CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1490 (11/05/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1, 5.2.1 y 5.4.a) Ley 20/1991 Art. 132.1,2 y 3 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por la obligación del alta censal en el IGIC por el arrendamiento de unas acciones de agua por el consultante, persona física.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El arrendamiento de unas acciones de agua por el consultante, persona física, en el caso de que consista en la cesión temporal del derecho sobre un determinado caudal de agua en función de su participación en un Heredamiento de Aguas, Comunidad de Aguas, Comunidad de Regantes u otra entidad de similar carácter, supone la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC del prestador del servicio, cedente del derecho, con la obligación formal, entre otras, de presentar la declaración censal relativa al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, modelo 400, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59.1.a) de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta por la obligación del alta censal en el IGIC por el arrendamiento de unas acciones de agua por el consultante, persona física.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5.1 de la Ley 20/1991) y, por último, a los efectos del IGIC se reputarán empresarios o profesionales a quienes realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales (artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991). El artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991 particulariza que se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales, a los "*arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles*".

Respecto a la habitualidad en la actividad empresarial, la Ley 20/1991 establece la siguiente presunción legal:

"Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

El contenido del artículo 3 del Código de Comercio presenta el siguiente tenor literal:

"Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil."

El consultante expone su consulta de manera muy sucinta, sin aportar los antecedentes y circunstancias relevantes que permitan aportar los necesarios elementos de juicio para un correcto pronunciamiento de este Centro Directivo, por lo que parece pertinente establecer una serie de presunciones que permitan paliar dicho vacío.

Se limita el consultante, persona física, a mencionar que su actividad consiste en el "*arrendamiento de acciones de agua*", por lo que, a efectos de concretar los términos de la consulta, se asumirá que el consultante es titular de una serie de participaciones de un Heredamiento, Comunidad de Aguas, Comunidad de Usuarios o Comunidad de Regantes, a que se refiere el artículo 24 de la Ley territorial 12/1990, de 26 de julio, de Aguas, figuras dotadas de personalidad jurídica propia.

También se mencionan algunas de dichas entidades en el artículo 1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956 de Heredamientos de Aguas del Archipiélago Canario, que establecía lo siguiente:

> *"Se reconoce personalidad jurídica a aquellas agrupaciones de propietarios de aguas privadas que con los nombres de "Heredades", "Heredamientos de aguas", "Dulas", "Acequias", "Comunidades" u otros semejantes vienen constituidas en el archipiélago canario, así como a las que con fines análogos se constituyan allí en lo futuro."*

El artículo 5 de la citada Ley de 27 de diciembre de 1956 disponía también lo siguiente:

> *"En la inscripción extensa que en su caso se practique en el Registro de la Propiedad, se hará constar el volumen de caudal de aguas y las circunstancias de los demás elementos inmobiliarios, indivisibles y de uso común accesorios de éste, consignándose el número de participaciones o fracciones en que se divide dicho caudal, los datos necesarios para identificar la entidad, los principios básicos de organización y régimen, así como aquellos pactos que modifiquen el ejercicio o contenido de los derechos reales a que la inscripción se refiere, todo ello sin perjuicio de que cada dueño pueda inscribir como finca independiente suya las aguas y cuotas que en aquellos bienes le pertenezcan."*

Esta cita del párrafo anterior reconoce el acceso a la protección registral de los aprovechamientos de agua, que podría ejercitarse mediante el anterior Registro de Aprovechamiento de Aguas Públicas, el Registro de Aguas a partir de la Ley de Aguas de 1985 y/o el Registro de la Propiedad. De este último registro, el artículo 64 del Registro Hipotecario establece la inscripción de los aprovechamientos de aguas públicas, obtenidos mediante concesión administrativa, y el artículo 65 del mismo Reglamento se refiere a "*Las aguas de dominio privado que, conforme a lo dispuesto en el número 8 del artículo 334 del Código Civil, tengan la consideración de bienes inmuebles, podrán constituir una finca independiente e inscribirse con separación de aquella que ocuparen o en que nacieren*", posibilidad que, al parecer, se limita al

ejercicio de las Disposiciones Transitorias 2.a y 3.a de la Ley de Aguas. En la Isla de Tenerife, es el Consejo Insular de Aguas el competente para la custodia del "*Registro y Catálogo de Aguas insulares y la realización de las inscripciones, cancelaciones o rectificaciones oportunas"*.

A la vista de lo expuesto con anterioridad, es posible diferenciar una triple interpretación de la actividad que el consultante menciona como "arrendamiento de acción de aguas". Si se acepta la calificación de arrendamiento como la figura jurídica propia del contrato, podría asumirse que el consultante se configura como un arrendador en el ámbito del IGIC, siendo el objeto arrendado una "finca especial", un bien inmueble del artículo 334 del Código Civil. Si por el contrario, se trata de una "venta de agua", calificable como entrega de un bien fungible, no procedería su consideración como arrendamiento. Quedaría la posibilidad de configurar la actividad como la cesión de los derechos inherentes a la titularidad de la acción de agua, es decir, del derecho a obtener el aprovechamiento de un determinado caudal.

