COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario a la contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 19 de diciembre (Res. DGT 1.447/2011), en la cual se trata acerca del supuesto de no sujeción al IGIC regulado en el apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, con motivo de las aportaciones realizadas a la sociedad mercantil pública "Gran Telescopio de Canarias" por una universidad así como un centro de investigación americanos (concreta-das en aportaciones del 5% del coste de construcción del telescopio y otro 5% de los costes de operación, explotación y mejora de la instalación), a cambio del derecho al uso futuro del telescopio y la participación en la puesta en marcha y funcionamiento del telescopio situado en el Observatorio del Roque de Los Muchachos.

La citada contestación de la DGT suscita ciertas dudas, a juicio de la comentarista, si se analiza el presupuesto de hecho consultado a la luz de lo que constituye el hecho imponible del impuesto y del ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, cuestiones que trata en su comentario.

En lo que se refiere al comentario de jurisprudencia, el mismo se centra en una Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de noviembre de 2011, la cual versa sobre el que -en palabras del autor- constituye uno de los más importantes problemas que se han generado en la aplicación del artículo 27 de la Ley 19/1994 (antes de la nueva redacción dada al mismo por el RD-Ley 12/2006): los beneficios susceptibles de utilizarse para la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, y en particular si estos beneficios son o no únicamente aquellos que se derivan de actividades económicas.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo llega a la misma conclusión a la que había llegado en pronunciamientos anteriores, confir-mándose así la postura predominante en la doctrina administrativa, doctrina económico-administrativa y jurispru-dencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y de la Audiencia Nacional. No obstante, destaca el comentarista, en la sentencia de 21 de noviembre de 2011 se constata una cierta evolución en la argumentación utilizada por el Tribunal Supremo en sus distintos pronunciamientos sobre esta problemática que va pasando de poner el acento en la interpretación finalista a situar el peso en otros dos elementos interpretativos: en la interpretación literal y en la interpretación sistemática.

EL TRATAMIENTO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE TITULARIDAD PÚBLICA EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO*

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

La Resolución de la Dirección General de Tributos 1.447/2011 de 19 de diciembre aborda la problemática delimitación del supuesto de no sujeción al IGIC establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 reguladora del impuesto. En esta ocasión se resuelve la no sujeción al impuesto de las aportaciones realizadas a la sociedad mercantil pública "Gran Telescopio de Canarias" (en adelante GTC) por una Universidad de Estados Unidos y por un Centro de investigación de Astrofísica de Méjico consistentes en aportaciones del 5% del coste de construcción del telescopio y otro 5% de los costes de operación, explotación y mejora de la instalación, a cambio de las cuales reciben de la mercantil pública el derecho al uso futuro del telescopio y la participación en la puesta en marcha y funcionamiento del telescopio, situado en el Observatorio del Roque de Los Muchachos (Isla de La Palma).

PLANTEAMIENTO

Los fundamentos en que la Dirección General de Tributos apoya su contestación son los siguientes:

1º Los acuerdos suscritos por la mercantil pública –en cuyo capital participan al 50% el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias- lo han sido al amparo del Acuerdo de Cooperación en materia de Astrofísica y Protocolo entre los Gobiernos de los Reinos de España, Dinamarca, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Suecia, de modo que la participación en la financiación de la construcción, puesta en marcha y operación del GTC, les otorga el derecho a participar en el tiempo internacional

*El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "El procedimiento tributario local: aportaciones para su modernización" DER 2010-16786

reservado para proyectos de colaboración en los telescopios de los observatorios del Instituto de Astrofísica de Canarias. La ejecución del contenido de un tratado o acuerdo internacional por parte del Estado para satisfacción de una finalidad pública -en este caso el desarrollo de la cooperación en materia de investigación astrofísica- constituye el ejercicio de una función pública que comporta la no consideración del Estado español como empresario o profesional por el ejercicio de sus funciones. Ello determina la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 según el cual no están sujetos al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público. A pesar de que este mismo precepto excluye expresamente de la no sujeción las entregas y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos a través de empresas públicas, mixtas o privadas, a juicio del centro directivo opera en el presente caso la no sujeción porque los precitados acuerdos, si bien no constituyen obligaciones derivadas del Acuerdo de cooperación, sí se suscriben al amparo del mismo lo que determina que en el desarrollo del contenido del acuerdo internacional la sociedad mercantil consultante es, como sujeto instrumental, un órgano técnico integrado en el propio ente público territorial y por tanto ha de seguir su régimen fiscal. Es decir, la sociedad mercantil consultante –al igual que el Instituto de Astrofísica de Canarias- es un medio instrumental imprescindible para la aplicación material del Acuerdo de cooperación tan ajeno al concepto de empresario o profesional como el Estado Español.

2º Los criterios de financiación y de utilización de los observatorios fijados en el Acuerdo Internacional de Cooperación alcanzan a los convenios suscritos entre la entidad consultante con las instituciones estadounidense y mejicana. La DGT parte de tal consideración para entender que la circunstancia de que la utilización de los observatorios se asignen al menos en parte en función de la aportación financiera al proyecto de construcción del GTC no implica que dicha aportación financiera constituye una contraprestación o precio en el sentido a que se refiere el artículo 22 de la Ley 20/1991. Para el centro directivo los elementos subjetivos, objetivos y materiales que han de concurrir para calificar la sociedad mercantil consultante como empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial sujeta al IGIC son en este caso: a) Que

la cesión del uso del GTC se efectúe mediante precio, entendido como contraprestación directa y distinta de la financiación de los costes de construcción y operación, y b) que tal cesión se realice fuera de los conceptos desarrollados en el Acuerdo de Cooperación Internacional. La ausencia de estos presupuestos determina la no sujeción del supuesto de hecho consultado.

