependerá, en particular, del tiempo de recarga, expresado en horas (en caso de conectores de recarga lenta) o en minutos (en caso de conectores de recarga rápida), y del estándar del conector utilizado por el usuario. Se indica que las liquidaciones se efectuarán tras cada sesión de recarga o al término del período de liquidación adoptado, sin descartarse la posibilidad de instaurar un sistema que permita la compra de créditos, que se acumularán en una cartera digital y se utilizarán para recargar el vehículo eléctrico de que se trate.

12 Se indica que la prestación realizada en cada sesión de recarga podrá incluir, en principio, en función de las necesidades del usuario de que se trate, las operaciones consistentes en:

la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);

la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo con unos parámetros adecuadamente adaptados;

la asistencia técnica necesaria (...).

38 A este respecto, en primer lugar, la operación que consiste en la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico constituye una entrega de bienes, en la medida en que dicha operación faculta al usuario de la estación de recarga para consumir, en la

propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al *artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112*, se asimila a un bien corporal.

39 En segundo lugar, dicho suministro de electricidad a la batería del vehículo eléctrico presupone el uso de un equipo adecuado de recarga, que puede incluir un cargador que se integre con el sistema operativo del vehículo. Por consiguiente, la puesta a disposición de dicho equipo constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de electricidad lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de la electricidad.

40 En tercer lugar, la asistencia técnica que puede resultar necesaria para los usuarios de que se trata no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro de la electricidad necesaria para la propulsión del vehículo eléctrico. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de electricidad. (...)

42 De ello se deduce que, en principio, la transmisión de electricidad constituye el elemento característico y predominante de la prestación única y compleja acerca de la cual el tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia.

43 Esta conclusión no se ve desvirtuada por la circunstancia mencionada por dicho tribunal en el sentido de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga. En particular, ello implica simplemente que el precio unitario del bien entregado, a saber, la electricidad, está formado no solo por el coste de la propia electricidad, sino también por el tiempo de uso de los equipos que se ponen a disposición de los usuarios de que se trata".

c) Ponderación de tal doctrina en el caso que se analiza:

Lo expuesto hasta el presente nos obliga a examinar los detalles y características del contrato de concesión mixto, que comporta el proyecto y la realización de una obra, la de construcción de la planta desaladora, así como la explotación ulterior de dicha desaladora, con miras al suministro de agua a la población, dato que es admitido por ambas partes. Además, la fase de explotación, como dice la Sala de instancia, resulta, a su vez, una operación compleja, porque no se reduce al suministro del agua potable una vez desalada, sino que supone la actividad previa de captación del agua de mar, el proceso de desalación y la puesta en circulación del agua resultante; además de todo ello, el concesionario se ocupa del mantenimiento de las instalaciones.

A la vista de los términos del contrato complejo celebrado y en presencia de los factores distintivos provenientes de la doctrina del TJUE sobre las prestaciones principales y accesorias, llegamos a la conclusión de que la operación que se realiza en desarrollo del contrato público celebrado al efecto constituye un supuesto de entrega de bienes y más concretamente, entrega de agua para alimentación o consumo humano, favorecida con el tipo bonificado del 10 por 100. Las razones que avalan esta calificación se expresan seguidamente:

1. De la jurisprudencia del TJUE transcrita deriva que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (así, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin, C-308/96* y *C-94/97*, Rec. p. I-6229, apartado 24, y CCP, apartado 30).

Siendo ello así, desde la perspectiva del consumidor medio y, aquí, del receptor del agua desalada, la clave reside en la *entrega o suministro de agua*, dado que el resto de prestaciones son preparatorias o accesorias de esta finalidad capital, que cualitativamente se erige en el eje vertebrador.

Al respecto, no se puede olvidar que el objeto del contrato de concesión (cláusula segunda) es la aportación al Canal de Alicante de la Mancomunidad de los Canales del Taibilla de un volumen diario de cincuenta mil (50.000) metros cúbicos de agua desalada, designio que comprende, para su efectividad, las tareas previas de captación de agua de mar y su desalación. La finalidad del contrato sobre el agua desalada se recoge en la cláusula 1.7 -sobre composición y fines a que deberá destinarse el agua producida- del PCAP: *"El agua desalada producida por la planta objeto de esta concesión se destinará al abastecimiento de las poblaciones servidas por la Mancomunidad de Canales de Taibilla, formando parte de los recursos de la Confederación del Júcar"*.