Este Centro Directivo no ha tenido ocasión de pronunciarse, hasta la fecha, en dicha materia, por lo que parece interesante examinar la jurisprudencia o el pronunciamiento de otras Administraciones Tributarias en la misma.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 15 de febrero de 2005, fundamentándose en la Ley de 27 de diciembre de 1956, de Heredamientos de Canarias, reconoce a las Comunidades de Aguas de Canarias como consorcios privados, en los que sus miembros o componentes ostentan de manera exclusiva la propiedad de las aguas alumbradas. Se cita en la Sentencia que "*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*". Asumiendo esta interpretación, el consultante tendría la consideración de sujeto pasivo en el IGIC, y la operación sujeta al Impuesto se calificaría como cesión de un derecho real sobre el aprovechamiento de las aguas alumbradas.

Diversas consultas tributarias no vinculantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera como rendimientos del capital mobiliario el reparto de agua entre los comuneros de Comunidades de Aguas de Canarias, personas físicas (Nº consulta 0089-05, de 03/03/2005; Nº consulta 0592-01, de 20/03/2001; Nº consulta 0237-00, de 17/02/2000; Nº consulta 1754-04, de 20/09/2004), doctrina que es precisamente la atacada por la sentencia antedicha. De asumir dicha doctrina de la imposición directa en el ámbito del IGIC, habría que considerar que los miembros de los Heredamientos de Aguas de Canarias no tienen que calificarse como empresarios o profesionales sólo por el hecho de ser receptores del agua que les corresponde por su titularidad, con independencia de que sí puedan serlo por sí mismos.

Ahora bien, es cierto que no siempre debe reconocerse una identidad entre el concepto de actividad empresarial o profesional en la imposición directa e indirecta, especialmente cuando se trata de arrendadores de bienes.

Doctrina más reciente de la citada Dirección General de Tributos se refiere a las Comunidades de Regantes, con el carácter de consultas vinculante, (Nº consulta V1134-11, de 05/05/2011), reconoce el carácter de empresario o profesional de los titulares de la Comunidad, y califican las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de "…*cesión temporal de*

derechos al uso privativo de aguas públicas por parte de sus titulares, distintos comuneros…", a la vez que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, predica el carácter fiduciario respecto a sus miembros de las Comunidades de Regantes.

Tras el examen de los anteriores criterios, es posible asumir que, con el concepto de "arrendamiento de acciones de agua", el consultante se refiere a una cesión de un derecho sobre un determinado caudal de agua durante un tiempo determinado, al que el "arrendador" tiene derecho en función de su titularidad de una participación en un determinada entidad dotada de personalidad jurídica propia (Heredamiento, Comunidad de Aguas, Comunidad de Regantes,…), lo que lo constituye en un empresario o profesional a los efectos del IGIC que realiza una actividad empresarial o profesional onerosa con carácter habitual u ocasional, es decir, en un sujeto pasivo del Impuesto con las diferentes obligaciones tributarias que ello ocasiona.

Entre otras obligaciones de los sujetos pasivos, el artículo 59.1.a) de la Ley 20/1991 establece la de "*presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, en el plazo y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente*".

Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 132 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, establece lo siguiente:

> *"1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en las Islas Canarias actividades empresariales o profesionales deberán comunicar a la Administración Tributaria Canaria a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, modificación o cese en el desarrollo de tales actividades.*
>
> *2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias su domicilio fiscal o actúen en este ámbito territorial por medio de un establecimiento permanente.*
>
> *3. No están obligados a presentar estas declaraciones censales en relación con el Impuesto General Indirecto Canario, las personas o entidades que realicen exclusivamente operaciones que conforme al artículo 10.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, estén exentas del citado Impuesto, salvo que se trate de los supuestos de exención previstos en los apartados 27º y 28º del citado artículo 10.1.*
>
> *Lo señalado en el párrafo anterior es sin perjuicio de las obligaciones censales referentes a los otros tributos conforme a lo previsto en el presente Título.*

La operación denominada "arrendamiento de acción de agua" no se encuentra exenta de IGIC por ninguna de las exenciones enumeradas en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991 por las que existe obligación de presentar el alta censal del Impuesto, sin perjuicio de que el consultante resulte

exento en aplicación de la exención establecida en el artículo 10.1.28 de la Ley 20/1991, la que, en todo caso, no exime del cumplimiento de dicha obligación formal.

TERCERO. En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el arrendamiento de unas acciones de agua por el consultante, persona física, en el caso de que consista en la cesión temporal del derecho sobre un determinado caudal de agua en función de su participación en un Heredamiento de Aguas, Comunidad de Aguas, Comunidad de Regantes u otra entidad de similar carácter, supone la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC del prestador del servicio, cedente del derecho, con la obligación formal, entre otras, de presentar la declaración censal relativa al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, modelo 400, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59.1.a) de la Ley 20/1991.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de mayo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván