



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



TRABAJO DE FIN DE GRADO:

FISCALIDAD DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS CANARIAS

Año académico 2015/2016

Convocatoria de julio

Autora: Corina Vanessa Cobo Ortégano

Tutor: Guillermo Núñez Pérez

ÍNDICE

Resumen / Abstract.....	pág. 02
1. Introducción.....	pág. 03
2. Concepto y antecedentes de las Comunidades de Agua.....	pág. 04
3. Naturaleza jurídica de las Comunidades de Aguas.....	pág. 12
4. Fiscalidad actual de las Comunidades de Aguas.....	pág. 15
4.1 Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).....	pág. 15
4.2 Impuesto de Sociedades (IS).....	pág. 17
5. Los incentivos fiscales previstos en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.....	pág. 19
5.1 Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).....	pág. 19
5.2 Deducción por inversiones en Canarias (DIC).....	pág. 21
5.3 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).....	pág. 22
6. Implicaciones fiscales para titulares personas físicas de participaciones según doctrina y jurisprudencia.....	pág. 24
6.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).....	pág. 24
6.2 Impuesto sobre el Patrimonio (IP).....	pág. 27
7. Problemática de la tributación de las Comunidades de Aguas.....	pág. 28
8. Conclusiones.....	pág.31
9. Bibliografía.....	pág. 33

RESUMEN / ABSTRACT

En el presente trabajo, se analiza, desde la perspectiva del Derecho Tributario, la Fiscalidad de las Comunidades de Aguas, comenzando primero con el desarrollo de los antecedentes y el concepto de las mismas, procediendo luego al estudio de la fiscalidad de las Comunidades en sus distintas vertientes.

De la información analizada en el presente documento, se determina que las Comunidades de Aguas se encuentran sujetas y exentas en el Impuesto sobre Sociedades, tributando por los rendimientos recibidos, los titulares de las participaciones de estas, por el concepto de rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, se realiza un análisis de la problemática que subsiste en la actualidad en cuanto a la tributación de las Comunidades de Aguas.

In this Final Degree Project, we analyze, from a Tax Law perspective, the taxation of the Water Communities, starting with the development of their past and the concept of the same, proceeding next with the study of the taxation of the Communities in its different slopes.

From the analyzed information in this document, we can establish that the Water Communities are subject but exempt from the Corporate Tax, being taxed for the income received, the owners of the shares of the Communities, for the concept of income from movable capital in the Personal Income Tax. Likewise, an analysis is done regarding the problems found currently in relation to the taxation of the Water Communities.

1. INTRODUCCIÓN

Las Comunidades de Aguas en Canarias han existido desde el siglo XV, a raíz de la creación de ingenios azucareros, para los cuales resultaba necesaria el agua, tanto para regar como para poder mover los molinos de ingenios, cuando estos no contaban con tracción animal.

Desde entonces, se ha venido generando una confusión y cierta polémica en relación a la naturaleza jurídica que se debiera otorgar a las Comunidades o Heredamientos de Aguas, como también en relación a su personalidad jurídica y tributación.

Si bien es cierto que con la aprobación de la Ley de 27 de diciembre de 1956, de Heredamientos de Aguas del Archipiélago Canario se le ha podido otorgar un mínimo de regulación, la misma no ha sido suficiente, en tanto que sigue existiendo una gran confusión relativa a la personalidad jurídica que ostentan las mismas, como a la tributación de estas y de las personas físicas propietarias.

En el presente trabajo, se procederá a analizar las cuestiones suscitadas en la actualidad en cuanto a la regulación de las Comunidades de Aguas Canarias, en conexión con los distintos tributos que rigen en la Comunidad Autónoma Canaria, tales como el Impuesto General Indirecto Canario, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, entre otros.

2. CONCEPTO, ANTECEDENTES Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COMUNIDADES DE AGUA

En la actualidad, las Comunidades de Aguas pueden ser entendidas como una unión de propietarios de aguas, mediante la cual ponen en común recursos propios con el fin de alumbrar agua, ya sea para el riego de sus propias tierras o para su posterior venta.

Sin embargo, para poder comprender la finalidad y el funcionamiento de las mismas, resulta necesario echar la vista atrás y analizar esta figura desde sus orígenes.

Tal y como se apuntaba en la introducción del presente trabajo, las Comunidades de Agua tienen su origen en el Siglo XV, durante la época de la conquista de Canarias, con el reinado de los Reyes Católicos. Sin embargo, su denominación no era el de Comunidades, sino por el contrario, el de heredades. La reina Isabel y el rey Fernando, habían ofrecido tierras y aguas a cambio de los servicios prestados para la conquista de las islas.

Los Heredamientos surgen en las tres Islas mayores (también denominadas realengas: Gran Canaria, Tenerife y La Palma) con los ingenios de azúcar, debido a que en aquella época, el de la caña fue el primer cultivo de las islas, y las aguas y tierras fueron necesarias para su labranza. Por ello, se impuso como condición para el reparto de las aguas y de las tierras, la construcción de los ingenios de azúcar. Sin embargo, pasado el tiempo, se llegó a prohibir su plantación y cultivo.

Posteriormente, y sin haber finalizado la conquista de Canarias, los Reyes Católicos autorizaron mediante la Real Cédula de 4 de febrero de 1480 a su gobernador Pedro de Vera a repartir tierras y aguas entre los que contribuyeron a la conquista de Canarias.

Esto implicaba que de ser entidades de derecho público, pasaron a ser entidades de derecho privado. Los repartos versaron sobre aguas que discurrían por los cauces de los barrancos.

Se trató de un reparto hecho por los Reyes, a título gratuito, como remuneración por los servicios prestados, con ciertas condiciones tales como las del destino de las tierras dadas¹.

