JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

Una vez más cobran protagonismo las reseñas de sentencias relativas a la interpretación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio; en especial las que se refieren a la reserva para inversiones en Canarias. Problemas como el origen de los rendimientos que pueden servir para la dotación de la reserva y los referentes a la indisponibilidad contable de la reserva en tanto los bienes en los que se haya materializado deban permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo son abordados en varias de las resoluciones judiciales que reseñamos.

El comentario de jurisprudencia se refiere esta vez a un nuevo pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias relativo al régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, en el que la cuestión debatida es la admisibilidad o no de la aplicación por un partícipe de una de estas entidades de la deducción por inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991. El Tribunal, en este caso, da una respuesta negativa a esta cuestión situándose en la misma línea de alguna sentencia anterior de fecha reciente y que fue objeto de nuestro estudio en esta misma revista[1].

[1] V.M. Sánchez Bláquez, "La Reserva para Inversiones y las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias" (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004, en Hacienda canaria, núm.11 (2005), págs. 213-238

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

Helmuth Moya Meyer

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Sujeto pasivo en las entregas de bienes

La demandante no acredita que desarrolle la actividad de comerciante minorista y que, por tanto, le sea aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991, de 7 de julio. Por una parte, según el objeto social que figura en sus estatutos sociales se dedica a la venta al por mayor o al detalle de productos de joyería; de otra, ha extendido facturas repercutiendo el IGIC a sus compradores, sin acreditar que éstos fueran consumidores finales (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 01.03.05; es firme).

II. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCIAS EN LAS ISLAS CANARIAS

El AIEM no vulnera en el artículo 299 del Tratado de la Comunidad Europea, el cual encomienda al Consejo establecer medidas específicas para la aplicación del Tratado y de las políticas comunes en las regiones ultraperiféricas; pues la finalidad de dicho impuesto es la de gravar la importación de determinados bienes que son producidos por la industria de las Islas Canarias a la que se trata de proteger. El hecho de que la presión fiscal que supone gravar la importación de determinadas labores de tabaco sea superior a la que soportan los consumidores de estos productos en los territorios sometidos al IVA no supone una vulneración del régimen de franquicia sobre el consumo característico del régimen económico-fiscal de Canarias. La franquicia sobre el consumo no prohíbe toda imposición sobre el consumo, sino que es un régimen que se basa en la existencia de franquicias y en una presión fiscal inferior. Por otro lado, la exigencia de una presión fiscal inferior no debe imponerse en cada caso, pues es necesario considerar el conjunto de la imposición indirecta sobre el consumo. Aunque la Ley 24/2001, de 31 de diciembre dispusiera la entrada en vigor del impuesto antes de que fuera autorizada esta medida por el Consejo, la Decisión de éste, de 20 de junio del 2002, retrotrajo sus efectos al 1 de enero del 2002,

fecha en la que el legislador nacional había dispuesto que desplegara su eficacia el impuesto. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 07.07.05; no es firme).

III. LA ZONA ESPECIAL CANARIA

La Sala confirma la resolución del Consejo Rector de la Zona Especial Canaria que desestimó la solicitud de inscripción en el registro oficial de entida des de la ZEC porque las actividades de venta, mantenimiento y reparación de vehículos a motor, motocicletas, y venta al menor de combustible para vehículos, si bien están contempladas en el nomenclator del Reglamento de la CEE núm. 3037/1990, al cual se remite en parte el RD Ley 2/2000, de 23 de junio, son actividades excluidas del anexo de éste último, motivo por el cual no puede inscribirse la entidad en el citado registro oficial en relación con dicha actividad (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 05.07.05; no es firme).

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

La escritura de declaración de obra nueva- consistente en un hotel- está exenta del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en virtud de lo previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Mediante dicho acto se completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido un bien, razón por la cual debe ser incluida en el concepto de adquisiciones patrimoniales y beneficiarse de la exención (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 03.03.05; es firme).

La sociedad demandante no puede dotar la RIC con rendimientos obtenidos de un contrato de cesión de derechos de imagen a un club deportivo, ya que tales rendimientos no provienen del ejercicio de una actividad empresarial en un establecimiento situado en Canarias (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 03.03.05; es firme).

La dotación de la RIC debe efectuarse antes de presentar la declaración del impuesto. Si bien la declaración tardía no priva al contribuyente del beneficio, sí está obligado a probar las dotaciones. En el caso concreto, las actas de las juntas generales no fueron presentadas ante el Registro Mercantil sino en una fecha muy posterior a la presentación de la declaración. Como es a partir de dicho momento cuando tiene efectos frente a terceros, la dotación no puede imputarse al ejercicio que pretende la entidad contribuyente (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 08.03.05 y st. 26.04.05; contra ambas sentencias se ha interpuesto recurso de casación).

No puede dotarse la Reserva para Inversiones en Canarias con rendimientos obtenidos de la explotación de un patrimonio inmobiliario cuando no se ha acreditado que constituya una actividad empresarial. El contribuyente carece de un establecimiento en el que desarrolle la actividad y no tiene empleados, razón por la cual no cumple los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de

Santa Cruz de Tenerife, st. 10.03 y 15.03 de 2005; son firmes).

La adquisición de una vivienda por una sociedad dedicada a la compra-venta de inmuebles no constituye la adquisición de un bien de inversión, sino que el bien debe ser considerado como una existencia o activo circulante, no beneficiándose de la exención prevista en el artículo 25 de la ley 19/1994, de 6 de julio. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 15.03.05; es firme).

No constituye bien de inversión a los efectos previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la adquisición de un apartamento para destinarlo a ser usado como alojamiento de los trabajadores de la empresa (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 21.04.05; es firme).

La entidad demandante contabilizó las reservas dotadas en los ejercicios 1995 y 1996 dentro del saldo de capital el 1 de enero del 1999, permitiendo la disposición de las reservas e incumpliendo el requisito previsto en el artículo 27.3 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 04.05.05; es firme).

Los rendimientos obtenidos por los comuneros por su participación en una comunidad de aguas no pueden calificarse como rendimientos procedentes de una actividad empresarial a los efectos del artículo 27.9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 10.05.05; no es firme).

El demandante incumplió el requisito de la indisponibilidd contable de la reserva durante un período de cinco años, pues conforme iba materializando las dotaciones a la RIC, disminuía contablemente la reserva en el importe empleado para efectuar las adquisiciones de bienes de inversión, incumpliendo así lo dispuesto en el artículo 27.3 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 13.05.05; es firme).

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ
Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

UNA NUEVA LÍNEA JURISPRUDENCIAL SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS Y HEREDAMIENTOS DE CANARIAS (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 15 DE FEBRERO DE 2005)

I. PLANTEAMIENTO

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de febrero de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, ponente D. Ángel Acevedo Campos[2]) constituye un nuevo pronunciamiento de este órgano jurisdiccional sobre cuestiones relativas al régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias. En este caso, la cuestión debatida era la admisibilidad o no de la aplicación por un partícipe de una de estas entidades de la deducción por inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias[3].

El Tribunal da a tal interrogante una respuesta negativa. Se sitúa así en la misma línea de alguna sentencia anterior dictada en fechas recientes[4], y que fue objeto de nuestro estudio en esta misma revista[5], en la que se entendió también inaplicable a un miembro de uno de estos entes otro beneficio fiscal previsto para las actividades económicas realizadas en Canarias como es el de la Reserva para Inversiones en Canarias.

---

[2] Reseñada en *Hacienda Canaria*, nº 12 (2005), pág. 132.

[3] De un contenido esencialmente idéntico es también la Sentencia del mismo Tribunal y Sala, que tiene idéntico ponente, con fecha de 11 de febrero de 2005.

[4] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, ponente Dª Pilar Alonso Sotorrio), recogida en *Hacienda Canaria*, nº 11 (2005), págs. 239-241.

[5] V. M. Sánchez Blázquez, "La Reserva para Inversiones y las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004)", en *Hacienda Canaria*, nº 11 (2005), págs. 213-238.

Sin embargo, el razonamiento seguido en esta ocasión es distinto. Además, dicho razonamiento es también diferente al que se había utilizado en sentencias anteriores del mismo Tribunal y Sala cuando se planteó el régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias. De ahí que pueda decirse que nos encontramos ante una nueva línea jurisprudencial del Tribunal Superior de Justicia de Canarias sobre este tema, que se uniría a las otras dos ya existentes con anterioridad[6], y que al introducir algunos elementos novedosos de relevancia merece un análisis detenido.

Entremos ya, pues, en el estudio de este nuevo pronunciamiento jurisdiccional. En él la línea argumentativa seguida puede dividirse en tres fases, que constituirán, junto con este planteamiento inicial y la conclusión última a destacar, la estructura de nuestro estudio:

-en primer lugar, y como punto de partida, se analiza la naturaleza jurídica de las Comunidades de Aguas, rechazando la tesis societaria y adhiriéndose a la teoría consorcial;

-en segundo lugar, se extraen las consecuencias de tal calificación jurídica en el régimen tributario, que, en esencia, son dos: la no aplicación del régimen de atribución de rentas y la no aplicación de la deducción para inversiones en Canarias; y,

-en tercer lugar, se niega la calificación de rendimientos de capital mobiliario de los obtenidos por el partícipe de la Comunidad de Aguas (así al menos se plantea literalmente).

II. EL PUNTO DE PARTIDA DE LA ARGUMENTACIÓN: LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COMUNIDADES DE AGUA

A) NORMA FISCAL *VERSUS* NORMA CIVIL, MERCANTIL, LABORAL O ADMINISTRATIVA

Ante la cuestión suscitada en el proceso contencioso acerca de la adecuación o no a Derecho de las liquidaciones administrativas en las que se declaró improcedente la aplicación de la deducción por inversiones en Canarias que había llevado a cabo un partícipe de una Comunidad de Aguas canaria, el Tribunal entiende "de vital importancia dejar sentadas, con carácter preliminar" determinadas "consideraciones" (FJ. 1º). Y en ellas lo que viene

[6] En efecto, tal como pusimos de relieve en el estudio anteriormente citado, existían hasta ahora dos líneas jurisprudenciales del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) sobre el régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias. De un lado, deben situarse las Sentencias de 5 de mayo de 2000 (ponente D. Helmuth Moya Meyer, recogida en *Normacef Fiscal*, NFJ009712 y en *Westlaw*, *JT* 2000, 1654) y de 18 de noviembre de 2003 (ponente D. Antonio Giralda Brito, recogida en *Normacef Fiscal*, NFJ016592 y en *Westlaw*, *JT* 2004, 97). Y, de otro, las de 27 de marzo de 2002 (ponente D. Luis Miguel Blanco Domínguez, recogida en *Normacef Fiscal*, NFJ013278 y en *Westlaw*, *JT* 2003, 19) y la antes citada de 26 de octubre de 2004. A esta última corriente jurisprudencial se ha unido recientemente la sentencia de 10 de mayo de 2005 (también su ponente es Dª María del Pilar Alonso Sotorrio).

a hacer es, en esencia, identificar la naturaleza jurídica de estas peculiares entidades. Sólo después, a partir de las bases fijadas previamente desde esta óptica, entra a analizar cuál es su régimen tributario a la luz fundamentalmente de los preceptos fiscales que entiende eventualmente aplicables (FFJJ. 2º y 3º).