De esta finalidad esencial y de la actividad preliminar que conduce a ella, examinada desde la perspectiva necesaria del *consumidor medio*, es claro que éste sólo percibe, en su relación jurídica sinalagmática con la explotadora del servicio, la existencia de una entrega de agua

Síguenos en...



potable en un punto concreto, desconociendo -o pudiendo desconocer- su origen y su tratamiento previo.

2.En conexión con lo anteriormente expuesto, dado que la entrega o comercialización de un bien suele ir acompañada de una prestación de servicios mínima, solo los servicios que dicha entrega no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una prestación compleja que incluye también la entrega de dicho bien(véanse, en este sentido, las *sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09 , C-499/09 , C-501/09 y C-502/09 , EU:C:2011:135 ,* apartado 63, y de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, *C-703/19 ,* apartado 50).

Por tanto, la actividad de captación y desalación del agua de mar constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de agua lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de agua, afirmación en que se descarta, pues, la disociación entre las distintas prestaciones que están presentes en una relación compleja como la que analizamos ahora.

3.Un elemento indiciario de singular interés para dar preeminencia a la entrega de agua es que la facturación se realiza siempre atendiendo a los metros cúbicos de agua desalada(según la cláusula 5 del contrato, en relación con la cláusula 1.17 del PCAP), ya sean metros cúbicos fijos, por establecerse contractualmente un importe que cubre la amortización y parte de la explotación, ya sean metros cúbicos efectivamente suministrados en el caso de la explotación efectiva. Hay un precio único de facturación,atendiendo al total de gastos accesorios incurridos, añadiendo ese coste al precio del *suministro de agua*.

No en vano, es de recordar que, según la STJUE en el reseñado asunto C-282/22, la unidad de la operación no se ve enturbiada por la circunstancia de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, "*puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga*".

3. *Sobre la concurrencia de título habilitante en la entrega de agua y su poder de disposición.*

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el concepto de entrega de bienes en el IVA no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien.La finalidad de la Sexta Directiva -y, obviamente, de la actual Directiva IVA 2006- podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, *C-320/88*, Rec. p . I-285, apartados 7 y 8; de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, *C-291/92 ,* Rec. p. I-2775, apartados 13 y 14; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, *C-185/01*, Rec. p. I-1317, apartados 32 y 33, y de 21 de abril de 2005 , HE, *C-25/03 ,* Rec. p. I-3123, apartado 64).

Este concepto ha sido asumido de modo expreso por la jurisprudencia de esta Sala Tercera TS en su sentencia de 7 de noviembre de 2017 (recurso de casación nº 1709/2016), el cual expone en su fundamento de derecho tercero:

"...Pero como hemos advertido en numerosas ocasiones, valga por todas la *Sentencia de 30 de enero de 2014, rec. cas. 4776/2011*,el concepto de "entrega de bienes" **tiene su propia significación en el ámbito de este impuesto armonizado**,pues el TJUE se apresuró a establecer la uniformidad precisa para evitar que se hiciera depender en cada Estado miembro su significación en atención a cada regulación nacional. Recordemos que ya el TJCE, en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, al resolver el asunto *C-320/88*,Caso Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV , elaboró una doctrina, en la que la puesta a disposición se separa de la entrega precisa para la transmisión del dominio. El Tribunal respondió a la siguiente pregunta:

¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?

Pues bien, el fallo de la Sentencia fue el siguiente:

"1º.-El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con

las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

2º.- Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva".

La argumentación del TJCE sobre este particular fue la siguiente:

"6. Procede recordar que, según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: " se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario."

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien». (En el mismo sentido, Sentencias de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03 HE y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05 , Aktiebolaget)".

Como se observa, el concepto de entrega de bienes elaborado por la jurisprudencia europea es un concepto económico más que jurídico, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aun cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario. Preciso, pues, se hace analizar caso por caso a los efectos de identificar cuando se adquiere estas facultades".

En este mismo sentido, cabe recordar que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece en su artículo 15.1: "se asimilarán a «bienes corporales», la electricidad, el gas, el calor, el frío y cosas similares".