Benítez Inglott afirmaba que lo que fue al principio una mera posesión de la tierra, se convirtió luego en dominio absoluto, pleno y exclusivo; en otras palabras, de ser lo que hoy conocemos como entidades de Derecho Público, pasaron a ser entidades de Derecho Privado. Sostenía, además, que el término “heredamiento” denotaba la forma jurídica en que fue establecida la heredad, o lo que es lo mismo, la entrega de tierras y aguas en dominio “*alodial*” (por juro o heredad). Por el contrario, para Hernández González, los heredamientos fueron otorgados por concesión real, “*constituyendo un señorío de tipo alodial, un señorío perpetuo, otorgado por juro o heredad*”².

Analizando más a fondo el carácter privado de las aguas, cabe subrayar que, debido a que las mismas fueron repartidas por los Reyes Católicos sin ningún tipo de limitación, estas pueden ostentar su naturaleza privada, pues más que tratarse de la adquisición por mera posesión durante el transcurso del tiempo, es una adquisición legítima, otorgada por lo que era entonces la representación del Estado. Resulta evidente que dicho reparto fue libre y absoluto, a voluntad de la monarquía.

Queda manifiesto que inicialmente el agua fue repartida con la tierra, a la que regaba. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, se hizo una separación de la misma, conllevando a que el agua pudiera utilizarse para el riego de la finca en la que originalmente estuvo adscrita o de otras fuera de la zona de esta, así como permutarla, arrendarla o venderla.

Con motivo de lo anterior, y durante el Siglo XIX, se creó lo que en la actualidad se conoce como Comunidades de Aguas. Estas últimas nacieron a raíz de la solicitud del diputado canario don Pedro Gordillo en las Cortes de Cádiz debido a la sequía de terrenos en el sur de Gran Canaria, y a una investigación que quería llevar a cabo a ese respecto.

¹ Páginas 141-151 (Guimerá Peraza, 1952)

² Páginas 143 y 144 (Guimerá Peraza, 1952)

Se estima que la primera Comunidad de Agua de Tenerife fue la denominada “*Las Aguas*”, en La Orotava, y que la misma fue constituida en 1853.

Estas Comunidades de Aguas fueron creadas para el alumbramiento de agua mediante pozos (en Gran Canaria) o galerías (en Tenerife). En este caso, se distinguen de las Heredades debido a que las aguas en estas se encuentran ya alumbradas, y sin embargo, el fin último de las Comunidades es alumbrarlas, al tratarse de aguas subterráneas (las mencionadas galerías o pozos).

Conforme establece en la actualidad José Luis Guerra Marrero, Gerente del Consejo Insular de Aguas de la Isla de Gran Canaria, “*las Comunidades de Agua se crean como una organización buscadora de agua, organizada formalmente como un condominio o comunidad de bienes, pretendidamente matizada como sociedad nombrando a las participaciones como acciones.*”³

Entrando ya en el ámbito meramente jurídico, se procede a analizar la creación de normativa reguladora de las Comunidades y Heredamientos de Aguas.

A este fin, cabe hacer alusión en primer lugar a la Real Orden de 27 de noviembre de 1924 y al Código Civil, los cuales fueron los primeros textos legales en regular someramente esta figura.

La Real Orden de 27 de noviembre fue la primera autorización administrativa que exigió el permiso del llamado “gobernador civil”, justificado por la función de policía que le corresponde a la Administración, a través de la cual se permitía el alumbramiento de aguas en terrenos particulares. Esta autorización o licencia, se otorgaba tanto de forma gratuita como a título oneroso.

A pesar de lo expuesto, resulta necesario sostener que en Canarias no existe un Derecho Foral que distinga las aguas en Canarias, de las del resto del Estado español, pero sí que ostentan determinadas especialidades y singularidades que han motivado al legislador a regularlas y ordenarlas. En tal sentido, posterior a la aprobación de la Real

³ Página 319 (Guerra Marrero, 2000)

Orden antes citada, se dictó normativa adicional, tales como la Orden de 23 de mayo de 1938 o el Decreto de 8 de octubre de 1959, todas en relación a las autorizaciones necesarias para llevar a cabo el alumbramiento del agua. Toda esta legislación se refundió ulteriormente en el Reglamento de la Ley de Auxilios de 1962, Decreto de 14 de enero de 1965⁴.

Sin embargo, la normativa anterior no fue creada más que para el control del alumbramiento de las aguas. Pero en ningún caso se ha hecho alusión a la naturaleza jurídica que ostentaban las Heredades. Ello condujo a que se requiriese una normativa que estableciera la personalidad jurídica que ostenta esta figura. Por este interés en dotar a los entes canarios de personalidad jurídica, se puso en marcha la actividad legislativa que posteriormente desembocaría en la Ley de 1956 de 27 de diciembre de Heredamientos de Aguas de Archipiélago Canario (en adelante, Ley de Heredamientos).

Con la aprobación de la Ley de Heredamientos, en su artículo primero, que expone como sigue, “*se reconoce personalidad jurídica a aquellas agrupaciones de propietarios de aguas privadas que con los nombres de ‘Heredades’, ‘Heredamientos de Aguas’, ‘Dulas’, ‘Acequias’, ‘Comunidades’ u otros semejantes vienen constituidas en el archipiélago canario, así como a las que con fines análogos se constituyan allí en lo futuro*”, se logró dotar a las Comunidades de Aguas de la personalidad jurídica que había estado requiriendo previamente.

Sin embargo, no se consiguió lo que se esperaba, debido a que la propia Ley, en su preámbulo, sostiene que no sería lícito establecer simplemente que las Heredades gozan de personalidad jurídica, sino que resulta necesario indicar en qué sector del campo de la persona social deben quedar incluidas.

En conexión con lo anterior y en palabras del jurista Don Guillermo Núñez Pérez, desde ese momento no había obstáculo legal alguno a la hora de constituir determinados entes para alcanzar así la necesaria personalidad jurídica; pero, a la vez, el legislador en su artículo segundo señaló que aquellas entidades existentes con anterioridad a la Ley, serán consideradas como *asociaciones de interés particular*⁵.

⁴ Páginas 141-151 (Guimerá Peraza, 1952)

⁵ Páginas 127 y 128 (Núñez Pérez, 1980)

Esta denominación de asociación alude al hecho de que estos entes carecen de finalidad lucrativa. Es por ello que podemos determinar que con la aprobación de la Ley de Heredamientos no se realizó un cambio en cuanto a la naturaleza jurídica de las Heredades, sino que simplemente mediante la misma, y con ciertos matices, se le otorgó personalidad jurídica.

Queda manifiesto que la Ley de Heredamientos procedió a regular en parte la naturaleza jurídica de las Comunidades o Heredades de Aguas. Sin embargo, nada se dice en relación a la tributación a la que estas vendrían obligadas en caso de realizar actividades a título oneroso. Y es por tanto, con la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su Disposición Adicional Tercera, mediante la cual se procede a determinar la fiscalidad de las Comunidades y Heredamientos de Aguas, lo cual constituye el objeto de la presente investigación.

La inclusión de normativa reguladora de la tributación de las Comunidades o Heredades, fue a raíz de las enmiendas realizadas por diversas personalidades políticas en el momento de la redacción y aprobación de dicha ley. Fue en la enmienda número 102 donde se hizo alusión a esta figura.

Podemos destacar determinados comentarios realizados por diversos partidos políticos durante el debate parlamentario del Congreso de los Diputados, los cuales consideramos fueron primordiales para la incorporación de regulación de las Comunidades y Heredades de Aguas.

Comienza la señora Luzardo Romano, en nombre del Grupo Parlamentario Popular, exponiendo que consideran que deberían estar exentas del Impuesto de Actividades Económicas las entidades de prospección y de perforación de las galerías, entendiendo que en Canarias no existen ríos y por ende, el 90 por ciento del agua se extrae mediante galerías y pozos.

Por otro lado, y en representación del Grupo Parlamentario Socialista, el señor Pérez García, sostuvo que:

“Se ha considerado oportuno, y también por la Ponencia, enriquecer la Disposición Adicional Tercera que a estas Comunidades de Aguas y

Heredamientos se refería con esta nueva exención, que va a permitir a las mismas continuar con un régimen de gestión sumamente flexible, sumamente adaptado a la índole de sus actividades y, en la medida de lo posible, mantener la afluencia de capitales privados en ese sector que consideramos menos atractivo en estos momentos para la inversión privada que en otros tiempos, y consideramos también como un objetivo importante, desde el punto de vista político, económico y hasta social, seguir contando con un flujo considerable de capitales privados en las actividades de extracción y de captación de aguas”⁶.

Por último, y en palabras del señor Cabrera Pérez-Camacho, salvando determinados aspectos sobre los cuales mostraba su inconformidad, determinados elementos incluidos en esta nueva Ley podrán ser útiles para, entre otras figuras, las Comunidades de Aguas Canarias. Además de lo anterior abogaba que:

“Por propia iniciativa del Partido Socialista, incluso de Coalición Canaria, además del Partido Popular, se ha establecido un régimen favorable a las comunidades de agua canarias, régimen que consiste en que se considera gravable el régimen de aguas en cuanto a los beneficios que se obtengan por parte de los otros comuneros, pero nunca las comunidades. Hubiese sido un gesto que corregiría una equivocación haber considerado también un hecho imponible exento las entidades de prospección y de perforación de las galerías. Tengan en cuenta que el Estado jamás se ha gastado un duro en las comunidades de agua. En Canarias no tenemos ríos, en Canarias no tenemos lagos, el agua procede en un 90 por ciento de lo que se extrae de las galerías y de los pozos canarios. Esta actividad, que es ancestral, que lleva más de tres siglos practicándose, se ha hecho siempre por la iniciativa privada, se ha hecho siempre por el particular, por el que ha perforado su galería o ha excavado su pozo. Las administraciones, ni la autonómica ni la central, han incentivado de manera alguna las galerías canarias. Solamente una ley del año 1956 intentó, de alguna manera, promocionarlas, pero ya

⁶ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Tramitación Parlamentaria de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Sesión de 26 de mayo de 1994. Página 9.

debemos considerarla una ley obsoleta por el tiempo en que fue publicada. Reconozco que se ha hecho un esfuerzo, pero deben reconocer ustedes que hubiese sido mucho más deseable completar ese régimen fiscal haciendo a las comunidades de aguas unos entes --porque lo son por la ley de 1956-- especialmente protegidos, ya que, hasta ahora, jamás lo han sido”⁷.

En síntesis de los comentarios expuestos en los párrafos anteriores, se puede afirmar que la inclusión de normativa reguladora de la fiscalidad de las Comunidades y Heredades de Aguas en Canarias resultaba del todo primordial debido a que, principalmente, desde su aparición, no ha habido ningún tipo de regulación en este sentido, y además, que carecían de algún tipo de protección legal sobre la cual asentarse. Lo cual, de cierta forma, produce inseguridad jurídica a los propietarios de las aguas privadas de Canarias.

Una vez expuesto lo anterior, consideramos procede citar lo establecido en dicha Disposición Adicional Tercera de la Ley 19/1994, la cual manifiesta:

“Disposición adicional tercera. Régimen especial de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias.

1. Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, reguladas por la Ley de 27 de diciembre de 1956, continuarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la tributación que deban soportar los partícipes y comuneros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Sociedades, según corresponda, y de los deberes de colaboración con la Hacienda Pública española establecidos en la Ley General Tributaria.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en ningún caso se considerará rendimiento sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas.

⁷ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados; Tramitación Parlamentaria de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Sesión de fecha 24 de marzo de 1994. Página 4967.

3. *Las transmisiones "inter vivos" y "mortis causa" de participaciones en Comunidades y Heredamientos estarán exentas de los tributos que gravan el tráfico de bienes.*

4. *Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias quedan exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad consistente en la captación, tratamiento y distribución de agua para núcleos urbanos.”⁸*

⁸ Disposición Adicional Tercera. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS

En la actualidad existe una confusión respecto a la naturaleza jurídica de las Comunidades de Aguas debido a que no ha sido posible determinar si estas pueden ser englobadas dentro de las Sociedades Civiles o como Comunidad de Bienes.

En cuanto a su concepción como Comunidades de bienes, procede subrayar lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil el cual dispone que existe una comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. En este sentido, se podría entender que el agua dentro de las Comunidades de Aguas, pertenece pro indiviso a sus comuneros⁹.

Sin embargo, cabe señalar que las Comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y por el contrario, a raíz de la Ley de Heredamientos, se ha concedido a las Comunidades de Aguas personalidad jurídica. Por tanto, resulta del todo incompatible englobar a las Comunidades de Aguas dentro de las Comunidades de bienes.

Por otro lado, y en síntesis de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 19/1994, las Comunidades de Aguas quedarán sujetas y exentas del Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, en el artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se establece que *“serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*¹⁰.

Teniendo en cuenta lo anterior, en relación a las Sociedades Civiles, resulta necesario matizar lo que entiende la Agencia Tributaria por “objeto mercantil”.

En este sentido, la Administración establece que *“se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades*

⁹ Artículo 392. Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último.

¹⁰ Disposición Adicional Tercera. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil”¹¹.

Por tanto, para poder incluir a las Comunidades de Aguas dentro de las Sociedades Civiles sujetas al Impuesto sobre Sociedades, resulta necesario que las mismas lleven a cabo actividades económicas de ámbito mercantil, conforme el criterio establecido por la Administración. Ahora bien, la cuestión en este caso, sería determinar si las actividades que puedan llevar a cabo las Comunidades de Aguas pueden englobarse dentro de las entidades como mercantiles, lo cual resulta una tarea ardua con motivo de la escasa regulación en la materia.

Sin embargo, conforme se puede interpretar de la doctrina actual, las Comunidades de Aguas son aquellas agrupaciones de propietarios de aguas privadas que se constituyen con la finalidad de realizar una actividad empresarial consistente en el alumbramiento de aguas privadas. Por tanto, de lo expuesto, se puede interpretar que cabe la posibilidad de considerar que las Comunidades de Aguas son efectivamente sociedades civiles, con objeto mercantil¹².

A mayor abundamiento, existe además, una dicotomía en cuanto a lo que se entiende por Comunidades de Aguas y Comunidades de Regantes.

A este respecto, a raíz de lo desarrollado en el primero punto del presente trabajo, queda manifiesto que las Comunidades de Aguas versan sobre aguas privadas y que el objeto de las mismas puede ser tanto de uso propio, para el riego de las fincas de los propietarios, como para la venta o arrendamiento (entre otros). Por otro lado, y en cuanto a las Comunidades de Regantes resulta conveniente señalar lo dispuesto en el artículo 81 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas:

“Los usuarios del agua y otros bienes de dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades usuarios. Cuando el destino dado

¹¹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, número 0292-16, de 1 de enero.

¹² Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 24 de febrero de 2003.

*a las aguas fuese principalmente el riego, se denominarán comunidades de regantes (...).*¹³”

En compendio de lo anterior, es evidente que existe una gran disparidad entre lo que es entendido por Comunidades de Aguas y Comunidades de Regantes debido a que el objeto de las primeras se refiere a las aguas privadas y el de las segundas es en relación a las aguas públicas. También, en cuanto al destino principal del agua obtenida, para las Comunidades de Regantes debe ser el riego, pero por el contrario, para las Comunidades de Aguas puede ser tanto el uso propio, como su venta o arrendamiento.

Como conclusión, se ha podido determinar que las Comunidades de Aguas en ningún caso pueden ser englobadas dentro de las Comunidades de Bienes por no ostentar estas últimas personalidad jurídica; y solo serán Sociedades Civiles siempre y cuando tengan objeto mercantil, a fin de no contravenir lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues se encuentran sujetas y exentas del Impuesto sobre Sociedades. Por último, no conviene confundir las figuras de Comunidades de Aguas y Comunidades de Regantes pues su objeto versa sobre aguas privadas la primera, y aguas públicas las segundas, además de tener en paridad, distinta finalidad.

¹³ Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas.

4. FISCALIDAD ACTUAL DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS.

En este apartado estudiaremos, a la luz de la doctrina actual, la tributación en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la actividad llevada a cabo por las Comunidades de Aguas.

4.1 IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

El Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), es un tributo estatal de naturaleza indirecta, que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes (art. 2 Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

Antes de entrar a evaluar el hecho imponible sujeto, resulta conveniente hacer alusión a lo establecido en el artículo 4.1. de la Ley 20/1991 por el cual, estarán sujetas al IGIC *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”*. El artículo 5 de la misma ley dispone que *“son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

Interpretando los artículos 4 y 5 expuestos en el párrafo anterior, podemos llegar a la conclusión de que las Comunidades de Aguas ostentan los requisitos necesarios para ser consideradas empresarios a efectos del IGIC y por ende, sujetos pasivos del mismo, pues con la puesta a disposición del agua para los comuneros o terceras personas, se presume la ejecución de una actividad empresarial, con carácter habitual, que implica la ordenación de factores de producción, los cuales serían entre otros, los de extracción y alumbramiento del agua de los pozos y galerías¹⁴.

¹⁴ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En cuanto al hecho imponible gravable por el impuesto, podemos señalar lo dispuesto en el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el artículo 8.nueve de la Ley 53/202, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y del Orden Social, por la cual *“se establece la aplicación del tipo impositivo cero a ‘la entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica”*¹⁵.

En aplicación de los artículos anteriores, y a la luz de la doctrina actual, se ha llegado a la conclusión que las entregas de agua realizadas por parte de la Comunidad de Aguas para sus comuneros, para regadíos u otro destino, constituye los fundamentos sobre los que se asienta el hecho imponible del IGIC, resultando por tanto una tributación al tipo cero.

Cuestión distinta es la adquisición de bienes y servicios por parte de la Comunidad de Aguas a terceras personas ya que, conforme establece la doctrina reiterada a tal respecto, será de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC siempre y cuando dichas adquisiciones sean realizadas única y exclusivamente para la captación y producción de agua. Fuera de estos supuestos, no será posible la aplicación del tipo impositivo cero. Sin embargo, con el fin de proceder a su aplicación, será necesario que el empresario o profesional que preste el servicio o venda los bienes conserve las facturas, en las que se deberá documentar de manera minuciosa y detallada la operación llevada a cabo de forma que permita determinar el fundamento sobre el cual se procede a aplicar este tipo específico¹⁶.