3º En cuanto al derecho a la deducción de las cuotas, considera la resolución comentada que es de aplicación la regla de la prorrata general como consecuencia de que la entidad consultante realiza, junto con la operación anteriormente descrita, calificada como no sujeta, la realización de otras que sí lo están, consistentes en la cesión a terceros, fuera de los conceptos desarrollados en el Acuerdo de Cooperación Internacional, Protocolo de Cooperación y Acuerdos entre la entidad consultante y otras instituciones científicas, de la utilización del Gran Telescopio de Canarias mediante la cesión de horas de observación así como la prestación de otros servicios de transferencia de desarrollo tecnológico. Ello supone que concurren los elementos objetivos, subjetivos y materiales para calificar a la consultante como empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial, lo que permite la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados aun antes del inicio de la actividad de venta de horas de observación –en tanto no se ultimen la construcción del telescopio- y por tanto antes de que la entidad tenga la consideración de sujeto pasivo del IGIC.

La calificación de la DGT se basa, en suma, en la consideración de que el derecho a participar en el tiempo internacional reservado para proyectos de colaboración de que gozan la Universidad de EEUU y el Centro de Investigación de Astrofísica de Méjico cedido por la sociedad mercantil pública consultante no constituye una prestación de servicios porque se ampara en un tratado internacional en cuya ejecución la entidad mercantil es un sujeto instrumental, un órgano técnico integrado en el propio ente público territorial, siendo por ello de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9-9º de la Ley 20/1991. Al propio tiempo se resuelve que las aportaciones efectuadas por aquellas entidades consistentes en la participación en la financiación de los costes de construcción y de operación y explotación de las instalaciones no

constituyen contraprestación de operación sujeta.

La resolución administrativa suscita, a mi modo de ver, ciertas dudas si se analiza el presupuesto de hecho consultado a la luz de lo que constituye el hecho imponible del impuesto y del ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, cuestiones que se abordan en los siguientes apartados.

I. LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL HECHO IMPONIBLE DEL IGIC

Con arreglo al artículo 4 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991 o LIGIC, indistintamente), constituye el hecho imponible del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con ello, para que las aportaciones financieras realizadas por las entidades consultantes puedan calificarse como contraprestación de una operación sujeta al IGIC han de darse las siguientes condiciones: 1) Que la cesión de uso del telescopio pueda ser considerada como una prestación de servicios por parte de la entidad consultante; 2) Que dicha operación se efectúe a título oneroso, y 3) Que la cesión se realice por la sociedad mercantil en calidad de empresario y que tenga lugar en el desarrollo de una actividad empresarial.

Por lo que se refiere a la primera condición, ha de partirse del carácter general u omnicomprensivo del IGIC por cuanto, al igual que el IVA, grava cualquier transacción económica siempre que concurran los demás elementos antes descritos. Tratándose, en el caso que nos ocupa, de una operación interior que no puede catalogarse como entrega de bienes dado que la cesión de horas de observación no constituye transmisión del poder de disposición sobre el telescopio -artículo 6.1 de la Ley 20/1991-, ha de considerarse, de acuerdo con el carácter residual atribuido por el artículo 7.1, que la asignación de horas de observación del telescopio constituye una cesión de uso de las previstas en el ordinal tercero de su segundo apartado y, por tanto, una prestación de servicios realizada por la sociedad mercantil consultante. No es esta la apreciación de la DGT al sostener,

como se ha indicado, que dicha cesión no constituye una prestación de servicios, por considerar suscritos aquellos convenios entre la universidad de EEUU y el Centro de investigación mejicano con la mercantil pública consultante al amparo del acuerdo internacional de Cooperación y que, por enmarcarse en la ejecución de un Tratado internacional, supone el ejercicio de funciones públicas al margen del impuesto. Sin embargo, a nuestro modo de ver, el examen detenido del referido tratado internacional conduce a distinta conclusión. En primer lugar, su objeto, según expresa su artículo 2, es el fomento de la cooperación en materia de investigación astrofísica entre los organismos de los países contratantes, entre los que no figuran EEUU ni Méjico. Dicha cooperación se podrá realizar, entre otras formas, mediante la utilización común y coordinada de instalaciones científicas y técnicas y mediante la instalación y uso de telescopios e instrumentos en los observatorios del Instituto de Astrofísica de Canarias (artículo 4). Interesa destacar igualmente que los organismos científicos a los que se encomienda la cooperación en el marco del acuerdo internacional son los que ostentan la nacionalidad de los países firmantes y que aparecen expresamente mencionados en el mismo; respecto del Estado español dicho organismo es el Centro Superior de Investigaciones Científicas (artículo 3.1). Por lo demás, el tratado contempla la conclusión de un protocolo para el desarrollo de la cooperación en el que deben concretarse las relaciones recíprocas entre los organismos firmantes, entre ellos la distribución del tiempo de observación. En relación con esto último el propio tratado reserva específicamente al Estado español un 20 por ciento del tiempo de observación de cada uno de los telescopios e instrumentos, que, bajo la responsabilidad del IAC[1] será para uso

[1] Interesa destacar a los efectos del presente estudio que la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación establece el régimen jurídico del Instituto de Astrofísica de Canarias en virtud del cual queda configurado como un Organismo Público de Investigación de la Administración General del Estado, de naturaleza consorcial –artículo 47- integrado por la Administración General del Estado, la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, la Universidad de La Laguna y el Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Tiene, según la regulación contenida en su Disposición Adicional Vigesimoséptima. 8, la condición de medio propio y servicio técnico de la Administración General del Estado, pudiendo conferirle también la Comunidad Autónoma de Canarias tal carácter. Asimismo se establece en su apartado 10 lo siguiente: "Por las administraciones competentes se iniciarán los trámites para la transmisión al consorcio Instituto de Astrofísica de Canarias de los títulos representativos del capital social de la sociedad mercantil Gran Telescopio de Canarias, S.A.".

de instalaciones españolas y otras instituciones colaboradoras de cualquier nacionalidad (artículo 5 B) I). Tal posibilidad se concreta por el Protocolo contenido en aquel, cuyo artículo 8 establece que las instituciones usuarias[2] podrán negociar con instituciones de Estados que no sean parte en el acuerdo de cooperación en materia de Astrofísica la transferencia de parte de su propio tiempo de observación, una vez efectuada la distribución de tiempos que a cada una de aquellas corresponde. De tales disposiciones se desprende, a mi juicio, que los convenios suscritos entre la universidad de EEUU y el Centro de Investigación Astrofísica de Méjico con la sociedad mercantil pública consultante si bien tienen cobertura en el tratado de referencia, no pueden por ello considerarse a los efectos de sustentar la calificación de operación no sujeta, como ejecución del Tratado, que en puridad sólo debería referirse al cumplimiento de las obligaciones y materialización de los derechos reconocidos en el mismo a los países firmantes.

En segundo lugar, en lo que concierne al carácter oneroso de la cesión, el propio texto de la resolución, en su apartado primero señala que los acuerdos suscritos con la Universidad de EEUU y los Centros de Investigación Astrofísica de Méjico establecen que en contraprestación del derecho de uso del futuro telescopio aquellas contribuirán con aportaciones equivalentes al 5% del coste del telescopio y un 5% de los costes de operación, explotación y mejora del mismo. Para el centro directivo, sin embargo, los criterios de financiación y de utilización de los observatorios establecidos en el Tratado alcanzan también a los convenios que la entidad consultante rubrica con aquellas entidades. Ello le lleva a concluir que es en función de dichos criterios que a estas se les atribuye una obligación de financiación del proyecto y un derecho a la utilización de las instalaciones mediante asignación de horas de observación, razón por la cual la aportación financiera al proyecto no

[2] Es institución usuaria, según el artículo 1 (4) del Tratado: "El IAC y aquellas organizaciones científicas que, estando establecidas en el territorio de una de las partes contratantes y ostentando su nacionalidad, son autorizadas para utilizar las instalaciones y servicios del IAC para la investigación astrofísica mediante la firma de un acuerdo sobre instalaciones telescópicas con el IAC".

puede considerarse como contraprestación o precio en el sentido a que se refiere el artículo 22 de la Ley 20/1991. Se trata de una apreciación que no compartimos porque los criterios de financiación y de distribución de tiempos de observación a que se refiere el artículo 5 del Tratado, desarrollado por el artículo 4 del Protocolo son de aplicación a los organismos firmantes[3], cualidad que no concurre en las entidades americanas ni en la mercantil consultante. En tal sentido, debe interpretarse el artículo 4.2 del Protocolo, según el cual la responsabilidad de la asignación del tiempo de observación sobrante corresponderá a la institución usuaria del telescopio correspondiente. Por otro lado, en la tarea de identificación del carácter oneroso de una operación para considerarla realizada mediante contraprestación o precio a efectos del IGIC, es ilustrativa la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, plasmada en resoluciones como las de 3 de mayo y 18 de julio de 2006 en relación al IVA. En la primera de las citadas se señala, aplicando el criterio sentado por el TJUE, que una operación puede considerarse realizada a título oneroso cuando tiene una base contractual, lo cual ocurre no solo en las operaciones onerosas típicas en las que existe prestación y contraprestación, sino también en aquellas otras operaciones que se plantean de forma tal que prestación y contraprestación estén vinculadas de manera que la falta de una implique la ausencia de la otra. En operaciones o situaciones complejas –se añade- la existencia de una contraprestación ha de determinarse haciendo una comparación de la situación con la que existiría si no se efectuase la operación para la cual se discute la existencia de una contraprestación. Si, para el caso de que falte la operación, también desaparece la hipotética contraprestación, cabrá suponer razonablemente que existirá la relación directa o sinalagmática propia de

[3] Según el artículo 1 (3) del citado Acuerdo Internacional es organismo firmante el que "estando establecido en el territorio de una de las partes contratantes y ostentando su nacionalidad, es firmante del protocolo mencionado en el articulo 3 del presente acuerdo". Tales organismos son: el Consejo Superior de Investigaciones Científicas, de España, la Secretaria para la Investigación, de Dinamarca, el Consejo de Investigación Científica, del Reino Unido, la Real Academia de Ciencias, de Suecia y, tras la adhesión al Acuerdo de la República Federal de Alemania (Addenda al Protocolo firmado el 8 de abril de 1983), la Sociedad Alemana de Investigación.

las operaciones con base contractual. La aplicación de la citada doctrina administrativa, que consideramos extensible al ámbito del IGIC teniendo en cuenta la definición del hecho imponible contenida en el artículo 4 de la Ley 20/1991, permite a nuestro juicio afirmar que las aportaciones financieras de las instituciones americanas a la sociedad mercantil tienen su razón de ser en la cesión del derecho de uso de las instalaciones telescópicas realizada por la sociedad mercantil consultante a cambio de aquellas en virtud de los convenios suscritos, y a la inversa. De este modo cabe razonablemente pensar que una no existiría sin la otra y que en consecuencia, las citadas aportaciones financieras a la sociedad mercantil consultante constituyen una contraprestación en el sentido previsto en el artículo 4 y 22 de la Ley 20/1991. A tales efectos, tal como se desprende del apartado tercero del primeramente mencionado, los fines o resultados perseguidos por la cesión de horas de uso de las instalaciones telescópicas impide la sujeción al impuesto siempre que concurran los demás elementos del hecho imponible. Tampoco obsta a tal calificación una eventual imposibilidad o dificultad para la determinación del valor objetivo y externo al que referir el importe de la contraprestación, pues no constituye ello una exigencia en la determinación de la base imponible del impuesto, sino que son las partes las que libremente fijan el valor de la transacción.

En cuanto a la exigencia de que se trate de una cesión realizada por la sociedad mercantil en calidad de empresario en el desarrollo de una actividad empresarial, la determinación de la concurrencia de esta condición en el supuesto objeto de consulta exige el análisis conjunto de lo dispuesto en los artículos 5 apartados 2 y 6 de la Ley 20/1991, cuya redacción fue modificada por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre. En el primero de los apartados referidos se contiene una presunción *uris tantum* de que las sociedades mercantiles son empresarios o profesionales. Sobre esta cuestión cabe precisar que según se desprende de la copiosa jurisprudencia del TJUE dictada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido –a la que obedece la modificación en este impuesto, idéntica a la operada en el IGIC- y por la doctrina administrativa recaída en la materia, la prueba en contrario debe versar sobre la no realización por parte de la sociedad mercantil de actividad económica que permita considerarla sujeto pasivo del impuesto o, en la terminología del legislador, de actividad empresarial entendida como aquella que implica 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 y servicios, según establece el artículo 5.1 de la Ley del IGIC[4]. El examen del texto de la consulta no permite a nuestro juicio apreciar la aportación de prueba alguna sobre la no realización de actividad empresarial, puesto que según se señala por la entidad consultante, la explotación del telescopio consiste en distribuir a la comunidad científica nacional e internacional el uso del telescopio, sus instalaciones y equipamiento con relación a las horas de observación disponibles, enumerándose entre los ingresos de explotación, además de las subvenciones, los siguientes: a) Las aportaciones de la Universidad y el Centro de investigación americanos en contraprestación del uso del telescopio; b) ingresos por cesión del uso del telescopio a otras instituciones que investigan, desarrollan y construyen los instrumentos de uso común del telescopio; c) Otros ingresos con contraprestación derivados del uso del telescopio e instalaciones –horas de observación- y d) Otros servicios derivados de transferencia de desarrollo tecnológico (know- how) con contraprestación. Por el contrario, de estos componentes de los ingresos de explotación cabe inferir, cuando menos, que en el supuesto objeto de consulta no se aporta prueba de que la sociedad consultante no desarrolla una actividad empresarial a los efectos del impuesto, con lo cual la aplicación del apartado 2 del artículo 5 comporta la calificación de la sociedad mercantil consultante como empresario a efectos del IGIC. Si se comparte este razonamiento, la consecuencia en punto a la aplicación del apartado 6 de la mencionada disposición resulta insoslayable: al reputarse en este caso a la sociedad consultante como empresario las prestaciones de servicios que realiza se entiende que lo son en el desarrollo de una actividad empresarial.

[4] Con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, aun antes de producirse la modificación en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre -artículos 4.Dos a) y 5.Uno b)- por obra de la Ley 4/2008 citada, en idéntico sentido que en el IGIC, la Dirección General de Tributos venía aplicando la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, que invariablemente venía exigiendo la constatación de la realización por parte de las sociedades mercantiles, de una actividad económica, excluyendo en caso contrario la sujeción al impuesto y por ende del derecho a la deducción de las cuotas soportadas (Resoluciones 2156/2007 de 11 de octubre; 978/2009 de 7 de mayo; 2724/2010 de 16 de diciembre y 276/2012 de 9 de febrero, entre otras).

II. EL SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DEL ARTÍCULO 9.9º DE LA LEY 20/1991

La definición del presupuesto de hecho del impuesto se completa con la descripción de distintos supuestos de no sujeción en el artículo 9 de la Ley 20/1991 que, por lo que en el presente comentario interesa, excluye el gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público, pero no la de las mismas operaciones cuando los referidos entes actúan por medio de empresa privada, como es el caso objeto de consulta. En efecto, según su apartado 9º no están sujetas al impuesto: "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público. Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles". No obstante el claro tenor del precepto en la delimitación del ámbito de la no sujeción, su aplicación práctica no ha estado exenta de dificultades, abonadas por el cambio normativo del que, a los efectos que aquí interesan, es consecuencia la actual regulación –nos referimos al Real Decreto-Ley 21/1993 de 29 de diciembre-, que vino así a reflejar el tenor del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA con la que se reduce en los mismos términos el ámbito de la sujeción inicialmente establecido en la anterior ley reguladora de este último impuesto[5]. Es interesante reseñar la evolución de la doctrina legal en el tratamiento de las sociedades

[5] El artículo 5.6 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, derogada por la Ley 37/1992, declaraba no sujetas "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las entidades en que se organiza territorialmente y sus organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria". Por su parte, la redacción original del artículo 9.9º, anterior a la modificación por el Real Decreto-Ley citado en el texto establecía igualmente la no sujeción de "Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos Autónomos, cuando se efectúen mediante contraprestación de naturaleza tributaria", si bien quedaban excluidas en todo caso algunas de tales actividades (telecomunicaciones distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica, transportes de bienes y personas, entre otras).

mercantiles públicas en relación con el supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, que analizamos por su incidencia directa en el supuesto de hecho objeto del presente comentario.

Vigente la ley 30/1985 de 2 de agosto – su artículo 5- fue criterio jurisprudencial consolidado que las sociedades mercantiles –generalmente municipales- de capital enteramente público constituyen un instrumento técnico-jurídico para la prestación de servicios públicos municipales. Se ampara dicha doctrina en que las sociedades municipales participadas al 100% por el Ayuntamiento constituyen una modalidad de gestión directa del servicio público municipal y, por tanto, la prestación de servicios que las mismas realizan lo son directamente en el preciso sentido del artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, lo cual determina la no sujeción de dichas prestaciones de servicios de acuerdo con el citado artículo 5. En coherencia con ello, las transferencias realizadas por el ente público a la mercantil no tienen el carácter de contraprestación, sino que se trata de aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público al margen del concepto de hecho imponible. Dichas transferencias tampoco tienen el carácter de subvenciones a los efectos de una eventual integración en la base imponible porque las mismas no se encuentran vinculadas directamente a precio alguno de operación sujeta la impuesto –tal como exige, para su integración en la base imponible, el artículo 17 de la Ley 30/1985- constituyendo por el contrario transferencia de recursos que se determinan en función de los gastos corrientes y de inversión de la sociedad mercantil. La citada doctrina, sentada en la STS de 10 de marzo de 2000 y reflejada en numerosos pronunciamientos (SSTS de 25 de septiembre y 3 de octubre de 2002, 23 de junio de 2003; 23 de abril y 12 de junio de 2004, entre otras) se refieren todas ellas a diversos servicios públicos de carácter municipal cuyo carácter obligatorio se establece en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, y hace hincapié en que el criterio sostenido se circunscribe al régimen vigente que se deriva de la Ley 30/1985 y hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1992. Es necesario precisar que la tesis de la no sujeción con sustento en al carácter de órgano técnico jurídico de la sociedad mercantil pública excluye de su ámbito a las operaciones que eventualmente esta última preste a terceros.

La normativa reguladora del IVA que vino a sustituir a la anterior, la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, limitó en su artículo 7.8º el ámbito de la no sujeción a las operaciones realizadas directamente por los entes públicos –sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria-, con exclusión de las efectuadas por estos a través de empresa pública, privada, mixta o, en general de empresas mercantiles. Ello no obstante, bajo su vigencia, el Tribunal Supremo ha declarado en las Sentencias de 22 de octubre y 15 de diciembre de 2010 -dictadas en unificación de doctrina- la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por una sociedad mercantil pública y, por ende, la no consideración como contraprestaciones de las subvenciones de explotación concedidas por el ente público titular. La segunda de las artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por un Ayuntamiento a través de una empresa mercantil sí están sujetos al IVA, no recogería fielmente el sentido de la norma contenida en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva[6], al considerar determinante que las actividades se desarrollen en el ejercicio de funciones públicas, entendidas estas, según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, como las realizadas por los organismos de Derecho Público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio (Fundamento de Derecho Sexto). Por el contrario –se precisa- la interpretación del mencionado artículo 7.8º de acuerdo con dicha jurisprudencia lleva a considerar que la actuación de las sociedades mercantiles públicas no siempre pueden excluir la existencia de un régimen de Derecho Público, como ocurre cuando dicha

[6] Dicho precepto, actual artículo 13 de la vigente Directiva 2006/112 / CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA, establece: "1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.
No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.
En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante".

sociedad presta materialmente el servicio pero quien lo hace jurídicamente es el propio Ayuntamiento, que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas exigiendo la correspondiente tasa. Concluye así su razonamiento el Tribunal Supremo declarando que "…la excepción a la no sujeción regulada en el art. 7.8º siempre que intervenga una sociedad mercantil ha de ser interpretada en el sentido de entender que lo determinante es el régimen jurídico de prestación del servicio, por lo que si se actúa bajo un régimen de Derecho Público no debe excluirse la no sujeción" (Fundamento de Derecho Sexto *in fine*).

La conclusión precedente determina, en el razonamiento de la doctrina reseñada, que las aportaciones que recibe la sociedad mercantil pública del Ayuntamiento no constituyen verdadera contraprestación y no existe entre ambos un servicio gravable (Fundamento de Derecho séptimo). Sobre el carácter de tales aportaciones abunda la STS de 22 de octubre de 2010[7] al declarar que las subvenciones concedidas sin vinculación al volumen de servicios prestados constituyen lo que en la terminología del Tribunal Constitucional se denominan "subvenciones-dotación". Ello impide considerarlas como contraprestaciones del conjunto de las operaciones de la entidad recurrente y permite afirmar que tienen la misma naturaleza y finalidad que las aportaciones, no sujetas al IVA, que reciben las sociedades mercantiles de sus accionistas o sociedades matrices para compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad (Fundamento de Derecho Sexto).

En relación con esta línea jurisprudencial, también sostenida en algunas resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas tanto al IVA como al IGIC, ha de destacarse que subyace la concepción de tales sociedades mercantiles como órganos técnico-jurídicos del ente público tanto cuando se trata de servicios prestados a la ciudadanía en general –servicios públicos locales, actividades industriales,

[7] En este caso el Tribunal Supremo resuelve la no sujeción al IVA de una sociedad cuyo capital social pertenece íntegramente al Principado de Asturias y cuyo objeto social es la promoción turística de Asturias en los mercados nacional e internacional en el marco de la política turística del Gobierno del Principado, pues ello, unido a que se financia prácticamente en su totalidad con subvenciones procedentes de los Presupuestos anuales del Principado de Asturias lleva a considerar que en el desarrollo de tal actividad ejerce funciones y competencias públicas. En el mismo sentido, la STS de 15 de junio de 2006.

comerciales o de servicios objeto de las sentencias citadas- como cuando su objeto social consiste en la prestación de servicios a la propia estructura organizativa del ente público[8].