Con este modo de actuar se sigue una metodología en la aplicación del Derecho tributario en la que con carácter previo a verificar su régimen y efectos tributarios, se analiza el régimen civil, mercantil, laboral, administrativo o de otra índole del sujeto, sujetos, objeto u objetos contemplados por las normas tributarias. Sin embargo, esto sólo es posible, desde nuestro punto de vista, y en base a la que se ha venido en llamar autonomía calificadora del Derecho tributario, cuando de la interpretación de la norma tributaria se deduce que ésta remite a aquellos regímenes jurídicos, sin alterarlos a efectos tributarios. De ahí que pudiera echarse en falta en el inicio de una argumentación que pretende clarificar determinado régimen fiscal una referencia a la norma o normas fiscales de cuya interpretación se deduciría la relevancia directa de la naturaleza jurídica de estas peculiares entidades a la hora de determinar cuál sea su régimen fiscal.

En cualquier caso, el Tribunal canario hace referencia después a esta norma o normas fiscales de relevancia para el caso (FFJJ. 2º y 3º). Éstas serían en un primer momento, según su criterio, las que determinan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen de atribución de rentas, previsto para "las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria" (arts. 10. 1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 6. 1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades). Y, en un segundo momento, la que regula el ámbito de aplicación de la deducción para inversiones en Canarias (art. 94 de la Ley 20/1991). De ahí que pueda entenderse que en el comienzo de la argumentación del Tribunal en esta sentencia estaría implícita, como no podía ser de otra forma, la normativa fiscal, pese a no aludirse a ella explícitamente en los primeros pasajes de la sentencia.

Habrá de ser siempre dicha normativa fiscal, por tanto, la que indique inicialmente el camino a seguir en la búsqueda de soluciones ante cualquier problema aplicativo en este ámbito. Luego veremos si la normativa fiscal tenida en cuenta por la Sala en esta sentencia es completa. Podemos adelantar ya que no lo es.

B) CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y CONSTRUCCIONES DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA

Para llevar a cabo la difícil tarea de identificar la naturaleza jurídica de las Comunidades de Aguas, a la vista de la compleja y a veces imprecisa y contradictoria regulación de estas entidades contenida en la Ley de 27 de diciembre de 1956 (BOE de 30 de diciembre de 1956 y de 18 de enero de

1957)[7], el Tribunal canario se vale de una conferencia de Manuel GARCÍA PADRÓN publicada ya hace tiempo en la que se analizaba esta problemática[8] y en la que se seguía fundamentalmente la tesis consorcial de las Comunidades de Aguas canarias sostenida por Alejandro NIETO años antes[9]. Es cierto que la sentencia no indica cuales son sus fuentes, pero una comparación entre su texto y el de diversos fragmentos del primer trabajo mencionado pone de relieve su esencial coincidencia.

No es habitual en la jurisprudencia española, ni en la constitucional ni en la ordinaria, hacer citas de fuentes bibliográficas, aunque sí son frecuentes las citas de otra jurisprudencia o doctrina administrativa. Y esto es así a pesar de que en los escritos de los recurrentes se presentan a veces argumentos respaldados por unas u otras fuentes bibliográficas. Sí se incluye este tipo de citas, sin embargo, en otros ámbitos de nuestro entorno, como ocurre, por ejemplo, en las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht*). Desconocemos si esto tiene algo que ver con el reconocimiento y prestigio general que en aquel país puede haberse dado a los trabajos científicos y a las personas dedicadas a la investigación, lo que quizá no se haya alcanzado aún con la misma intensidad en nuestro país. O si, simplemente, es un reflejo más del carácter masificado que ha adquirido en los últimos tiempos la administración de justicia por parte de los Tribunales, de modo especialmente intenso en la materia tributaria, que impide a éstos un examen detenido en un tiempo razonable del supuesto objeto de enjuiciamiento.

En nuestra opinión, una referencia bibliográfica en una sentencia, puntual y no generalizada, puede tener en determinadas ocasiones un gran valor. En concreto, en aquellos casos en los que la cita de la fuente constituya un elemento relevante para la comprensión de la propia resolución jurisdiccional. Esto ocurrirá cuando su argumentación se haya basado en dicha fuente y, como ocurrirá normalmente, sólo se hayan recogido en la misma aspectos parciales del trabajo doctrinal, aunque sean los esenciales, pero que en todo caso se integran en un contexto más amplio. Y esto es lo que ocurre en esta misma sentencia. Una lectura del trabajo antes mencionado en el que se inspira el Tribunal canario, permite una mayor claridad y comprensión de la misma sentencia. Por ejemplo, como veremos, para entender en sus justos términos su afirmación, no justificada ni explicada suficientemente, de que en las Comunidades de Aguas canarias no existe ánimo de lucro.

[7] Además de los aquí citados, de imprescindible consulta sobre el tema M.J. Sarmiento Acosta, *El Derecho de Aguas en Canarias*, Marcial Pons-ICAP, Madrid-Barcelona, 2002.

[8] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, Confederación Española de Cajas de Ahorros, Santa Cruz de Tenerife, 1982, págs. 9-24.

[9] A. Nieto García, "Las Comunidades de aguas canarias en 1956" y "Hacia una teoría consorcial de las comunidades de aguas canarias", en *Estudios de Derecho administrativo especial canario (Heredamientos y Comunidades de Aguas)*, III, Cabildo Insular de Tenerife. Aula de Cultura, 1969, págs. 149-177 y 211-243.

Aunque como es obvio deberá evitarse siempre el peligro de convertir sentencias en trabajos doctrinales o, al menos, en algo distinto a lo que debe ser una sentencia judicial. Y esto es lo que sucede cuando se llevan a cabo afirmaciones, por muy trascendentes que puedan parecer, que no ocupan realmente ningún lugar en la argumentación del Tribunal, que es la determinante de su conclusión y fallo. Algún ejemplo tenemos en la jurisprudencia reciente sobre las especialidades fiscales del archipiélago canario[10]. Pero siempre que una afirmación, aunque sea dogmática o conceptual, ocupe un lugar real en la argumentación de la sentencia, la misma será relevante en ella. Y en ciertas ocasiones, al menos en ciertas ocasiones, la cita de la fuente de donde se extrae o deduce la misma puede aportar determinados elementos que permitan una más completa y precisa comprensión del pronunciamiento judicial.

C) EL RECHAZO DE LA TEORÍA SOCIETARIA

1. La ausencia del ánimo de lucro

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, haciéndose eco de las reflexiones de Manuel GARCÍA PADRÓN en la conferencia antes citada, reconoce la existencia de teorías objetivistas (a unos "criterios objetivos" se refiere) y subjetivistas en torno a la naturaleza de las Comunidades de Aguas canarias como negocios jurídicos (éste era concretamente el planteamiento del autor mencionado[11]). Destaca también el pronunciamiento de "la doctrina más reciente (…) en favor de las teorías subjetivistas, y dentro de éstas por la teoría del consorcio en detrimento de la teoría de la sociedad (…)" (FJ. 1º, apartado 1º).

Se centra así primero, siguiendo a aquel autor, en rechazar la teoría que defiende la naturaleza societaria de las Comunidades de Aguas canarias, para después pasar a calificar positivamente a estas entidades como consorcios recogiendo las características que permiten explicarlas de este modo. Y emplea los dos mismos argumentos utilizados por aquél para rechazar la tesis societaria: la ausencia de ánimo de lucro en estas entidades, y, la calificación de las mismas en la Ley de 1956 antes mencionada como asociaciones de interés particular[12]. Comencemos por el primero de ellos.

Y es que también para el Tribunal canario, "la noción de sociedad, civil o mercantil, va indisolublemente unida con la idea de un fin de

[10] V.M. Sánchez Blázquez, "La entrada en funcionamiento y la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de febrero de 2005", en *Hacienda Canaria*, nº 12 (2005), págs. 137-160.

[11] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., págs. 14-15, al analizar la naturaleza de las Comunidades de Aguas canarias "como negocios jurídicos o, si se prefiere, como contratos", se refería a las teorías objetivistas o comunitaristas y a las teorías subjetivas, centrándose así, según señalaba, en las "teorías unilaterales" y prescindiendo de las teorías "mixtas o conciliadoras". Dentro de las teorías objetivistas aludía a los que defendían la existencia de una "comunidad romana" (Guimerá Peraza y otros) y a aquellos que mantenían que se trataba de una "comunidad germánica" (González de Aledo y otros). Y en cuanto a las teorías subjetivistas, mencionaba la teoría de la "sociedad" (López de Haro y otros) y la teoría del "consorcio" (Nieto García y otros).

[12] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág 15.

ganancia o lucro estricto sentido, que es totalmente ajena e incompatible con la peculiar finalidad no lucrativa de las Comunidades de Aguas Canarias (…)". Manuel GARCÍA PADRÓN, en un lugar distinto del extractado por la sentencia, justificaba ese carácter no lucrativo de las Comunidades de Aguas. En su opinión, ello "viene presupuesto –sin más y desde ahora- por el absoluto silencio de las partes expositiva y dispositiva de la Ley de 1956 en orden a la posible obtención de beneficio alguno por aquéllas y a su consiguiente reparto entre los miembros de la misma. Y es así, sencillamente –proseguía-, porque no estuvo jamás en la mente de los legisladores la dicha posibilidad, sino la certeza de lo contrario; pues que conocían, de sobra, la sempiterna y subsistente convicción de los comuneros en orden a que dichas comunidades, antes y después de su personificación legal, tenían y tienen como peculiar finalidad u objeto no el beneficio de éstas, sino la mera gestión o administración de los intereses de aquéllos (…)"[13].

No dejaba de reconocer este autor, sin embargo, la "indudable ventaja económica (no ganancia o lucro en sentido estricto)" que proporcionaban las Comunidades a sus propios comuneros. Pero ello se producía al desarrollarse una actividad económica en forma de "ciclo cerrado", similar a la desplegada por las cooperativas, lo que permitía calificar a aquéllas como "empresas de servicio", distintas, por tanto, a las "empresas de beneficio", "como las sociedades civiles (art. 1665 del Código Civil) y las sociedades mercantiles (art. 116 del Código de Comercio), productoras ambas –según el texto de dichos artículos- de ganancias o lucros estricto sentido". Las Comunidades de Aguas canarias, en consecuencia, "se asemejan a las cooperativas de Derecho privado y a las comunidades de regantes de Derecho público, que también son "empresas de servicio" y, por ende –afirmaba con rotundidad-, no generadoras de rentas o rendimientos imponibles"[14].

Ya con anterioridad Alejandro NIETO había defendido el carácter no lucrativo de las Comunidades de Aguas canarias. Precisamente sus ideas están muy presentes en las reflexiones del autor antes citado, por lo que es indispensable hacer una referencia, aunque sea sucinta, a las mismas. Donde quizá aparece mejor sintetizada su opinión es en las siguientes palabras: "el fin de las Comunidades canarias, su último objetivo no es repartir una ganancia –expresión monetaria de una supervalía- sino alumbrar y distribuir aguas; aguas que, además, ni se integran ni se segregan de un patrimonio social"[15]. El que fuera Catedrático de la Universidad de La Laguna ilustraba también su parecer con varios supuestos que debían deslindarse entre así, uno de ellos, el de la "típica comunidad

[13] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 13, que adicionalmente se refería a determinados preceptos de la Ley de 1956 que confirmarían esta misma idea, como los arts. 6 y 8, en los que se preveía la obligada rendición de cuentas de la Junta Rectora a la Asamblea General y determinados medios excepcionales, derramas extraordinarias y secuestros de aguas para atender a los gastos que se originaran.

[14] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., págs. 12 y 13-14.

[15] A. Nieto García, "Las Comunidades de aguas canarias en 1956, cit., pág. 156.

canaria. El objeto es (…) alumbrar aguas. Pero si la encuentran, lo que perciben los socios no es dinero, sino agua, que siempre será suya, y no de la comunidad (salvo secuestro). Aquí nos encontramos con una sociedad egoísta, con objeto económico, pero sin ánimo de lucro en sentido técnico"[16].

No es éste el lugar para analizar con detenimiento esta problemática y para intentar resolver si las Comunidades de Aguas canarias tienen o no ánimo de lucro, lo que si se resolviera en sentido negativo, según este planteamiento, impediría que aquéllas fueran sociedades. Únicamente queremos dejar apuntadas algunas ideas en relación con esta cuestión[17]:

-¿puede realmente resolverse este problema de un modo general y apriorístico sólo a partir de la Ley de 1956?; ¿o, por el contrario, se trata de una cuestión cuya respuesta debe darse, caso por caso, teniendo en cuenta la posibilidad de que las Comunidades que se crearan a partir de la Ley de 1956 "se organizaran con arreglo a alguna de las figuras legales existentes en nuestro Derecho" (art. 2) y el carácter de "ley fundamental de la agrupación" que tienen sus estatutos (art. 4, párr. 2º), así como atendiendo al funcionamiento y características reales de cada comunidad en la práctica, que no parece que sean siempre iguales?;

-¿es realmente lo esencial en las opiniones de GARCÍA PADRÓN y NIETO, en las que se inspira la sentencia, la ausencia de ánimo de lucro, sin más, en las Comunidades de Aguas?; ¿o, por el contrario, lo que realmente se están planteando y que resuelven negativamente es el ánimo de lucro en las sociedades (el "ánimo de partir entre sí las ganancias" del art. 1665 del Código Civil), que no concurriría en las Comunidades de Aguas, lo que estaría muy unido a las relaciones patrimoniales que surgen entre las ganancias obtenidas, la sociedad y los socios?;

-¿se reduce el planteamiento de aquellos dos autores, que es asumido por la sentencia, al supuesto en el que la Comunidad de Aguas simplemente divide o distribuye las aguas entre los comuneros y no cuando dichas aguas se venden a terceros?; ¿o, por el contrario, dicho planteamiento sería aplicable también al supuesto en el que las aguas se enajenan a otros sujetos distintos a los comuneros?;

-¿qué es realmente el ánimo de lucro?: ¿sólo se da cuando se obtienen unos beneficios dinerarios y no cuando el resultado de la actividad económica desplegada son unos beneficios en especie, como puede ser simplemente el agua?; ¿o, por el contrario, dicho ánimo de lucro puede darse también cuando se obtienen otras utilidades distintas a las de carácter dinerario, como es el agua en sí misma?;

[16] A. Nieto García, "Las Comunidades de aguas canarias en 1956", cit., pág. 156. También defiende este autor el carácter no lucrativo de las Comunidades de Aguas canarias, a partir de su calificación legal como asociaciones de interés particular, en otro trabajo, publicado en la misma obra colectiva: "Hacia una teoría consorcial…", págs. 215-216.

[17] De gran interés al respecto, F. Clavijo Hernández y G. Núñez Pérez, "La imposición sobre el agua: aplicación en Canarias", en *El agua en Canarias. Factor polémico. Aspectos históricos, técnicos, económicos, tributarios*, Gabinete Económico de la Delegación del Ministerio de Industria en Santa Cruz de Tenerife, 1981, págs. 38 y ss.

-¿para qué es verdaderamente relevante esta discusión sobre la existencia o no de ánimo de lucro de las Comunidades de Aguas canarias?; ¿no es cierto que quizá el debate acerca del ánimo de lucro o no de estas peculiares entidades tuvo su razón de ser fundamentalmente en las consecuencias fiscales que ello podía tener en lo relativo a la sujeción o no de los beneficios obtenidos por la actividad desplegada por ellas en la imposición directa sobre la renta?

Lo cierto es, en cualquier caso, en lo que a nosotros aquí interesa, que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia de 15 de febrero de 2005 niega el carácter lucrativo de las Comunidades de Aguas canarias. Y ello lo hace concretamente para rechazar la tesis que entiende que dichas entidades tienen naturaleza societaria y así poder entender positivamente que son entes consorciales.

2. La calificación legal de asociaciones de interés particular

Existe un segundo argumento empleado por el Tribunal canario -el mismo que había utilizado Manuel GARCÍA PADRÓN[18]-, para rechazar la naturaleza societaria de las Comunidades de Aguas canarias: la calificación de las mismas en la Ley de 1956 como "asociaciones de interés particular". Y es que aquellas entidades "han sido diferenciadas, netamente y de manera explícita –afirma la Sala-, por la Ley de 27 de diciembre de 1956, de Heredamientos en Canarias, cuando en el quinto apartado de su Exposición de Motivos manifiesta el propósito legislativo de que las heredades, comunidades, etc. queden comprendidas o encuadradas en el marco de las asociaciones de interés particular del art. 35 nº 2 del Código Civil, si no se han acogido a otro marco de los que ofrece el ordenamiento jurídico español, noción que se refleja e inspira el art. 2º de la Ley citada (…)" (FJ. 1º, apartado 1º).

Sobre esta idea vuelve después, haciéndose eco también de ulteriores reflexiones de aquel mismo autor acerca de la naturaleza de estos entes como personas jurídicas[19]. En concreto, son las siguientes que aparecen recogidas en un extenso párrafo (FJ. 1º, apartado 2º):

-la finalidad básica que persiguió la Ley de 1956 fue la de reconocer la personalidad jurídica de las Comunidades de Aguas;

-"como personas jurídicas, son de naturaleza asociativa o corporativa (no fundacional o institucional), de Derecho privado y de interés particular, caracteres todos ellos que, en manera explícita, se deducen de los arts. 1º, 2º y 7º de la repetida Ley";

-lo anterior no obsta a "advertir que las asociaciones de interés particular del nº 2 del art. 35 del Código Civil a las que alude el

[18] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 15.

[19] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., págs. 16-17.

art. 2º de la Ley de 1956, no se agotan en las diversas formas de sociedades civiles y mercantiles";

-de igual modo, "la aplicación –siempre subsidiaria- del art. 36 del meritado Cuerpo Legal no es procedente si existe una normativa especial referente a un determinado tipo de asociación de interés particular, cosa que al suceder en el caso que nos ocupa, conduce a la aseveración de que la calificación como asociaciones de interés particular de las Comunidades de Aguas Canarias por el art. 2º de la Ley de 1956, no puede entenderse en el sentido de que dichas comunidades hayan de ser tenidas como sociedades".

Sin poder entrar tampoco aquí en las consecuencias que se derivan de la calificación legal de las Comunidades de Aguas como asociaciones de interés particular, lo que se hace –no podemos olvidarlo- para las "que ya vinieren establecidas" en el momento de promulgarse la Ley de 1956 y para "las que no adopten forma específica de organización" (art. 2 de dicha Ley), hemos de llamar aquí nuevamente la atención sobre algo ya sugerido con anterioridad, si bien entonces en relación con el ánimo de lucro: ¿puede decirse con carácter general y para todos los casos existentes que las Comunidades de Aguas son asociaciones de interés particular?; ¿o, por el contrario, esta conclusión sólo puede extraerse de lo que se hubiera dispuesto en sus estatutos en cada caso o, incluso adicionalmente, más allá de lo recogido formalmente en ellos, del real funcionamiento de dichas entidades en la práctica?

Se trata de algo de cierta importancia porque de ser necesario el análisis del caso concreto en relación con estas cuestiones, tanto en un primer momento la Administración tributaria, gestora o inspectora, como en los momentos ulteriores de revisión del acto administrativo liquidatorio impugnado, habría sido necesario dicho análisis fáctico. Para lo cual tendría que haberse realizado una indagación en la realidad del caso particular a estos efectos, por lo que ciertas actuaciones administrativas de control especialmente sumarias podrían considerarse insuficientes. No sabemos –no se nos indica en la sentencia- si actuaron en el caso objeto de enjuiciamiento órganos de gestión o de inspección y qué concretas actuaciones administrativas se realizaron. De ahí que sólo podamos destacar esta idea, sin poder aplicarla al caso resuelto en la sentencia objeto de nuestro estudio.

D) LAS COMUNIDADES DE AGUAS COMO CONSORCIOS

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias pone de relieve de forma explícita y detallada que defiende la naturaleza consorcial de las Comunidades de Aguas canarias. Esta postura ya se encontraba implícita en otras sentencias anteriores al abordar el régimen fiscal de estas entidades, cuando se entendía que los rendimientos derivados de la venta de agua en el seno de estas entidades iban directamente desde el tercero hasta el comunero, sin haber pasado previamente por la Comunidad. Esta doctrina jurisprudencial es una de las dos distintas que tenía hasta ahora el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en lo que ha llegado a nuestro conocimiento, sobre esta materia.