No obstante lo anterior, puede ocurrir que no se proceda a la transmisión del agua obtenida, sino que por el contrario, los comuneros decidan arrendar las participaciones de las cuales son propietarios dentro de la Comunidad. En este supuesto, y teniendo en cuenta que el arrendamiento de las participaciones es considerado por la Dirección General de Tributos una cesión del derecho que ostenta el comunero sobre un determinado caudal de agua durante un tiempo determinado, se deduce que esta operación estaría sujeta al IGIC ya que el comunero ostenta la posición de sujeto pasivo del mismo, debido a que concurren los requisitos expuestos para ser considerado empresario o profesional, sujeto al IGIC¹⁷.

¹⁵ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, número 1197/08, de 16 de mayo.

¹⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, número 1197/08, de 16 de mayo.

¹⁷ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, número 1409/12, de 11 de mayo.

Como conclusión, las Comunidades de Aguas son consideradas por la Ley 20/1991 sujetos pasivos del IGIC, tributando al tipo impositivo cero cuando se realiza la entrega de agua a los comuneros o se utiliza para regadío u otros fines. Asimismo, será de aplicación el tipo cero en la adquisición de bienes o servicios cuando los mismos sean con la exclusiva finalidad de captar o producir agua. Por otro lado, en el supuesto de que se proceda a arrendar las participaciones propiedad de los comuneros, dicha operación se encontrará sujeta al IGIC, por ostentar por tanto el comunero la condición de sujeto pasivo del impuesto.

4.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El impuesto sobre sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas¹⁸.

Debido al reconocimiento mediante la Ley de Heredamientos de 1956 de personalidad jurídica a las Comunidades de Aguas, y por ende, su exclusión de las entidades en régimen de atribución de rentas, se ha procedido a establecer, también, mediante la Disposición Adicional Tercera de la Ley 19/1994 que estas permanecerán exentas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). Sin embargo, resulta necesario dedicar un epígrafe de este trabajo al análisis del presente impuesto¹⁹. Ello porque, si bien la legislación aplicable determina la sujeción y exención del IS, la doctrina actual afirma que no ha quedado manifiesto si la exención a la que se refiere la normativa expuesta es total o parcial.

En este sentido, y en aplicación de lo previsto en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se concluye que debido a la naturaleza y a los fines que persiguen las Comunidades de Aguas, deberá considerarse que la exención establecida en la Disposición Adicional Tercera mencionada, es de carácter parcial, en los términos siguientes:

¹⁸ Artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁹ Ley de 27 de diciembre de 1956 de Heredamientos de aguas del Archipiélago Canario y Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

“La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.”

En virtud de lo anterior, y debido a la ausencia de normativa que fundamente este criterio, la Administración sostiene que, en interpretación de la regulación arriba citada, los rendimientos obtenidos por las Comunidades de Aguas como consecuencia de la venta de agua excedente a una empresa de abastecimiento de agua constituyen rendimientos de una explotación económica y por tanto, no se encuentra dentro de las actividades afectas a la exención²⁰.

²⁰ Consulta de la Dirección General de Tributos, número 185-04, de 20 de septiembre y número 1936- 13, de 10 de junio.

5. LOS INCENTIVOS FISCALES PREVISTOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS.

Mediante la Ley 19/1994 se ha diseñado un sistema de incentivos a la inversión en Canarias en el que, se ha conservado su peculiaridad fiscal, y se ha establecido un periodo transitorio que permita a las Empresas y empresarios efectuar la materialización de las dotaciones realizadas en su día al Fondo de Previsión para Inversiones en beneficio de la economía canaria²¹.

En el presente apartado, desarrollaremos lo investigado en relación a la posibilidad de acogerse a tres de los incentivos fiscales que proporciona el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, esto es, la Reserva por Inversiones en Canarias, la Deducción por Inversiones en Canarias y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

5.1 RESERVA POR INVERSIONES EN CANARIAS (RIC)

Conforme establece el artículo 27 de la Ley 19/1994, las entidades sujetas al IS tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones. Asimismo, dispone que a estos efectos se considerarán beneficios los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas²².

La dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), representa una ventaja fiscal de la que pueden beneficiarse las entidades jurídicas y sociedades sujetas al IS y a las personas físicas sujetas al IRPF. Esta permite reducir la base imponible, hasta un 90 por ciento, de los beneficios no distribuidos (los que no se destinan a nutrir las reservas de la sociedad) en el IS por el importe que se destine de sus beneficios a la dotación a la RIC. En cuanto al IRPF, el efecto que produce es una

²¹ Preámbulo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

²² Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos percibidos por la explotación destinada a la RIC²³.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procederá a analizar la posibilidad de las Comunidades de Aguas de beneficiarse de esta figura jurídica.

Tal y como se ha manifestado en anteriores ocasiones, el Ordenamiento Jurídico ha otorgado a las Comunidades de Aguas personalidad jurídica. Ello conlleva a que las mismas sean entendidas como una entidad constitutiva de una unidad económica, motivando así su sujeción (aunque exento) de IS.

Por otro lado, resulta igualmente necesario apuntar que las rentas obtenidas a raíz de la actividad llevada a cabo por las Comunidades tiene una calificación fiscal de rendimientos del capital mobiliario, por los cuales tributarán los comuneros, debido a la exención del IS, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el IS, dependiendo de si es una persona física o jurídica.

A mayor abundamiento, si bien la legislación no clarifica en este supuesto si serán los comuneros o la comunidad de aguas los que podrán dotar a la RIC, la doctrina y jurisprudencia se han encargado de esclarecer este hecho.

Y es que, conforme establecen la Administración Tributaria y nuestros Tribunales, el hecho de que la actividad económica sea en principio realizada por la Comunidad de Aguas, le permite ser esta la que pueda dotar a la RIC y no por el contrario, al comunero, pues los rendimientos que estos últimos puedan percibir no devienen de una actividad económica sino de una suscripción a unas participaciones dentro de una Comunidad de Aguas.

Como conclusión, cabe afirmar que a la luz de la jurisprudencia y doctrina actual, queda establecido que debido a la personalidad jurídica reconocida a las Comunidades de Aguas y su consiguiente sujeción al Impuesto sobre Sociedades, serán estas últimas y no los comuneros propietarios de las participaciones los que puedan dotar a la RIC, por

²³ (“Emprender en Canarias”, 2016)

entender que los ingresos recibidos por los comuneros personas físicas o jurídicas son rendimientos del capital mobiliario²⁴.

5.2. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS (DIC)

Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al IS, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto la LIS (artículo 94, Ley 20/1991).

En otras palabras, la Deducción por Inversiones en Canarias (en adelante, DIC), es un incentivo fiscal semejante al establecido para el resto del territorio español, pero con determinadas ventajas para el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Solo se podrán acoger a estos incentivos, conforme lo dispuesto en el artículo 94 anterior, las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al IS, y por otro lado, las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales por las inversiones que realicen en Canarias, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el IS sobre los incentivos a la inversión²⁵.

La DIC supone una minoración de la cuota íntegra, tras la aplicación de las deducciones por doble imposición y posibles bonificaciones, aplicando el porcentaje de deducción que corresponda a cada modalidad de inversión, sobre el importe de las inversiones realizadas²⁶.

Los tipos aplicables a las inversiones realizadas serán superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, y tendrá como límite máximo, un porcentaje siempre superior en un 80 por ciento al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencia mínimo de 35 puntos porcentuales²⁷.

²⁴ Páginas 117-126 (Miranda Calderín, 2012)

²⁵ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

²⁶ ("Emprender en Canarias", 2016)

²⁷ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Conforme se extrae de lo dispuesto en la LIS, en la actualidad, las deducciones posibles son las siguientes:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i).
- Deducción por inversiones de beneficios.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales.
- Deducciones por inversiones medioambientales.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo.
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios²⁸.

En principio, y conforme a lo que se puede interpretar de la normativa citada, sería posible para las Comunidades de Aguas, en el ejercicio de su actividad empresarial, beneficiarse de la deducción por inversiones que contempla el artículo 94 de la Ley 20/1991, siempre y cuando concurren los requisitos necesarios al efecto. Sin embargo, según lo estudiado, las Comunidades de Aguas se encuentran exentas del IS y en principio, no tributarían sobre el mismo.

5.3 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPYAJD)

Las entidades sujetas al IS con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo que sigue, ITPYAJD) cuando el rendimiento de este impuesto se considere producido en Canarias (art. 25 Ley 19/1994).

Por tanto, la inclusión del ITPYAJD en los incentivos fiscales, da lugar a la exención en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión. Del mismo modo que en los apartados estudiados anteriormente, podrán acceder a dicho incentivo las entidades sujetas al IS, con domicilio en Canarias.

²⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso que nos ocupa, la exención podrá recaer sobre la adquisición patrimonial de bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio canario.

En este sentido, y para la finalidad de las Comunidades de Aguas, cuando los comuneros proporcionan capital para la captación y producción de aguas contenidas en las galerías o pozos, las Comunidades lo invierten en la contratación de personal o en la adquisición del material necesario para desarrollar la actividad. A tal fin, podemos considerar que siempre que la Comunidad adquiera los denominados bienes de inversión, los cuales consisten en bienes necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, la misma se podrá beneficiar de la exención desarrollada en este epígrafe²⁹.

²⁹ Artículo 25. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. IMPLICACIONES FISCALES PARA TITULARES PERSONAS FÍSICAS DE PARTICIPACIONES SEGÚN DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.

En este punto, se hace necesario dejar constancia del estado actual de la cuestión, detallando las principales conclusiones a las que llega la Dirección General de Tributos, los Tribunales Administrativos y otros Órganos Judiciales sobre la tributación que debe ser aplicada a los propietarios personas físicas de las participaciones de aguas.

6.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares (ex artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio).

Con el fin de poder desarrollar los motivos por los cuales es de aplicación el IRPF, resulta necesario primeramente hacer alusión a lo dispuesto por la Ley 19/1991 sobre lo mismo.

De esta forma, la Disposición Adicional Tercera dispone, en relación al IRPF, lo siguiente:

“1. Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, reguladas por la Ley de 27 de diciembre de 1956, continuaran exentas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la tributación que deban soportar los partícipes y comuneros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Sociedades, según corresponda, y de los deberes de colaboración con la Hacienda pública española establecidos en la Ley General Tributaria.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en ningún caso se considerará rendimiento sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

o al Impuesto sobre Sociedades, el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas.”

Una vez expuesto lo anterior, procederemos a formular las implicaciones fiscales, para las personas físicas partícipes de las Comunidades de Aguas, en relación al IRPF, según lo dispuesto por la doctrina y jurisprudencia actual.

Según se extrae de lo desarrollado en el artículo 25.1 de la Ley del IRPF:

“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.”

En conexión con lo anterior, cabe decir que el ejercicio de la actividad económica se atribuye a la comunidad, debido a que es esta la que, con la aportación de capital y otros bienes por parte de los socios, realiza las actividades necesarias para la captación y producción del agua. En virtud de ello, los rendimientos obtenidos por dichas Comunidades por la captación y venta de agua no constituyen actividad empresarial de los socios, sino rendimientos de capital mobiliario de los comuneros por participación en fondos propios, tal y como se interpreta del artículo 25 anterior.

Puede parecer que el momento de extracción del agua puede afectar al beneficio obtenido a razón de la misma y por ende, a su tributación en el impuesto, pero tal y como se extrae de la doctrina y jurisprudencia reiterada, con independencia del momento en que tenga lugar el reparto, el beneficio obtenido por la Comunidad con la venta del agua va a parar a los comuneros en proporción a sus participaciones, resultando que con arreglo a lo previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 19/1994, la única excepción a la tributación en el impuesto de que se trata tiene lugar en caso de que el agua percibida por los comuneros sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas.