El criterio sentado en las citadas sentencias del Tribunal Supremo de 2010, sobre todo el reflejado en la de 15 de diciembre de ese año, ha sido objeto de reconsideración en la importante Sentencia de 16 de mayo de 2011, en la que dicho Tribunal se aparta expresamente de aquella a partir de las siguientes consideraciones: 1º Siendo claros los términos del artículo 7.8º LIVA, no debe el intérprete en principio, distinguir allí donde el titular de la potestad legislativa no lo hace; 2º Sólo cabría excluir la aplicación del citado precepto si se entendiera que el mismo es contradictorio con el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, por exigirlo así los principios de primacía y efecto directo de las normas del derecho de la Unión Europea; 3º Tal condición no se da, contrariamente a lo razonado en la anterior STS de 15 de diciembre de 2010, porque la decisión legislativa del artículo 7.8º de la Ley 30/1992 de someter a tributación las prestaciones de servicios efectuadas por empresas públicas, privadas o mixtas y, en general, por sociedades mercantiles se produjo –al igual que la decisión contraria de la ley 30/1985- dentro del margen de maniobra ofrecido por el citado artículo 4.5. Así se concluye en la Sentencia de 2011 con sustento en la jurisprudencia comunitaria dictada en la interpretación de dicha disposición. Según esta doctrina, tal interpretación ha de realizarse de modo que menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2.1, y 4.1 y 2 de la Sexta Directiva , según la cual "toda actividad de naturaleza económica

[8] Exponente de estas últimas es la Resolución de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 25 de mayo de 2007 que sostiene la no sujeción de las operaciones realizadas por una sociedad de titularidad municipal cuyo objeto consistía en la prestación de servicios informáticos, el mantenimiento del catastro inmobiliario y la práctica de notificaciones de actos administrativos. Por su parte, la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, en Resolución de 19 de octubre de 2009 ha considerado que no está sujeta al IGIC la prestación del servicio, bajo la forma de gestión directa, de ayuda y colaboración en la gestión y recaudación de los tributos locales que realice una sociedad mercantil municipal al Ayuntamiento, titular único de su capital social, cuando la única fuente de financiación de la sociedad sean las subvenciones concedidas por el Ayuntamiento del que depende.

se encuentra, en principio, sujeta al impuesto sobre el valor añadido [sentencias de 16 de septiembre de 2008 (TJCE 2008, 212) , Isle of Wigth Council y otros (asunto C-288/07, apartados 38 y 44), y 12 de noviembre de 2009 (TJCE 2009, 345), Comisión/España (asunto C-154/08 , apartado 112)], exigiendo la concurrencia de dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en aquel primer precepto. De entrada, la cualidad de organismo público y, en segundo término, el ejercicio de actividades en condición de autoridad pública [sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (asunto 107/84, apartado 11); Comisión/Países Bajos apartado 21; Ayuntamiento de Sevilla, apartado 18; Isle of Wigth Council y otros, apartado 19; y Comisión/España, apartado 113, todas ya citadas]"[9].

Por otro lado, respecto de las cantidades percibidas por las empresas del ente público para su financiación, la STS de 16 de mayo de 2011 comentada viene a reiterar la doctrina anterior en cuya virtud, si tales aportaciones no están vinculadas al precio de las operaciones, constituyen subvenciones-dotación que quedan excluidas de la base imponible, conforme establece el artículo 78 de la LIVA. Interesa asimismo remarcar que en el supuesto de hecho objeto del litigio, el Tribunal Supremo estimó que las aportaciones realizadas por el Ayuntamiento tampoco constituyen contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, dado que la compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar

[9] En la sentencia comentada viene a declararse, en suma, que los organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas realizan actividades de naturaleza económica, pero en la medida en que son expresión de prerrogativas de poder público no quedan sujetas al impuesto sobre el valor añadido, salvo que, tratándose de actividades económicas que se lleven a cabo de forma paralela por operadores privados (concesionarios, sociedades coparticipadas por el Ayuntamiento, en las que concurren a suscribir el capital social compañías privadas), la no sujeción al impuesto pueda alterar gravemente las condiciones de la competencia, para determinar lo cual se ha de tener en cuenta la actividad en sí misma considerada, con independencia de que tales organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia actual en el mercado local en el que desarrollan su actividad (Fundamento de Derecho tercero).

como tales contraprestaciones las cantidades recibidas y en consecuencia no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir en cuanto sujeto pasivo del IVA por los servicios que presta a los ciudadanos (Fundamento de Derecho cuarto *in fine*). En la misma línea, la STS de 24 de noviembre de 2011 se hace eco de lo declarado en la del mismo Tribunal de fecha 15 de junio de 2006 según la cual "…el mero hecho de que la sociedad pública se financie en parte con subvenciones de explotación no implica por sí mismo la prestación de servicio alguno a favor de la entidad concedente de la subvención, ni por tanto esta última puede considerarse contraprestación. Para que así fuera sería precisa la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios específica a favor de la entidad subvencionante" (Fundamento de Derecho cuarto).