Es preciso resaltar que este poder de disposición configurado por la jurisprudencia como elemento sustentador de la entrega de bienes es trasladable al caso de autos, teniendo en cuenta la realidad evidente del suministro material del agua y su consumo por los destinatarios, precisamente según se hace constar en la Cláusula 1.11 del PCAP: "...en cuanto a la ocupación y utilización del dominio público marítimo terrestre, el concursante seleccionado obtendrá, previamente a la formalización del contrato, el correspondiente título habilitante, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas".

Por tanto, en lo que concierne a las dudas ofrecidas en la sentencia de instancia acerca de la carencia, por el concesionario de la obra pública y titular de la explotación del servicio anterior, de un poder de disposición sobre el agua desalada, por falta de título habilitante al respecto, hemos de decir que la normativa interna no puede desconocer el hecho cierto de que estamos ante una entrega de bienes, en los términos diseñados por la noción autónoma de dicha entrega, cuyo poder de disposición legitimador, en todo caso, radica en los derechos asignados al concesionario en virtud de un contrato administrativo celebrado con la propia Administración pública que es la propia titular del dominio público hidráulico.

Al margen, por tanto, de cualquier otra consideración jurídica sobre la propiedad del agua desalada, que obviamente desborda el ámbito propio de un litigio dirigido a despejar la incógnita acerca de cuál es el tipo de gravamen del IVA aplicable a una operación compleja, resulta patente que el concesionario ostenta un poder de disposición sobre el agua desalada, ya potable, suficiente y válido para entregarla a su destinatario a cambio de una tarifa, precisamente para hacer de ella un uso consuntivo, todo ello en el seno de los derechos y obligaciones surgidos de un contrato público que ha sido firmado por la propia Administración titular y gestora del dominio público de que se trata.

Dos consideraciones cabría añadir a este respecto: la primera de ellas, que el hecho de que, admitiendo dialécticamente la tesis de la sentencia impugnada de que el concesionario de las aguas desaladas carecía de poder de disposición sobre éstas y que, por tanto, no podía

efectuarse sobre ellas una entrega de bienes sometida a gravamen, no es admisible que esa apreciación -errónea, según opinamos- desplace el centro de gravedad de lo que hemos definido como una operación compleja hacia las de construcción de la planta desaladora y de transformación de agua de mar en agua potable, permaneciendo en todo caso esta, en la tesis de la Administración, en el demanio por tiempo indefinido e inmune a las incidencias contractuales. Estaríamos, en ese caso, ante una entrega de bienes no válida ni lícita, pero el complejo operativo descrito no se puede fraccionar artificiosamente por esa razón, máxime para situarlo en una prestación de servicios inútil ya por falta de viabilidad de la entrega ulterior.

La segunda consideración es que la opinión del Tribunal sentenciador, secundado por la Administración en su escrito de oposición, llevaría a la conclusión difícil de refutar de que el propio contrato administrativo celebrado sería nulo, con nulidad radical, lindante con la inexistencia, por falta de objeto y de causa, pues la contraprestación prevista en él para retribuir al concesionario es la explotación de la planta por tiempo prefijado y, después, la entrega de agua, una vez desalada, a terceros, mediante el cobro de una tarifa. Si, por hipótesis dialéctica, esa entrega de bienes no es válida por proyectarse sobre una *res extra commercium*, el propio contrato carecería de objeto cierto sobre el que proyectar el consentimiento de lo contratantes. En todo caso, no podría derivarse un efecto fiscal de clase alguna en favor de la misma Administración que fue parte contractual en una convención en que ella misma pactó la entrega de aguas a terceros mediante precio.

4. Sobre la finalidad justificadora de los tipos reducidos en el IVA.

Razona la sentencia recurrida, para reducir al absurdo la tesis defendida en la demanda, esto que sigue:

"De admitirse la tesis de la recurrente, se aplicaría el tipo reducido no sólo al "suministro" de agua, propiamente dicho, sino a los demás elementos que componen la explotación y a la propia amortización, de manera que la entrega de las instalaciones a la Administración al final del plazo contractual, en palabras de la sentencia de esta Sala, Sección 6ª, de 13 de noviembre de 2015 - (recurso 88/2015), "acabaría siendo grabada a un tipo reducido, teniendo en cuenta que durante la ejecución del contrato el concesionario repercute la ejecución de la obra correspondiente a la construcción [...] por medio del servicio de explotación".

Tal razonamiento, que se funda en el riesgo del carácter expansivo del tipo de gravamen reducido en el IVA para actividades que, en puridad, se proyectarían sobre prestaciones que solo por conexión podrían calificarse como "*entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego*", bien puede refutarse mediante el argumento contrario: de aceptarse la tesis de la sentencia, una actividad destinada teleológicamente a la entrega de agua para alimentación humana o animal o para el riego se vería privada de ese tipo reducido por razón de su vinculación con la actividad de preparación y puesta a disposición del agua potable, a cuyas vicisitudes son ajenos los destinatarios que la reciben para su consumo, proviniera de la desalación o de alguna otra fuente de captación. Tal solución parece sumamente injusta, pues la razón de ser de la previsión normativa de tipos reducidos de gravamen es la de favorecer, como elemento relevante del sistema tributario, el uso o consumo de ciertos bienes y servicios que se consideran de primera necesidad, afectando directamente al precio final de tales bienes o servicios, con el claro objetivo de que estos productos básicos o de primera necesidad sean más accesibles para los ciudadanos. Con la tesis que luce en la sentencia, la entrega de bienes consistente en agua para alimentación o consumo humano o animal, o para riego, se vería privada de esa ventaja fiscal, al margen de la finalidad legal que la legitima, por el solo hecho de su proveniencia de una actividad de desalación.

CUARTO.-Innecesariedad de plantear cuestión prejudicial al TJUE.

Acerca de la pertinencia de que, para resolver el presente recurso de casación, esta Sala hubiese de plantear cuestión prejudicial al TJUE, hemos de ponderar que ambas partes descartan esa posibilidad, a la que no se refieren en sus escritos casacionales, del mismo modo que no postulan en sus solicitudes que esta Sala adopte una iniciativa procesal de tal carácter.

La solución que alcanzamos se basa en la existencia de doctrina previa configuradora del denominado acto aclarado, con la singular circunstancia de que, de la doctrina del TJUE. Al igual que, por silencio, postulan las partes, consideramos que el recurso se puede decidir prescindiendo del reenvío prejudicial del art. 267 TFUE, atendiendo a la existencia de doctrina del TJUE que respalda la tesis de la parte recurrente en el sentido que hemos expuesto con la reseña y transcripción en parte de varias sentencias pero, muy en particular, la Sentencia TJUE de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22 -P. w W.- que, aun referida a la entrega de flujo eléctrico, incorpora los principios esenciales para considerar, de una parte, que las actividades complejas

pueden ser tratadas de modo unitario a efectos del IVA sobre una única operación; las pautas para situar el elemento predominante en esa relación jurídica completa a efectos de su gravamen como prestación de servicios o como entrega de bienes; y, finalmente, la atención que se ha de prestar a la perspectiva del consumidor medio a la hora de sustentar ese carácter predominante.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.

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

Las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen entregas de bienes que tributan al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.4º LIVA, por considerarse que la conexión indisoluble entre todas las actividades que el concesionario realiza en cumplimiento del contrato deben ser objeto de un tratamiento unitario y, en las circunstancias que presenta el asunto que nos ocupa, debe predominar la faceta de entrega del agua potable a los destinatarios o consumidores finales, atendiendo a la finalidad última a que se aspiraba la celebración del contrato administrativo y a la percepción del consumidor sobre la índole de las prestaciones examinadas.

Tal doctrina lleva a la conclusión de que el recurso de casación debe ser estimado, con anulación de la sentencia de instancia y su sustitución por otra que estime el recurso contencioso-administrativo entablado, con anulación de los actos administrativos allí enjuiciados, por ser contrarios a Derecho.

SEXTO.-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.

F A L L O

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

- 1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por **UTE ACCIONA Y CADAGUA DESALADORA ALICANTE**contra la sentencia de 8 de marzo de 2023, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1425/2021, sentencia que se casa y anula.
- 3º)Estimar el citado recurso nº 1425/2021, dirigido contra la resolución del TEAC de 18 de febrero de 2021, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de 31 de julio de 2018, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación en concepto de IVA, periodos 2013 a 2015, con anulación de los actos administrativos en él impugnados, por contrarios a Derecho.
- 4º)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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