Debido por tanto, a la obligatoriedad de tributación en el IRPF sobre los rendimientos obtenidos por la captación de agua, resulta imprescindible, en beneficio de los propios partícipes, hacer mención a la posibilidad de deducción por los gastos

incurridos durante el alumbramiento del agua. En este sentido, la jurisprudencia establece que el capital invertido para la captación, elevación y mantenimiento de la gruesa del agua, no pueden tener la consideración de gasto deducible para la obtención de los rendimientos de capital mobiliario, sino que representan aportaciones de capital de los comuneros a la Comunidad de Aguas, lo cual conlleva a un mayor valor de las participaciones de aquellos, por integrar los bienes que se ponen en común para la consecución de los fines de la comunidad; lo cual supone a la hora de su posible venta, un mayor valor adquisición de las participaciones y por ende, un mayor beneficio.

Por último, y en cuanto a la obligación de retener, establece el artículo 75 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, Reglamento del IRPF) que se encuentran sujetos a retención los rendimientos del capital mobiliario. Así, tendrán la obligación de practicar las retenciones, conforme lo dispuesto en el artículo 74 del mismo Reglamento, las personas o entidades que satisfagan o abonen las rentas anteriores.

En este sentido, dispone el artículo 90 del Reglamento del IRPF, el importe de las retenciones sobre los rendimientos de capital mobiliario, el cual será calculado sobre la aplicación a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

No obstante lo anterior, la jurisprudencia determina que los rendimientos han de considerarse obtenidos por los propios comuneros lo cual determina que no exista una obligación de retener por parte de la Comunidad de Aguas debido a que en ningún momento se realiza por parte de esta la satisfacción o abono de rentas³⁰.

³⁰ STSJ de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo núm. 520/2000, de 5 mayo. STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, núm. 1104/2010, de 29 septiembre. Consulta 0592-01, de 20 de marzo. Consulta 0237-00, de 17 de febrero.

6.2 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas (artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante, LIP).

A los efectos de este impuesto, constituye el patrimonio neto el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, deduciendo las cargas, gravámenes deudas y obligaciones que disminuyan su valor.

A este respecto cabe afirmar que las participaciones que los comuneros ostentan sobre la titularidad de las Comunidades de Aguas se encuentran sujetas al IP y no se encuentran, sin embargo, exentas debido a que no concurren los requisitos desarrollados en el artículo 4 de la ley, a fin de que dicho derecho pueda encontrarse exento.

En este caso, serán sujetos pasivos del impuesto, conforme los términos establecidos en el artículo 5 de la LIP, cualquier persona física titular de bienes y derechos situados en territorio español.

Se determina que el valor por el cual habrán de tributar las participaciones de las Comunidades de Aguas es el que resulta del valor nominal (el valor que ostenten las participaciones en el momento del devengo del impuesto), el valor teórico del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 12,5 % el promedio de los beneficios de los tres ejercicios anteriores (art. 16 LIP).

Por tanto, por ser las participaciones o “acciones” de las Comunidades de Aguas un derecho situado en territorio español o que se deba ejercitar en el, se encuentra sujeta su titularidad al Impuesto sobre el Patrimonio, determinando su valor sobre las reglas expuestas en el párrafo anterior³¹.

³¹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

7. PROBLEMÁTICA Y CRÍTICA A LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE AGUA

Una vez analizado el concepto, la naturaleza jurídica y la fiscalidad de las Comunidades de Aguas, procede hacer alusión a la que consideramos la problemática actual relativa a la tributación de las Comunidades.

Como hemos podido desglosar en los puntos anteriores, desde su creación han habido dificultades a la hora de realizar una regulación específica sobre la misma debido a que, principalmente, no se ha podido determinar el tipo de entidad en la que se encuentra englobada esta figura pues existen diversas concepciones de lo que es entendido por “Comunidad o Heredamientos de Agua”. Según lo estudiado, puede deducirse que las Comunidades de Aguas constituyen una Sociedad Civil, con objeto mercantil, sujeta y exenta (parcialmente) al Impuesto sobre Sociedades.

Aparte de lo anterior, otro de los obstáculos con los que nos podemos encontrar a la hora de analizar la fiscalidad de estas entidades, es en cuanto a la tributación en el propio Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como establece la doctrina y jurisprudencia analizada en el presente documento, las Comunidades de Aguas tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, pero sin embargo, sobre los rendimientos que se obtengan una vez alumbrada el agua (como el agua en sí misma) tributarán los comuneros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el concepto de rendimientos del capital mobiliario.

En este sentido, se puede afirmar que permanece latente una confusión en cuánto a qué rendimientos no exentos son los que realmente tributarían en el IS, teniendo en cuenta que los rendimientos derivados del agua tributan única y exclusivamente por el IRPF, por ser titularidad de los comuneros.

A mayor abundamiento, y en conexión con lo anterior, subsiste también una dicotomía en cuanto a la posibilidad de que las Comunidades de Aguas puedan beneficiarse de los incentivos fiscales propios del Régimen Económico y Fiscal de

Canarias, debido a que, en su mayor parte, como ocurre con la RIC, solo podrá beneficiarse la Comunidad y no así sus comuneros, por no ser estos los que lleven a cabo la actividad económica.

Por tanto, se puede intuir que si bien es cierto que las Comunidades se encuentran dentro de los sujetos susceptibles de aprovechamiento de los beneficios fiscales, las mismas de facto, no podrán realizarlo debido a que no se deja en ningún momento claro sobre qué rendimientos se podría deducir las cantidades desarrolladas en cuanto a que en principio, los ingresos obtenidos son a cuenta de los comuneros a raíz de su título jurídico.

Tal y como se ha podido averiguar, en la actualidad, ni tan siquiera la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) ni la Agencia Tributaria Canaria (ATC) ostentan un criterio propio en relación a la tributación de tanto las personas físicas titulares de las participaciones como de las propias Comunidades de Aguas.