La doctrina reflejada en tales pronunciamientos se resume, pues, en considerar que la interpretación literal del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 determina la sujeción de la entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos mediante empresas mercantiles, aunque si las aportaciones financieras realizadas por el ente público a favor de estas tienen el carácter de "subvenciono-dotación", no vinculadas al precio de los bienes o servicios por ellas prestados y tales servicios no se prestan a la entidad subvencionante, las mismas no tienen el carácter de contraprestación y por lo tanto, de acuerdo con el artículo 78 LIVA no pueden incluirse en la base imponible del impuesto. Ahora bien, una primera observación se impone en relación con tal planteamiento, y es que, como advierte el propio Tribunal Supremo en la ya mencionada Sentencia de 24 de noviembre de 2011, si las cantidades percibidas por la entidad privada no pueden incluirse en la base imponible del IVA por no constituir contraprestaciones, ningún sentido tiene considerarlas como tales a efectos de la sujeción al impuesto; o dicho de otro modo "…resultaría paradójico en este caso que entendiésemos ahora que son contraprestaciones sujetas y, sin embargo, negásemos a continuación su inclusión en la base imponible por no resultar incluidas en el concepto de contraprestación establecido legalmente en el art. 78 de la LIVA" (Fundamento de Derecho tercero).

Tal constatación, que compartimos, y que consideramos extensible al ámbito del IGIC nos lleva a considerar que para la identificación de los supuestos excluidos del ámbito de la

no sujeción descrita en el artículo 7.8º LIVA y el artículo 9.9º LIGIC no es suficiente una interpretación literal de su párrafo segundo, sino que se hace preciso interpretar sistemáticamente el mismo en conjunción con los demás preceptos configuradores del hecho imponible y de la base imponible en los términos expuestos en el anterior apartado del presente comentario. De este modo, para que las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos a través de empresas públicas, privadas o mixtas queden sujetas al impuesto es necesario que se den las condiciones establecidas en los artículos 4 y 5 LIVA y artículos 4.1, 5.2 2º y 5.6 LIGIC; esto es, que la entrega de bienes o la prestación del servicio pueda entenderse realizada por quien tiene la condición de empresario –y la sociedad mercantil no la tiene "en todo caso"-, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Tal interpretación sistemática nos permite resolver un segundo problema suscitado por la doctrina legal citada, cuando para reforzar la tesis de la no sujeción de las subvenciones-dotación señala que la no sujeción deriva además del hecho de que -en los casos enjuiciados- no se produce una entrega de bienes o prestación de servicios específica a favor de la entidad subvencionante; tal consideración plantea, en efecto, el problema de que parece dejar fuera aquellos supuestos en que el ente público crea una sociedad mercantil con el exclusivo objeto de desarrollar con técnicas jurídico-privadas funciones estrictamente públicas, de manera que la prestación de servicios tiene formalmente como destinatario al propio ente público titular subvencionante. Pues bien, en tales casos, la tesis del carácter de órgano técnico-jurídico del propio ente público con que opera la sociedad mercantil de titularidad municipal, que bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1985 reguladora del IVA y según el tenor del artículo 9.9º LIGIC anterior a su modificación -por al Real Decreto-Ley 21/1993 de 29 de diciembre- justificaba plenamente la extensión de la no sujeción a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por el ente público, se revela, a nuestro juicio, insuficiente para amparar dicha solución en la regulación vigente. Una regulación que expresamente excluye de la no sujeción las efectuadas a través de empresas mercantiles aunque dicha gestión pueda seguir considerándose, al menos en el ámbito municipal, como entrega de bienes o prestación de servicios efectuada "directamente" por los entes públicos. Por ello, entendemos que,

también en los supuestos en que el ente público subvencionante es el destinatario de la prestación de servicios efectuada por la sociedad de la que es titular, para que dichas prestaciones queden fuera de la órbita del hecho imponible, las aportaciones financieras realizadas por el ente público subvencionante a tales órganos técnico jurídicos, han de tener la naturaleza de transferencias destinadas a cubrir déficit de explotación, o poder conceptuarse como subvenciones-dotación. En tal sentido, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, en Contestación a consulta nº 1.313 de 19 de octubre de 2009, resolvió que no está sujeta al IGIC la prestación del servicio, bajo la forma de gestión directa, de ayuda y colaboración en la gestión y recaudación de los tributos locales realizada por una sociedad mercantil municipal al Ayuntamiento, titular único de su capital social, cuando la única fuente de financiación de la sociedad sean las subvenciones concedidas por el Ayuntamiento del que depende[10].

CONCLUSIÓN

[10] La citada resolución precisa sin embargo, en primer lugar que los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento del que dependen, ya que en estos casos no nos encontramos ante unas relaciones externas entre un empresario que presta un servicio y otro distinto que lo adquiere, sino ante unas relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y la sociedad mercantil a la que se le ha encomendado la prestación de servicios propios de dicho ente local. En segundo lugar considera que sí están sujetas al IGIC las operaciones que realicen estas sociedades municipales que tengan la naturaleza de entregas de bienes, cualquiera que sea su destinatario, igual que todas aquellas que realicen cuyo destinatario sea un tercero y no el Ayuntamiento del que depende. Esta solución parece confirmarse, en el pronunciamiento *obiter dicta*, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias recaído en la Sentencia de 5 de octubre de 2010, al señalar que los servicios prestados por la entidad recurrente consistentes en la colaboración en la gestión recaudatoria tienen como único destinatario al Ayuntamiento y se financian con las transferencias que éste realiza. De ahí que no resulte aplicable, a su juicio ni la regla general ni la excepción del artículo 9.9º de la Ley 20/199. Ahora bien, la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 16 de mayo de 2011 implica la no inclusión en la base imponible de las aportaciones financieras realizadas por el ente público a las sociedades mercantiles aun cuando presten servicios a terceros, si las mismas no están vinculadas al precio de los servicios prestados, lo que conduce *de facto* a la misma conclusión que la citada resolución refiere exclusivamente a las relaciones internas entre el ente público y la sociedad mercantil de la que es titular.