En concreto, esta idea se encuentra implícita en el FJ. 1º de la sentencia de 27 de marzo de 2002, reproducido también después en la sentencia de 26 de octubre de 2004, al señalar que las Comunidades de Aguas, "con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.º y 7.º de la citada Ley reguladora de 27 de diciembre de 1956 tienen personalidad jurídica propia, distinta de la de sus miembros y en el cumplimiento de sus fines gestionan por cuenta de los comuneros las labores de conducción y alumbramiento del agua, vendiendo a terceros el agua de que dispone y siendo las cantidades obtenidas por tales ventas, que se reparten entre los comuneros, el beneficio y rendimiento que éstos obtienen/ Por lo tanto –se concluye- tal rendimiento lo obtiene una persona física y no la Comunidad (…)". El que la Comunidad simplemente gestione por cuenta de los comuneros la actividad de alumbramiento, conducción y venta del agua, desde la óptica del Tribunal canario, sería la clave para llegar a esta conclusión.

Mucha más clara se encuentra esta idea en el FJ. 3º de la sentencia de 27 de marzo de 2002. Puesto que el recurrente consideraba que, de calificarse los rendimientos objeto de controversia como de capital mobiliario, habrían de ser objeto de retención. Lo que lleva al Tribunal a abordar esta cuestión. En este contexto, tras describir la configuración de la retención en la normativa del IRPF, señala que de ello "se desprende que la obligación de retener es consecuencia del pago que el retenedor hace al sujeto pasivo del Impuesto". Y afirma a continuación: "En la mecánica operativa de las Comunidades de Aguas no se da esta circunstancia. Ya se ha dicho que las Comunidades actúan por cuenta de los comuneros y los beneficios obtenidos por la venta de agua son obtenidos directamente por los comuneros en proporción a sus participaciones y por lo tanto no hay base sobre la que efectuar la retención. No hay propiamente ningún pago -concluye con rotundidad- que la Comunidad haga al comunero y sobre el que debe practicarse la retención".

En esta ocasión, el Tribunal canario explicita de forma más detallada su concepción de las Comunidades de Aguas canarias como consorcios, sin entrar de momento en sus consecuencias en el régimen fiscal (FJ. 1º, apartado 1º). Aunque sobre dichos efectos tributarios insistirá al final de la sentencia, como veremos. Y lo hace reproduciendo en gran medida las ideas expuestas por Manuel GARCÍA PADRÓN[20], que, a su vez, recogía la postura de Alejandro NIETO[21]:

-en primer lugar, señalando que "al no tener las Comunidades de Aguas Canarias su origen en el contrato de sociedad, ofrezcan la naturaleza jurídica de consorcios privados y personificados que se crean para la administración o gestión de los intereses de sus miembros o componentes, que son, en definitiva, los que ostentan de manera exclusiva la propiedad de las aguas alumbradas";

[20] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 15-16.

[21] A. Nieto García, "Hacia una teoría consorcial de las comunidades de aguas canarias", págs. 217-218.

-en segundo lugar, poniendo de relieve que los consorcios "vienen a representar un negocio jurídico que, al contrario de la sociedad, no crea un nuevo centro de intereses, ya que lo único que hace es asumir la gestión de los intereses de los consorciados en el nuevo ente, que se convierte así en un mero órgano de gestión o administración";

-en tercer lugar, afirmando que "la unificación de actividad que realiza el consorcio no opera a nivel de propiedad de los bienes singulares de los consorciados, que éstos conservan, transmitiendo sólo a aquél la posibilidad de su utilización con fines de administración o gestión"; y,

-en cuarto lugar, destacando que lo anterior "implica que el patrimonio del consorciado está formado, exclusivamente, por los bienes que sirven de medio necesario para el cumplimiento de tales fines".

III. LAS CONSECUENCIAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

A) LA NO APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

El Tribunal canario, en el extenso FJ. 1º de la sentencia analizado hasta ahora, viene a entender, en esencia, que las Comunidades de Aguas canarias tienen personalidad jurídica, son consorcios privados y no pueden ser consideradas como sociedades. Éste es el punto de partida esencial de lo verdaderamente trascendente para la resolución de la cuestión suscitada en el proceso: el régimen tributario aplicable a dichas entidades y a sus miembros. Y la primera consecuencia jurídico-tributaria que extrae el órgano judicial a partir de aquellas bases sentadas previamente es la no aplicación del régimen de atribución de rentas regulado en las Leyes del IRPF y del IS (FJ. 2º).

En un primer momento, enuncia el Tribunal dicha conclusión señalando sintéticamente los motivos que le han llevado a la misma. "En función de las precedentes directrices doctrinales –afirma- y teniendo en cuenta que las Comunidades de Aguas Canarias tienen personalidad jurídica distinta de la que tengan sus miembros o componentes (art. 7º de la Ley de 27 de diciembre de 1956) y que no son sociedades civiles por las razones que han quedado expuestas, manifiesto es que los rendimientos que obtengan los partícipes de las referidas Comunidades, contrariamente a los sostenido en la demanda, no pueden consignarse en sus declaraciones por el IRPF por el sistema de atribución de rentas (…)".

Y a continuación insiste nuevamente el Tribunal en las razones enunciadas primero de un modo sintético que llevan a negar la aplicabilidad del régimen de atribución de rentas. Fragmentando el extensísimo párrafo en el que se contienen:

-"al no ser sociedades civiles las Comunidades de Aguas Canarias y gozar éstas de personalidad jurídica distinta de la de sus miembros, caen fuera del régimen contemplado en el art. 10 Uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF";

-la previsión contenida en este precepto de la Ley del IRPF, junto con las del art. 6. 1 de la Ley del IS, "viene a revelar

que el régimen de atribución de rentas está reservado para las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado, susceptibles de imposición, es decir, para las previstas en el art. 33 de la LGT y, por extensión, para las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica";

-en consecuencia, "al no identificarse las Comunidades de Aguas Canarias, pese a la insistencia de los actores, con las sociedades civiles y sí, en cambio, con un consorcio dotado de personalidad jurídica distinta de la de sus componentes, obvio es que no reúne los requisitos para que los actores, en su condición de partícipes, reivindiquen en el caso el régimen de atribución de rentas (...)".

B) LA DISPOSICIÓN ADICIONAL TERCERA DE LA LEY 19/1994: ¿RECOGE UN RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACIÓN DE RENTAS?

De lo anterior se deduce, por tanto, que el Tribunal rechaza las alegaciones del recurrente en orden a aplicar el régimen de atribución de rentas previsto por la normativa del IRPF y del IS, lo que estaría justificado, según este último, por constituir la Comunidad de Aguas una sociedad civil. Parece, pues, que el recurrente fundamentaba la aplicación de aquel régimen de atribución de rentas en que las Comunidades de Aguas canarias, concretamente aquella de la que formaba parte, son sociedades civiles. Y estas sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, tal como disponen determinados preceptos específicos de las Leyes del IRPF y del IS antes mencionados, se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen, por lo que éste habría de extenderse también a las Comunidades de Aguas.

Ahora bien: ¿son sólo relevantes para determinar el régimen fiscal de las Comunidades de Aguas canarias aquellos preceptos de las Leyes del IRPF y del IS que regulan el ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas?; ¿sólo pueden ser estos preceptos la base normativa de un régimen fiscal en el que los miembros de aquellas Comunidades obtengan a efectos fiscales determinadas rentas de actividades económicas realizadas en el seno de, o conectadas de algún otro modo con la actividad desplegada por una entidad dotada de personalidad jurídica distinta a ellos?

Y es que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias vuelve a omitir, de igual forma que había ocurrido en pronunciamientos anteriores[22], el precepto básico a tener en cuenta desde el 8 de julio de 1994 en relación con el régimen fiscal de aquellas peculiares entidades. Puesto que esta es la fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en cuya Disposición Adicional Tercera se recoge el "Régimen especial de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias". Cuando las liquidaciones del IRPF cuestionadas correspondían, según los datos

[22] V. M. Sánchez Blázquez, "La Reserva para Inversiones y las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004)", cit., págs. 223 y ss.

que aporta la sentencia, a los ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997. Y según algunos, aunque ésta no es una opinión unánime, en esta norma se habría configurado un régimen especial de imputación de rentas, previsto exclusivamente para este tipo de entidades, similar –aunque distinto- al general de atribución de rentas aplicable, entre otros sujetos, a las sociedades civiles[23].

Por tanto, de admitir esta posición doctrinal, podría sostenerse la aplicación de un régimen de imputación de rentas sin que para ello fuera necesario defender la naturaleza de sociedad civil de las Comunidades de Aguas canarias, que es lo que parece que había argumentado el recurrente y que es rechazado por el Tribunal en esta sentencia. Y como consecuencia de ello, tal como veremos de inmediato, podría aplicarse la deducción para inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991.

La aplicación de este beneficio fiscal podría admitirse de igual modo si se entendiera que la titularidad de las aguas alumbradas por parte de los comuneros determinaría que la actividad relativa a su comercialización y venta sólo podría realizarse por ellos. Y ello sería así sin perjuicio de que en algunos casos fuera la Comunidad lo que materialmente lo hiciera, al sólo poder llevar a cabo esta entidad dicha tarea, por su propia naturaleza, por cuenta de aquéllos. Sobre estas cuestiones relativas a la titularidad de las aguas alumbradas, y al resto de elementos patrimoniales relevantes en el funcionamiento de las Comunidades de Aguas canarias, insiste el Tribunal en la parte final de la sentencia, como veremos más adelante.

En cualquier caso, más allá de la concreta interpretación que se haga de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 19/1994, tendría que haber sido esta norma, y no simplemente los preceptos de las Leyes del IRPF y del IS relativos al ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas, el parámetro básico a considerar

[23] A juicio de I. Ucelay Sanz, "Regímenes forales. Otros regímenes especiales por razón del territorio", en J. J. Rubio Gurrero, (Dirección), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, págs. 1196-1197, "si bien se califica de régimen de exención, se trata de un sistema similar a la atribución de rentas contemplado en el artículo 6 la LIS". Refiriéndose a la previsión de que el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas no se considerará rendimiento sujeto al IRPF o al IS, señala: "En definitiva, no se prevé la condición de sujeto pasivo del IS para estas entidades, ni tampoco se entiende obtenido ningún rendimiento por sus socios o partícipes que tributarán por los rendimientos de su actividad económica en función de los ingresos obtenidos bien por la comercialización del agua bien por su aprovechamiento privado / Así –añade-, supuesto que la Comunidad de Aguas o Heredamiento de Canarias realice ventas a terceros de su agua, el rendimiento a integrar en la base imponible vendrá dado por la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos atribuidos a la entidad con respecto al citado aprovechamiento de agua. En el supuesto de que el agua fuera aprovechada por los comuneros o partícipes, si bien no constituye ningún tipo de renta para los comuneros el citado aprovechamiento, sin embargo la tributación efectiva vendrá con la venta de sus productos, incluyendo entre sus costes los derivados de la Comunidad o Heredamiento de Aguas atribuidos". También M. Beltrán Bueno, "Disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y final de la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico fiscal de Canarias", en *Noticias de la Unión Europea* , nº 130 (1995), pág. 174, se planteaba esta opción interpretativa si bien finalmente la rechaza a partir del tenor literal de la norma que habla de exención en el IS, lo que presupondría su previa sujeción: "de alguna forma la Ley pretende ligar esta exención con la tributación correspondiente a los comuneros (mediante el uso de la expresión "sin perjuicio"), pero ello sólo tendría sentido en el supuesto de que las Comunidades no estuvieran sujetas, pese a tener personalidad jurídica, al Impuesto sobre Sociedades, de suerte que los rendimientos obtenidos se atribuyeran directamente a los comuneros en el régimen previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que gozar de exención en un tributo sólo es posible en la medida en que se esté sujeto al mismo; en consecuencia, lo único que cabe plantearse es qué tipo de exención disfrutan en el mencionado tributo las entidades de las que venimos hablando".

por el Tribunal canario a la hora de resolver la problemática suscitada en torno a un aspecto del régimen fiscal de las Comunidades de Aguas canarias. Es cierto que esta disposición normativa no fija con toda la precisión que hubiera sido deseable el régimen fiscal de estas entidades en lo relativo a la imposición directa. Pero ello no puede evitar que haya de ser siempre el punto de partida básico para determinar cuál sea dicho régimen[24].

C) LA NO APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA INVERSIONES

La sentencia conecta la no aplicación del régimen de atribución de rentas con una segunda consecuencia tributaria, que era la directamente cuestionada en el caso: la aplicación o no de la deducción para inversiones en Canarias.

Porque las Comunidades de Aguas canarias "no reúnen los requisitos para que el actor, en su condición de partícipe, reivindique en el caso el régimen de atribución de rentas a los fines de deducir en las declaraciones del IRPF de los ejercicios 1994 a 1997, por el concepto de inversión empresarial en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991, los rendimientos procedentes de las ventas de aguas producidas en el seno de la Comunidad de que forma parte" (FJ. 2º). Sobre ello insiste después cuando pone de relieve que es el que no rija "en este caso tal sistema [el de atribución de rentas]" lo que "impide a aquéllos deducir en las declaraciones del IRPF, por el concepto de inversión empresarial en Canarias, los rendimientos provenientes de la venta de aguas ya señalada" (FJ. 3º).

De todos modos, dejando a un lado lo señalado con anterioridad acerca de que la aplicabilidad o no del régimen de atribución de rentas no es necesariamente siempre lo decisivo para la procedencia o no de la deducción del art. 94 de la Ley 20/1991, en estas afirmaciones del Tribunal existe algo implícito que debe ser puesto de relieve para entender con precisión su razonamiento. Porque la razón de que sea improcedente la deducción por inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991, según el planteamiento de la sentencia, no es directamente, no es sólo, la inaplicabilidad del régimen de atribución de rentas. Puesto que dicha aplicación no es un requisito al que se condicione, con carácter general, la procedencia de aquel beneficio fiscal.

Por el contrario, la causa de la improcedencia de la deducción por inversiones en el caso cuestionado es que dicho beneficio fiscal únicamente es "de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias" (art. 94. 2 de la Ley 20/1991), en relación, en lo que aquí interesa, con la adquisición de activos fijos "afectos al desarrollo de una actividad empresarial" [art. 26. 1. Primero, a) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades].

[24] V. M. Sánchez Blázquez, "La Reserva para Inversiones y las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004)", cit., págs. 223 y ss.

Lo que ocurre es que de acuerdo al régimen de atribución de rentas previsto en las Leyes del IRPF y del IS, que defendía aplicar el recurrente, las "rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan" (art. 10. 2 de la Ley 18/1991, del IRPF), esto es, en lo que aquí interesa, el carácter de rendimientos de actividades empresariales y profesionales. De este modo, al ser el comunero una persona física que realiza actividades empresariales y profesionales en Canarias –o, al menos, se le atribuyen rendimientos de esta naturaleza por la actividad desplegada por la Comunidad-, le sería de aplicación la deducción, de cumplirse –claro está- el resto de requisitos previstos por el art. 26 de la Ley 61/1978, al que se remite el art. 94 de la Ley 20/1991, aunque no parece que éstos hubieran sido cuestionados.

IV. LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR EL PARTÍCIPE DE LA COMUNIDAD DE AGUAS: LAS DUDAS DEL TRIBUNAL ACERCA DE SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

A) PLANTEAMIENTO

Pese a que con lo señalado hasta ahora se habría dado respuesta a la cuestión fundamental suscitada en el proceso, la aplicación o no de la deducción por inversiones en Canarias al partícipe de una Comunidad de Aguas, el Tribunal entiende necesario "efectuar, a mayor abundamiento, unas puntualizaciones en orden a lo sostenido por la Administración en el escrito de contestación a la demanda". En concreto, en lo relativo a "que sin perjuicio de que el art. 7 de la Ley de 27 de diciembre de 1956 atribuya a cada comunero la propiedad de su parte de las aguas alumbradas, la actividad empresarial debe considerarse realizada por la Comunidad de Aguas, al ser persona jurídica y, por tanto, sujeto pasivo del IS, y no por cada uno de los comuneros, teniendo los rendimientos a éstos repartidos la consideración de rendimientos de capital mobiliario".

Y entiende necesario realizar estas puntualizaciones, aunque sea sólo "a mayor abundamiento", "pues lejos de encontrarse clarificada esta cuestión en la doctrina, así como su repercusión a efectos fiscales, no deben pasar desapercibidas las reflexiones siguientes (…)" (FJ. 3º). Estas reflexiones se estructuran en dos grandes bloques, siguiendo la misma metodología que había empleado en su argumentación precedente:

-porque en primer lugar el Tribunal va a señalar determinados aspectos del régimen jurídico de las Comunidades de Aguas, derivados fundamentalmente de su Ley reguladora; lo que hace siguiendo de nuevo el texto de la conferencia de Manuel GARCÍA PADRÓN antes mencionada[25] que, a su vez, tenía muy presente el previo trabajo sobre el tema de Alejandro NIETO; en concreto, los que este último calificó como "elementos objetivos de las Comunidades de agua", es decir, lo relativo al patrimonio del ente y al patrimonio de los partícipes[26];

[25] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 18 y 20.

[26] A Nieto García, "Hacia una teoría consorcial de las comunidades de aguas canarias", cit., págs. 224-226.

-tras lo cual analiza, basándose en lo anterior, cuál sería el régimen tributario, cuestionando, en concreto, la calificación de rendimientos de capital mobiliario de los obtenidos por el comunero, según la postura de la Administración demandada.

B) EL PUNTO DE PARTIDA: LOS ELEMENTOS OBJETIVOS DE LA COMUNIDAD DE AGUA

1. El *caput acquae* como elemento integrante del patrimonio de la Comunidad

El Tribunal considera, en primer lugar, que es el denominado *caput acquae* o boca de galería o pozo, y no las aguas alumbradas o la gruesa, el que formaría parte del patrimonio de la Comunidad de Aguas. Lo cual justifica en base a lo dispuesto en el art. 5, párr. 2º de la Ley de 1956, según el cual "se considerará patrimonio de la agrupación: lo indivisible y de uso común (…)".

Así, puede afirmar que si "las aguas alumbradas o "gruesa" no constituyen un condominio situado temporalmente bajo la Comunidad hasta su reparto, puesto que tales aguas no son indivisibles, sino que su división o distribución constituye el objeto o finalidad última de las Comunidades, ni son tampoco de uso público ["uso común" realmente], manifiesto es que si lo único que puede entenderse indivisible y de uso común es lo que la técnica jurídica denomina "caput acquae" o vulgarmente "boca de galería o de pozo", haciéndose eco de ello el art. 5, apartado segundo de la Ley de 27 de diciembre de 1956".

2. Las aguas alumbradas como propiedad de los comuneros o en situación de comunidad incidental

Y pone de relieve después que las aguas alumbradas serían propiedad de los comuneros, si bien en el caso de que éstos no lo obtuvieran directamente de la "boca de galería o pozo" pasarían previamente por una situación de comunidad incidental.

De este modo, puede señalar, siguiendo el trabajo antes citado[27], que "es en ese lugar y momento [se refería al *caput acquae* o boca o galería de pozo] cuando verdaderamente se alumbran las aguas y pasan éstas a ser propiedad de los comuneros bien de manera directa, si las toman en dicha "boca", o bien a través de una transitoria etapa de comunidad incidental, si no se distribuyen o se dividen de inmediato".

En este último caso, entiende el Tribunal –siguiendo reflexiones ulteriores de aquel autor enunciadas para rechazar la tesis que defendía la titularidad de la gruesa por parte de la Comunidad de Aguas[28]- "que lejos de atribuirse la titularidad de la "gruesa" a la Comunidad de Aguas, lo único que tiene ésta es una "titularidad puente", de puro tránsito hacia la final y definitiva

[27] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 18.

[28] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 20.

titularidad de los comuneros, que son los que ostentan la exclusiva y libre disponibilidad de las aguas, estando aquella titularidad incidental –añade- limitada al conjunto de las facultades gestoras o administradoras, atribuidas por los comuneros a la Comunidad, al objeto de que ésta pueda cumplir su sabida finalidad del mejor aprovechamiento, por y para aquéllos, del caudal acuífero, lo cual implica que a la persona jurídica, nacida de un contrato asociativo de tipo consorcial que crean los agrupados, le confieren éstos la facultad de administración o gestión de las aguas alumbradas mientras permanezcan en tal comunidad, a la consabida finalidad de mejor aprovechamiento de las mismas".

3. Los bienes instrumentales como elemento integrante del patrimonio de la Comunidad

Finalmente, recoge otra reflexión posterior del autor citado en relación con el patrimonio de la Comunidad, en el que se integrarían también los bienes instrumentales. Puesto que todo lo anterior es "sin perjuicio de que la referida persona jurídica [se refiere a la Comunidad de Aguas], para el debido cumplimiento de este fin, sea titular de su propio peculio, constituido por los bienes instrumentales del caso (art. 5, apartado tercero de la Ley de 1956) y sobre los que ostenta las connaturales facultades dispositivas, bien entendido que las aguas alumbradas no forman parte del referido peculio"[29].

C) LAS CONSECUENCIAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

1. ¿Se afirma que estamos ante rendimientos de capital inmobiliario?

A partir de estas bases el Tribunal canario extrae las consecuencias tributarias pertinentes. Si bien lo hace otra vez a través de un largo párrafo, cuya comprensión no es sencilla. A dicha comprensión puede ayudar nuevamente su descomposición en varias partes.

"Los rendimientos repartidos a los comuneros, a la vista de lo anterior –afirma la Sala- no parece que deban considerarse como rendimientos de capital mobiliario, esto es, rendimientos producidos por sus participaciones en la comunidad de aguas (…)".

La idea fundamental defendida aquí por el Tribunal, parece ser, por tanto, que los rendimientos repartidos a los comuneros no serían rendimientos de capital mobiliario. Así lo dice literalmente. Esto era, sin embargo, lo que, según se indica en la sentencia, consideraba en su demanda la Administración, ya que al atribuir la Ley de 1956 "a cada comunero la propiedad de su parte de las aguas alumbradas, la actividad empresarial debe considerarse realizada por la Comunidad de Aguas, al ser persona jurídica y, por tanto, sujeto pasivo del IS, y no por cada uno de los comuneros, teniendo los rendimientos a éstos repartidos la consideración de rendimientos de capital mobiliario".

[29] M. García Padrón, *Temas de actualidad sobre las Comunidades de Aguas canarias*, cit., pág. 24.

Esto podría llevarnos inicialmente a pensar que el Tribunal está defendiendo que se estaría en presencia de rendimientos de capital inmobiliario. Así lo entendió la parte recurrente que solicitó, una vez notificada la sentencia, y al amparo del art. 214. 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la rectificación de errores manifiestos en que, a su juicio, habría incurrido. En concreto, se aducía que la "sentencia establece la confirmación, por ser ajustada a derecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo". Sin embargo, "en sus fundamentos jurídicos, aquella resolución fijaba los rendimientos producidos por la venta de aguas, como rendimientos de capital mobiliario. Ello choca frontalmente –se afirmaba- con lo que ha establecido esta Sala en cuanto considera los mismos rendimientos como procedentes de un capital inmobiliario. Esto último –se añadía- no debe llevar a la consideración de que la resolución del TEAR es ajustada a derecho, mas al contrario, esa resolución no se ajustó a derecho, aunque sólo fuera en lo referente a dicha calificación".

"Por la trascendencia que ello supone –concluía el recurrente-, la sentencia de esta Sala incurre en un error material que llevaría a rectificar la sentencia de este Tribunal, puesto que lo procedente hubiera sido anular la resolución del TEAR, sustituyéndola por el criterio que esta Sala considera procedente, fijando definitivamente si se considera un tipo de rendimiento u otro".

El Tribunal, sin embargo, rechaza lo alegado por el recurrente en orden a proceder a la rectificación de errores solicitada. Y en lo que aquí interesa señala que una "detenida y reflexiva lectura del apartado 2º del fundamento de derecho TERCERO de la sentencia de 15 de Febrero de 2005 no permite deducir la consecuencia que extraen los actores en el apartado 2º de su escrito, donde se da por supuesta una cuestión sobre la que el Tribunal no adoptó un criterio inequívoco".

Y es que, efectivamente, no parece que el Tribunal reconozca de forma expresa y clara la naturaleza de rendimientos de capital inmobiliario de los obtenidos por los comuneros por la venta del agua obtenida en el marco del funcionamiento de una Comunidad de Aguas canaria. Lo cierto es más bien que, como reconoce el Tribunal canario en el Auto de contestación a la solicitud de rectificación de errores, sobre la cuestión debatida "el Tribunal no adoptó un criterio inequívoco". Es decir, el órgano jurisdiccional no adoptó un criterio que no admita duda o equivocación (esto es lo que significa inequívoco).

En cualquier caso, no parece que aquél sea el contenido ideal de una resolución jurisdiccional, aunque sea en una parte de la misma que se realiza simplemente "a mayor abundamiento". Porque, por el contrario, lo que debería adoptar todo Tribunal en una sentencia –también en sus contenidos "a mayor abundamiento"- son criterios inequívocos, que no admitan duda o equivocación. Porque si son criterios equívocos, es decir, criterios que pueden entenderse o interpretarse en varios sentidos, o dar ocasión a juicios diversos (esto significa equívoco), no parece que debieran contenerse en una sentencia. Al menos, cuando el uno u otro sentido o la una u otra interpretación en los que puede entenderse el criterio empleado por el Tribunal determinaran un distinto fallo.

No obstante, esto lo obvia implícitamente la Sala entendiendo que se trata de unas simples consideraciones "a mayor abundamiento" que no influyen realmente en el fallo, que ya se habría extraído de la argumentación precedente. Aunque si esto es así, no acabamos de comprender muy bien qué aportan este tipo de consideraciones que ni son necesarias para el fallo de la sentencia, ni, sin ocupar un lugar real en la argumentación, adoptan un criterio inequívoco.

2. ¿Se niega que estamos ante rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad?

De todos modos, lo que parece que realmente quiere decir el Tribunal es que no está de acuerdo con la calificación de rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad (art. 37. 1 de la Ley 20/1991). El Tribunal no estaría negando, por tanto, el que se está ante rendimientos de capital mobiliario sin más, ni afirmando, al menos de forma inequívoca, como acabamos de ver, que se trataría de rendimientos de capital inmobiliario.

Así se deduce, en primer lugar, de su inicial afirmación, antes extractada, de que los "rendimientos repartidos a los comuneros, a la vista de lo anterior [se refiere a su explicación previa acerca de los elementos integrantes del patrimonio de la Comunidad y del patrimonio de los comuneros], no parece que deban considerarse como rendimientos de capital mobiliario, esto es, rendimientos producidos por sus participaciones en la comunidad de aguas (…)". Es decir, es la consideración de unos rendimientos producidos por "sus participaciones" en una determinada entidad, como es la Comunidad de Aguas, lo que estaría poniendo en duda el Tribunal canario en esta última parte de la sentencia.

Y a esta misma conclusión nos llevan, en segundo lugar, las reflexiones siguientes que realiza la Sala en las que se mencionan las razones que justificarían tal postura. Puesto que ello –el que no se trate de "rendimientos producidos por sus participaciones en la comunidad de aguas"- es así "porque la titularidad de la participación no tiene carácter obligacional de "derecho de acceso al agua", sino un carácter real de "derecho de disposición del agua"". Exponiendo a continuación las bases normativas en las que sustentaría tal opinión y poniendo en su lugar aquellas otras previsiones normativas que pudieran llevar a una conclusión distinta:

-"viniendo esto apoyado –señala el Tribunal- porque si el partícipe puede inscribir "el agua" y la "cuota" (art. 5 de la Ley de 1956) y sólo acceden al Registro los derechos reales, es un derecho real, sin que el hecho de que se inscriba también la gruesa impida la inscripción simultánea de la cuota de cada partícipe";

-"ni tampoco la consideración de que al ser el caudal de agua un bien inmueble objeto de inmatriculación, sus rendimientos no pueden serlo de capital mobiliario, aun cuando el título jurídico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo".

Es decir, si no lo hemos entendido mal, parece que lo que el Tribunal afirma son tres cosas fundamentalmente:

-que los rendimientos obtenidos por el partícipe de la Comunidad de Aguas procedentes de la venta del agua a terceros no serían rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad (la Comunidad de Aguas);

-que dichos rendimientos tendrían su origen en la titularidad de una participación que tiene un carácter de "derecho real" sobre el agua (un "derecho de disposición del agua"), y no en un carácter "obligacional" de "derecho de acceso al agua"; y,

-que en la calificación tributaria de dichos rendimientos es relevante que el caudal del agua sea un bien inmueble objeto de inmatriculación, y que no obsta a dicha calificación el que el título jurídico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo.

3. ¿Ante qué tipo de rendimientos derivados de un derecho real sobre el agua estamos?

a) Planteamiento

Éstas son, en nuestra opinión, las tres conclusiones fundamentales a que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la última parte de su Sentencia de 15 de febrero de 2005. Aunque no podemos olvidar que se trata de unas conclusiones realizadas en un fragmento de la sentencia expresamente calificado como "a mayor abundamiento" y del que el Tribunal no extrae consecuencia directa alguna sobre el fallo final, al que ya había llegado en base a la argumentación previa. De ahí que se limite a desestimar "el recurso contencioso interpuesto (…) contra el acto administrativo impugnado, al ajustarse el mismo a Derecho (…)".

En cualquier caso, y sin perjuicio de lo anterior, dichas conclusiones guardan relación, desde nuestro punto de vista, con una idea que había sido defendida ya por el mismo Tribunal y Sala en algunas sentencias anteriores, a las que ya hemos hecho mención con anterioridad. Si bien lo cierto es que en esta sentencia de 2005 no se hace mención expresa alguna en ningún momento a dichas sentencias o al contenido de las mismas.

Puesto que en la Sentencia de 27 de marzo de 2002, que es recogida también en la de 26 de octubre de 2004, se entiende que los rendimientos derivados de la venta de agua en el marco de una Comunidad canaria de las de la Ley de 1956, y que habrían sido obtenidos directamente por el comunero desde el tercero comprador, tal como vimos con anterioridad, son rendimientos de capital mobiliario derivados "de la titularidad de un activo, cual es el agua".

El Tribunal canario, en estas dos sentencias de 2002 y de 2004, no avanza nada más. Sin embargo, ahora, en esta sentencia de 15 de febrero de 2005, en nuestra opinión, y si no la hemos entendido mal, se da algún paso adicional que puede situarse, al menos en cierto sentido, en la misma línea: se trata de rendimientos distintos a los derivados de la partici-

pación en fondos propios de cualquier clase de entidad. En concreto, se estaría en presencia de unos rendimientos que tendrían su origen en la titularidad de una participación que tiene el carácter de un "derecho real" sobre el agua (un "derecho de disposición del agua"), aunque el título jurídico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo.

Ahora bien: ¿a qué tipo de rendimientos se está refiriendo "positivamente" el Tribunal? Desde luego, como él mismo reconocía, no parece que haya adoptado un criterio inequívoco. No obstante, tomando como hipótesis de partida las conclusiones expresadas a que habría llegado el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, podemos apuntar las diversas posibilidades interpretativas que podrían derivarse de aquéllas. Las dejamos abiertas, por el mismo pretendido carácter abierto que parece tener la sentencia en esta cuestión.

b) ¿Rendimientos de capital inmobiliario?

El Tribunal pone de relieve, aunque en una frase que ciertamente no se acaba de comprender muy bien del todo, que "el caudal de agua un bien inmueble objeto de inmatriculación", tras lo que se señala que "sus rendimientos [los del partícipe] no pueden serlo de capital mobiliario". Esta mención es la que posiblemente llevó al recurrente a entender, en el escrito de rectificación de errores de la sentencia antes mencionado, que el Tribunal había considerado como rendimientos de capital inmobiliario los obtenidos por los comuneros derivados de la venta del agua.

Y es que, efectivamente, el agua puede ser también considerado como bien inmueble. No obstante, según señaló NIETO en su momento, es el *caput acquae*, es decir, el manantial, "el punto (que dicen los franceses e italianos) o la boca (en expresión popular) por donde surgen –tanto artificial como *ex naturali causa*- las aguas subterráneas"[30] el que tendría naturaleza de bien inmueble[31]. Y no, por tanto, "el caudal del agua", según esta opinión, como sin embargo dice la sentencia.

Pues bien, podría configurarse la posición jurídica de los comuneros en el marco de una Comunidad de Aguas, interpretando las reflexiones de la última parte de la sentencia, sobre la base de que "la facultad dispositiva del propietario privado del agua no recae directamente sobre el recurso, sobre el elemento natural que es el agua, sino sobre el *caput* o *instrumentum aquae*, sobre el punto del terreno donde brota naturalmente el manantial o el pozo o la galería que permiten extraerla artificialmente y las instalaciones que posibilitan su explotación o aprovechamiento"[32].

Desde esta perspectiva, podría entenderse quizá que estamos ante rendimientos de capital inmobiliario obtenidos por los

[30] A. Nieto García, "Hacia una teoría consorcial de las comunidades de aguas canarias", cit. pág. 236.

[31] A. Nieto García, "Hacia una teoría consorcial de las comunidades de aguas canarias", cit. págs. 231-234 y 238-239.

[32] E Pérez Pérez, E., *La propiedad del agua*. *Sistema estatal y sistema canario*, Bosch, Barcelona, 1998, pág. 103.

comuneros. Lo que podría tener relevancia en los gastos deducibles, que serían todos aquellos "necesarios para la obtención de los rendimientos" [art. 22. 1 a) del Texto Refundido de la Ley del IRPF]. Por este motivo, de haber interpretado en este sentido el Tribunal el problema, no era adecuado desestimar el recurso interpuesto al considerar el acto impugnado ajustado a Derecho, como argumentaba el recurrente en su escrito de rectificación de errores. Aunque pudiera no ser aplicable tampoco desde esta perspectiva la deducción por inversiones en Canarias, como había entendido en su argumentación precedente el Tribunal canario.

Alguna duda podría surgir, no obstante, en relación con el sujeto perceptor de dichos rendimientos si se tiene en cuenta que según la teoría que está detrás de la sentencia, como vimos, se entiende que el *caput* se integra en el patrimonio de la Comunidad, no en el de los comuneros. De todos modos, la "facultad dispositiva del propietario privado del agua" pertenecería a este último, por más que recayera "sobre el *caput* o *instrumentum aquae*", y no "directamente sobre el recurso".

c) ¿Rendimientos de capital mobiliario?

A partir de la imprecisas formulaciones de la sentencia, podría entenderse también que se trataría de rendimientos de capital mobiliario, aunque distintos a los derivados de la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad. Cabría situar, por tanto, en el marco de esta componente imponible el que dichos rendimientos tendrían su origen en un "derecho real" sobre el agua (un "derecho de disposición del agua"), aunque el título jurídico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo. Así es precisamente como parece entenderse en sentencias anteriores del Tribunal Superior de Justicia de Canarias a las que hemos hecho referencia con anterioridad, para las que en estos casos se está en presencia de rendimientos de capital mobiliario "derivados de la titularidad de un activo, cual es el agua".

En un supuesto similar al de las aguas, el de las minas, el legislador tributario expresamente ha configurado a los rendimientos derivados del arrendamiento de minas como rendimientos de capital mobiliario, incluidos en la cláusula residual de los mismos [art. 23. 4 c) del Texto Refundido de la Ley del IRPF]. De este modo, pese a que las minas son consideradas como un bien inmueble (art. 334 del Código Civil), se ha entendido que el derecho de arrendamiento generador de rendimientos no recaería propiamente sobre aquéllas. Por el contrario, dicho derecho recaería sobre el derecho real de explotación que le fue atribuido al titular de la concesión administrativa, asimilándose así a efectos tributarios al supuesto de arrendamiento de negocio o industria[33].

Quizá podríamos deducir un régimen similar para ese "derecho real sobre las aguas" o ese "derecho a disposición de las aguas",

[33] P. Álvarez Barbeito, *Los rendimientos de capital en el IRPF* (2ª ed.), Cedecs, Barcelona, 1999, págs. 150-152.

según los términos empleados por la sentencia, aunque aquí por tratarse de aguas privadas procedentes de regímenes pretéritos no sería necesaria la concesión administrativa[34]. Cabría encuadrarlo entonces dentro de ese último grupo residual de rendimientos de capital mobiliario del art. 23. 4. En concreto, dentro de los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes muebles [letra c)]. Lo que puede tener cierta trascendencia puesto que dentro los gastos deducibles se incluyen todos "los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan" [art. 24. 1 b)].

Téngase en cuenta, en este sentido, que se habla a veces en el marco del funcionamiento de las Comunidades de Aguas de "arrendamiento de aguas", que consiste en "las operaciones que suponen la enajenación de un determinado caudal durante un cierto tiempo y por un precio". Aunque en ocasiones se ha aludido a estas operaciones haciendo referencia a un "arrendamiento de acciones" (de las participaciones de las Comunidades de Aguas)[35]. Y de equipararse con el arrendamiento de acciones de las sociedades atraería otro régimen jurídico-tributario distinto: el de los rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad, concretamente, los "rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad" [art. 23. 1 a) 3º del Texto Refundido de la Ley del IRPF].

De todos modos, no parece que esta última postura pueda deducirse de las consideraciones del Tribunal Superior de Justicia en esta sentencia, puesto que entiende que se trata de rendimientos con origen, ante todo, en un "derecho real" sobre el agua (un "derecho de disposición del agua"), aunque no pueda dejar de reconocer -pero ello no obstaculizaría lo anterior- que el título jurídico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo.

d) ¿Rendimientos de actividad económica?

Rendimientos de capital, inmobiliario o mobiliario, sin embargo, son "la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste" (art. 19. 1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF).

[34] Señalaba A. Nieto García, "Hacia una teoría consorcial…", pág. 226, nota 1, tras destacar que "las aguas, al menos una vez divididas, son de dominio exclusivo e individual de los partícipes": "Hoy parece claro que el derecho de cada socio sobre sus bienes es pura y simplemente un derecho de propiedad, pero conviene recordar que con anterioridad a la ley de 1956, se ha entendido en ocasiones que el derecho del partícipe era una servidumbre que gravaba el manantial del Heredamiento. Así lo declara expresamente la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 24.3.1922 (…) para justificar la posibilidad de su enajenación independiente (…)".

[35] E. Pérez Pérez, *La propiedad del agua. Sistema estatal y sistema canario*, cit. págs. 106 y 117-118.

Es decir, en el caso de que los elementos patrimoniales de los que provinieran los rendimientos estuvieran "afectos a actividades económicas realizadas por" el contribuyente, ya no se estaría ante rendimientos de capital, sino ante rendimientos de actividades económicas. Porque éstos son "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios" (art. 25. 1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF).

Pues bien, las consideraciones del Tribunal en la última parte de la sentencia podrían incluso dejar abierta la puerta para entender que se estuviera en presencia de rendimientos de actividades económicas. Puesto que lo que claramente pone de relieve es que no se está en presencia de rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad. Quedando abierto, por tanto, como se vio, qué tipo de rendimientos (positivamente) son. Ello sin perjuicio de que es claro que la consecuencia jurídica básica que el órgano jurisdiccional había extraído en su argumentación anterior (la no procedencia de la deducción por inversiones en Canarias) y el fallo de la sentencia (la desestimación del recurso) parecen llevar a la conclusión contraria. Pero no podemos olvidar que dicha argumentación se situó, de acuerdo al planteamiento del recurrente –según parece-, en verificar la aplicabilidad o no del régimen de atribución de rentas previsto en la Ley del IRPF y del IS, para lo cual lo decisivo era el determinar si las Comunidades de Aguas canarias podían considerarse sociedades civiles.

De este modo, aunque el Tribunal no entra en ello, podría entenderse que el "derecho real sobre el agua" o "el derecho de disposición del agua" al que alude, y del que es titular el comunero, sólo podría ser ejercitado por éste, pues únicamente a él pertenece. La Ley de 1956 era clara en el sentido de que es cada miembro el que "dispondrá libremente de sus aguas, aunque sujetándose a las reglas que por el órgano estatutario se adopten para mejor aprovechamiento del caudal" (art. 7, párr. 2º). Y puesto que este ejercicio no constituye otra cosa que la enajenación a un tercero ocasionalmente o durante un tiempo de un determinado caudal, y esto puede constituir indudablemente una actividad empresarial de carácter comercial (la Administración defendía que dicha actividad empresarial tenía lugar, aunque la residenciaba en sede de la Comunidad), cabría concluir que sería el comunero el que realizaría dicha actividad.

Y si esto fuera así, sin tener que defender la aplicación del régimen de atribución de rentas, se habría eliminado el obstáculo que impidió la procedencia de la deducción por inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta sentencia de 15 de febrero de 2005, niega la aplicabilidad de la deducción para inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991 a un partícipe de una Comunidad de Aguas canarias. Y encuentra la justificación de tal consecuencia en la inaplicabilidad a este tipo de entidades del régimen de atribución de

rentas previsto en las Leyes del IRPF y del IS, al no tratarse de sociedades civiles, como por el contrario parecía sostener el recurrente. Esta conclusión, derivada de este argumento, es correcta desde nuestro punto de vista.

Sin embargo, en una última parte de la sentencia realizada simplemente "a mayor abundamiento", y una vez resuelto el caso objeto de enjuiciamiento conforme la argumentación precedente, cuestiona la calificación tributaria de los rendimientos obtenidos por los comuneros, según la postura de la Administración demandada, como rendimientos de capital mobiliario. Lo que debe entenderse únicamente en el sentido, si no lo hemos entendido mal, de que no se trataría de rendimientos procedentes de las participaciones en Comunidades de Aguas, esto es, de rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de cualquier clase de entidad.

Más allá de lo anterior, la opinión del Tribunal canario, en esta última parte de la sentencia, no es totalmente clara e inequívoca. Aunque señala de forma expresa, y esto puede dar algunas pistas, que la titularidad de la participación de los comuneros en una de estas entidades no tiene carácter obligacional de "derecho de acceso al agua", sino un carácter real de "derecho de disposición del agua".

Por este motivo, deja abiertas una serie de posibilidades interpretativas, que hemos expuesto en nuestro estudio, y que constituyen el mayor "activo" de esta nueva línea jurisprudencial del Tribunal Superior de Justicia de Canarias sobre el régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias. Al menos, carácter de "activo", y no de "pasivo" lo tiene, desde nuestro punto de vista, para los distintos operadores jurídicos y estudiosos que con posterioridad a dicha sentencia nos enfrentamos con este delicado, y aún por terminar de clarificar, tema. No así para el recurrente, cuyo recurso contencioso-administrativo fue desestimado por medio de esta sentencia, en la que su última parte no ocupa realmente ningún papel.

ANEXO

Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife), de 15 de febrero de 2005

Ponente: Iltmo. Sr. Magistrado D. Ángel Acevedo Campos
Artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio

PRIMERO. Ante la impugnación que verifica el actor de las liquidaciones que le fueron giradas por la Administración por el concepto de IRPF correspondiente a los ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997 y en función de que el recurso está basado en que en tales liquida-

ciones no se tuvieron en cuenta las deducciones efectuadas por el accionante en sus autoliquidaciones por el concepto de inversión empresarial en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, referida a rendimientos procedentes de la venta de aguas, es de vital importancia dejar sentadas, con carácter preliminar, las consideraciones siguientes:

1º) Superados los criterios objetivos sobre la naturaleza jurídica de las Comunidades de Aguas Canarias, la doctrina más reciente se ha pronunciado en favor de las teorías subjetivistas y dentro de éstas por la teoría del consorcio en detrimento de la teoría de la sociedad, rechazándose esta última, en primer lugar, porque la noción de sociedad, civil o mercantil, va indisolublemente unida con la idea de un fin de ganancia o lucro estricto sentido, que es totalmente ajena e incompatible con la peculiar finalidad no lucrativa de las Comunidades de Aguas Canarias, y, en segundo término, porque estas últimas han sido diferenciadas, netamente y de manera explícita, por la Ley de 27 de diciembre de 1956, de Heredamientos en Canarias, cuando en el quinto apartado de su Exposición de Motivos manifiesta el propósito legislativo de que las heredades, comunidades, etc, queden comprendidas o encuadradas en el marco de las asociaciones de interés particular del art. 35 nº 2 del Código Civil, si no se han acogido a otro marco de los que ofrece el ordenamiento jurídico español, noción que se refleja e inspira el art. 2º de la Ley citada, de ahí que al no tener las Comunidades de Aguas Canarias su origen en un contrato de sociedad, ofrezcan la naturaleza jurídica de consorcios privados y personificados que se crean para la administración o gestión de los intereses de sus miembros o componentes, que son, en definitiva, los que ostentan de manera exclusiva la propiedad de las aguas alumbradas, consorcios éstos que vienen a representar un negocio jurídico que, al contrario de la sociedad, no crea un nuevo centro de intereses, ya que lo único que hace es asumir la gestión de los intereses de los consorciados en el nuevo ente, que se convierte así en un mero órgano de gestión o administración, siendo, por otra parte, de resaltar que la unificación de actividad que realiza el consorcio no opera a nivel de la propiedad de los bienes singulares de los consorciados, que éstos conservan, transmitiendo sólo a aquél la posibilidad de su utilización a los fines de administración o gestión, lo que implica que el patrimonio del consorcio está formado, exclusivamente, por los bienes que sirven de medio necesario patra el cumplimiento de tales fines.

2º) Habiendo sido objetivo de la Ley de 27 de diciembre de 1956 el reconocimiento de la personalidad jurídica de las Comunidades de Aguas Canarias a los fines de evitar, como expresa la Exposición de Motivos de dicha normativa, que "en su vida fecunda y próspera" encontraran alguna dificultad derivada de "carecer oficialmente de una personalidad reconocida en Derecho de modo paladino", sentido en el que asímismo se manifiesta la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1980, al declarar que los heredamientos canarios, anteriormente a la Ley de 1956, tenían de hecho personalidad jurídica que el art. 1º de dicha Ley no hizo otra cosa que reconocer, deviene de ello que las mencionades Comunidades de Aguas, como personas jurídicas, son de estructura asociativa o corporativa (no fundacional o institucional), de Derecho privado y de interés particular, caracteres todos ellos que, en manera explíci-

ta, se deducen de los arts. 1º, 2º y 7º de la repetida Ley, sin perjuicio de advertir que las asociaciones de interés particular del nº 2 del art. 35 del Código Civil a las que alude el art. 2º de la Ley de 1956, no se agotan en las diversas formas de sociedades civiles y mercantiles y asímismo que la aplicación -siempre subsidiaria- del art. 36 del meritado Cuerpo Legal no es procedente si existe una normativa especial referente a un determinado tipo de asociación de interés particular, cosa que al suceder en el caso que nos ocupa, conduce a la aseveración de que la calificación como asociaciones de interés particular de las Comunidades de Aguas Canarias por el art. 2º de la Ley de 1956, no puede entenderse en el sentido de que dichas comunidades hayan de ser tenidas como sociedades.

SEGUNDO. En función de las precedentes directrices doctrinales y teniendo en cuenta que las Comunidades de Aguas Canarias tienen personalidad jurídica distinta de la que tengan sus miembros o componentes (art. 7º de la Ley de 27 de diciembre de 1956) y que no son sociedades civiles por las razones que han quedado expuestas, manifiesto es que los rendimientos que obtengan los partícipes de las referidas Comunidades, contrariamente a lo sostenido en la demanda, no pueden consignarse en sus declaraciones por el IRPF por el sistema de atribución de rentas, pues al no ser sociedades civiles las Comunidades de Aguas Canarias y gozar éstas de personalidad jurídica distinta de la de sus miembros, caen fuera del régimen contemplado en el art. 10 Uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, precepto que al establecer en consonancia con el art. 6.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que "las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Adminsitración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales", y ello porque estas entidades en régimen de atribución de rentas no tributan por el Impuesto sobre Sociedades (art. 6.3 de la Ley 43/1995 ya mencionada), viene a revelar que el régimen de atribución de rentas está reservado para las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado, susceptibles de imposición, es decir, para las previstas en el art. 33 de la Ley General Tributaria y, por extensión, para las sociedades civiles, tangan o no personalidad jurídica, por lo que al no identificarse las Comunidades de Aguas Canarias, pese a la insistencia del actor, con las sociedades civiles y sí, en cambio, con un consorcio dotado de personalidad jurídica distinta de la de sus componentes, obvio es que no reúnen los requisitos para que el actor, en su condición de partícipe, reivindique en el caso el régimen de atribución de rentas a los fines de deducir en las declaraciones del IRPF de los ejercicios 1994 a 1997, por el concepto de inversión empresarial en Canarias del art. 94 de la Lley 20/1991, los rendimientos procedentes de las ventas de aguas producidas en el seno de la Comunidad de que forma parte.

TERCERO. Siendo inaplicables al actor el régimen de atribución de rentas regulado en los arts. 10. Uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y 6.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del

Impuesto sobre Sociedades, en cuanto no rige en este caso tal sistema y ello impide a aquél deducir en las declaraciones del IRPF, por el concepto de inversión empresarial en Canarias, los rendimientos provenientes de la venta de aguas ya señalada, resta solamente efectuar, a mayor abundamiento, unas puntualizaciones en orden a lo sostenido por la Administración en el escrito de contestación a la demanda de que sin perjuicio de que el art. 7 de la Ley de 27 de diciembre de 1956 atribuya a cada comunero la propiedad de su parte de las aguas alumbradas, la actividad empresarial debe considerarse realizada por la Comunidad de Aguas, al ser persona jurídica y, por tanto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, y no por cada uno de los comuneros, teniendo los rendimientos a éstos repartidos la consideración de rendimientos del capital mobiliario, pues lejos de encontrarse clarificada esta cuestión en la doctrina, así como su repercusión a efectos fiscales, no deben pasar desapercibidas las reflexiones siguientes:

1º) Si las aguas alumbradas o "gruesa" no constituyen un condominio situado temporalmente bajo la Comunidad hasta su reparto, puesto que tales aguas no son indivisibles, sino que su división o distribución constituye el objeto o la finalidad última de las Comunidades, ni son tampoco de uso público, manifiesto es que si lo único que puede entenderse indivisible y de uso común es lo que la técnica jurídica denomina "caput acquae" o vulgarmente "boca de galería o de pozo", haciéndose eco de ello el art. 5, apartado segundo de la Ley de 27 de diciembre de 1956, es en ese lugar y momento cuando verdaderamente se alumbran las aguas y pasan éstas a ser propiedad de los comuneros bien de manera directa, si las toman en dicha "boca", o bien a través de una transitoria etapa de comunidad incidental, si no se disitribuyen o se dividen de inmediato, caso este último en que lejos de atribuirse la titularidad de la "gruesa" a la Comunidad de Aguas, lo único que tiene ésta es una "titularidad puente", de puro tránsito hacia la final y definitiva titularidad de los comuneros, que son los que ostentan la exlcusiva y libre disponibilidad de las aguas, estando aquella titularidad incidental limitada al conjunto de las facultades gestoras o administradoras, atribuídas por los comuneros a la Comunidad, al objeto de que ésta pueda cumplir su sabida finalidad del mejor aprovechamiento, por y para aquéllos, del caudal acuífero, lo cual implica que a la persona jurídica, nacida de un contrato asociativo de tipo consorcial que crean los agrupados, le confieren éstos la facultad de administración o gestión de las aguas alumbradas mientras permanezcan en tal comunidad, a la consabida finalidad del mejor aprovechamiento de las mismas, sin perjuicio de que la referida persona jurídica, para el debido cumplimiento de este fin, sea titular de su propio peculio, constituído por los bienes instrumentales del caso (art. 5, apartado tercero de la Ley de 1956) y sobre los que ostenta las connaturales facultades dispositivas, bien entendido que las aguas alumbradas no forman parte del referido peculio.

2º) Los rendimientos repartidos a los comuneros, a la vista de lo anterior, no pare-

ce deban considerarse como rendimientos del capital mobiliario, esto es, rendimientos producidos por sus participaciones en la comunidad de aguas, y ello porque la titularidad de la participación no tiene carácter obligacional de "derecho de acceso al agua", sino un carácter real de "derecho de disposición del agua", viniendo esto apoyado porque si el partícipe puede inscribir "el agua" y la "cuota" (art. 5 de la Ley de 1956) y sólo acceden al Registro los derechos reales, es un derecho real, sin que el hecho de que se inscriba también la gruesa impida la inscripción simultánea de la cuota de cada partícipe, ni tampoco la consideración de que al ser el caudal de agua un bien inmueble objeto de inmatriculación, sus rendimientos no pueden serlo de capital mobiliario, aun cuando el título juridico del aprovechamiento se identifique con una "participación" en una entidad de tipo asociativo.

CUARTO. Al no advertirse temeridad o mal fe determinante de la imposición de costas procesales (art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional), no procede hacer expresa condena de las mismas.

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso interpuesto por la representación de (...) contra el acto administrativo impugnado, al ajustarse el mismo a Derecho, sin hacer expresa imposición de costas

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.