En adición a lo anterior, tampoco existe regulación específica y detallada que determine de forma clara y concisa cómo han de contribuir estas entidades y sus titulares en los distintos impuestos. Sobre lo único que se pueden valer los comuneros es de la doctrina y jurisprudencia, lo cual claramente genera inseguridad jurídica para los propietarios debido a que no hay un criterio legal que establezca cómo han de proceder en cuanto a la distinta tributación de esta figura, como tampoco cuáles serían los supuestos sobre los cuales se pueden llegar a deducir determinadas inversiones realizadas. Ello porque, actualmente, la Administración se encuentra aplicando juicios de valor, que consideramos son totalmente contrarios a la Ley, sin ni siquiera hacer uso de la analogía pues tampoco se determina si deberá ser de aplicación lo dispuesto para las Comunidades de Bienes (figura análoga) o las Sociedades Civiles con objeto mercantil.

Si la Administración considera que se ha llevado a cabo una incorrecta tributación sobre los rendimientos obtenidos a raíz de la actividad realizada por la Comunidad de Aguas, procede a girar una liquidación sobre la base de los argumentos que ellos estimen procedentes, aplicando siempre los mismos criterios, los cuales no son motivación suficiente para afirmar que lo tributado por las Comunidades es incorrecto, pues realmente, no existe normativa que justifique lo contrario.

Como punto final, queda claro que es una materia que a día de hoy se encuentra inmersa en un vacío legal, controlado únicamente por la doctrina, generando inseguridad jurídica a los afectados, pues no se ha establecido un criterio unificado sobre las actuaciones que deben llevar a cabo los propietarios para que no se produzca una inobservancia del pago de los tributos correspondientes, acarreando sus consiguientes sanciones. Se les seguirá produciendo un gran perjuicio a los comuneros que, más que verse privilegiados por el carácter beneficioso en sí mismo de las Comunidades de Aguas, se encuentran sumidos dentro de un vacío normativo que en nada hace justicia a lo que significa realmente formar parte del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

8. CONCLUSIONES

Una vez estudiada la Fiscalidad de las Comunidades de Aguas, podemos realizar las siguientes conclusiones:

Primeramente, desde una óptica meramente didáctica, estimo conveniente realizar una crítica en cuanto a la información conseguida durante el estudio de esta figura. Y es que la mayor parte de la bibliografía existente es la realizada por juristas durante los Siglos XVI a XIX, las cuales no cuentan con la regulación que se le ha dado en la actualidad a las Comunidades, como tampoco la relativa a la aprobada con la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 19/1994. Sin embargo, la misma ha sido provechosa para entender los orígenes que dieron lugar a la actual figura de las Comunidades de Aguas.

Por otro lado, en cuanto a la doctrina y jurisprudencia encontrada, considero conveniente manifestar que la misma no ha sido abundante, además de que no se practican criterios distintos, sobre supuestos de hechos claramente diferentes, sino que se contesta a las dudas surgidas por los contribuyentes sobre la base de los mismos fundamentos.

En este sentido, se puede entender que, debido al vacío legal actual, la Administración y los Órganos Jurisdiccionales no cuentan con más información que la que se ha venido obteniendo desde principios del año 2000, durante el cual se han analizado la tributación relativa a los ejercicios de la década de los 90.

A mayor abundamiento, cabe decir que se debería realizar una refundición de la normativa que se puede encontrar en la actualidad en relación a las Comunidades de Aguas, como también añadir todos los aspectos que puedan llenar ese vacío legal que genera gran inseguridad jurídica a los comuneros, salvando, claro está, la retroactividad que pudiera conllevar la aprobación de nueva legislación aplicable al efecto.

No obstante lo anterior, y desde un punto de vista subjetivo y por tanto, meramente personal, creo necesario manifestar que el estudio de la Fiscalidad de las Comunidades de Aguas ha sido como poco, enriquecedor y constructivo debido a la poca información que se puede encontrar en la actualidad sobre la misma y lo que ha conllevado el análisis

detallista de este. Pues, considero que las personas que tengan la oportunidad de llevar a cabo el análisis esta figura, podrán, durante el mismo, observar los distintos conceptos jurídicos como también circunstancias estudiadas durante la carrera. Lo cual, evidentemente es un gran beneficio pues deberán aplicarse todos los conocimientos adquiridos durante el transcurso del Grado, poniendo en marcha los distintos recursos con los cuales nos provee nuestro Ordenamiento Jurídico para el estudio de los supuestos de hecho con los cuales nos podemos encontrar en el día a día, como lo es la tributación de las Comunidades de Aguas.

Por último, recomiendo fervientemente a los juristas que decidan dedicarse al Derecho Tributario, el estudio de esta figura debido a que pone a prueba los conocimientos adquiridos durante la carrera, y supone un desafío personal el poder interpretar toda la documentación e información, que por poca que sea, se pueda conseguir a este respecto.

9. BIBLIOGRAFÍA

- Guerra Marrero, J. (2000). El mercado del agua en Canarias. En R. Fernández Rubio, J. Fernández Sánchez, B. López Camacho & J. López Geta, *Jornadas Técnicas sobre Aguas Subterráneas y Abastecimiento Urbano* (p. 317-323). Madrid: Gráficas Chile, S.A.L.
- Guimerá Peraza, M. (1952). *Algunos aspectos de los heredamientos y comunidades de aguas*. [S.l.]: [s.n.].
- Miranda Calderín, S. (2012). *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Núñez Pérez, G. (1980). *Régimen jurídico-tributario de heredamientos y comunidades de aguas canarios: su sujeción al impuesto sobre sociedades*. Universidad de La Laguna.

NORMATIVA

- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de canarias.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, y sobre el Patrimonio.
- Ley de 27 de diciembre de 1956 de Heredamientos de aguas del Archipiélago Canario.
- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JURISPRUDENCIA

- Dirección General de Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Consultas tributarias generales y vinculantes de la Dirección General de Tributos.
- Aranzadi. Base de datos. Thomson Reuters.

OTROS

- Diarios de Sesiones del Congreso de los Diputados; Tramitación Parlamentaria de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- *Emprender en Canarias*. (2016). www.emprenderencanarias.es