De análisis precedente se desprende a nuestro juicio, con toda claridad, que la cuestión sobre al ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 9.9º de la ley 20/1991 reguladora del IGIC se plantea, en todo caso, respecto de las aportaciones realizadas por el ente público a la sociedad mercantil de la que es titular, pero no respecto de las aportaciones financieras realizadas por terceros a dicha entidad mercantil, cuya sujeción o no al impuesto depende de la concurrencia de los elementos configuradores del hecho imponible del impuesto en los términos analizados en los apartados precedentes. De dicho examen puede inferirse que la operación efectuada por la entidad consultante a favor de las entidades americanas tiene el carácter de prestación de servicios sujeta al IGIC conforme a la regla contenida en el artículo 17 Tres. Uno.1 de la Ley 20/1991, al estar relacionada la misma con un bien inmueble radicado en el territorio de aplicación del impuesto.

Por ello, las aportaciones financieras satisfechas por aquellas son contraprestaciones de tales operaciones. Otra consecuencia cabe derivar de tal razonamiento, y es que, si como se señala en la resolución comentada, el resto de las operaciones realizadas por la entidad consultante son también operaciones sujetas y no exentas, no resultaría de aplicación la regla de la prorrata prevista en el artículo 35 de la Ley 20/1991, por lo cual la entidad consultante tendría derecho a la deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas en sus adquisiciones e importaciones, debiendo precisarse que las contraprestaciones efectuadas por la universidad norteamericana y el Centro de investigación mejicano antes de la realización efectiva del hecho imponible tendrán el carácter de pagos anticipados que determinan desde su realización el devengo del impuesto por el importe de la contraprestación efectivamente percibida, conforme a lo establecido en el artículo 18.1 f) de la mencionada Ley.

La interpretación literal y el sentido jurídico y técnico del término “establecimientos” a efectos de los beneficios para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario parcial a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2011)

Víctor Manuel Sánchez Blázquez
Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

I. Introducción
II. La interpretación finalista en las sentencias de 5 de mayo y de 7 y de 14 de julio de 2011
III. El primer paso a la interpretación literal en relación con el término “establecimiento”: el establecimiento permanente de la normativa del IGIC en la sentencia de 15 de septiembre de 2011
IV. El concepto de “establecimiento” del ordenamiento mercantil: la sentencia de 29 de septiembre de 2011
V. La interpretación “gramatical” de la sentencia de 7 de noviembre de 2011
VI. La interpretación literal y el sentido de los términos de significado no unívoco en la sentencia de 21 de noviembre de 2011
1. Planteamiento
2. El sentido usual y el sentido jurídico y técnico del término “establecimiento”
3. El concepto de “establecimiento” del ordenamiento mercantil
4. El concepto de “establecimiento” del ordenamiento tributario: el establecimiento permanente de la normativa de la imposición sobre la renta de no residentes
5. Los “beneficios” procedentes de establecimientos situados en Canarias
VII. A modo de conclusión

I. Introducción

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 21 de noviembre de 2011 [1], realiza el último pronunciamiento que ha llegado a nuestro conocimiento acerca de uno de los más importantes problemas que se han generado en la aplicación del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, antes de la nueva redacción dada al mismo por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, y que en el año 2011 ha sido resuelto definitivamente en esta última instancia jurisdiccional: los beneficios susceptibles de utilizarse para la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y en particular si estos beneficios son o no únicamente aquellos que se derivan de actividades económicas.

En esta sentencia el Tribunal Supremo llega a la misma conclusión a la que había llegado en pronunciamientos anteriores sobre esta misma problemática (sentencias de 30 de junio [2], de 7 y de 14 de julio [3], de 15 y de 29 de septiembre [4], de 13 de octubre [5] y de 3 y de 7 de noviembre de 2011 [6]), considerando que sólo los beneficios procedentes de actividades económicas pueden ser empleados para dotar la RIC. A la vista de esta reiterada jurisprudencia es claro que esencialmente se ha confirmado en el Tribunal Supremo la posición en relación con este problema que había prevalecido en la doctrina administrativa, doctrina económico-administrativa y jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y de la

[1] Rec. 4897/2009, ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

[2] Rec. 3140/2009, según los datos que aporta la sentencia de 14 de julio de 2011, en la que aparece reproducida.

[3] Rec. 3140/2009, ponente D. Manuel Martín Timón y rec. 6468/2008, ponente D. Manuel Martín Timón.

[4] Rec. 363/2007, ponente D. José Antonio Montero Fernández y rec. 2356/2007, ponente D. José Antonio Montero Fernández.

[5] Rec. 5475/2007, ponente D. José Antonio Montero Fernández.

[6] Rec. 1807/2009 y rec. 6770/2009, respectivamente, en cuanto a las dos sentencias de 3 de noviembre, de las que es ponente D. Manuel Martín Timón, y rec. 415/2008, ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó, respecto a la de 7 de noviembre.

Audiencia Nacional[7], a partir de la línea marcada por el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*[8].

Sin embargo, en esta sentencia de 21 de noviembre de 2011 debe ser destacado el esfuerzo que hace el Tribunal Supremo por construir una argumentación nueva a partir de las circunstancias del caso enjuiciado y las alegaciones de las partes en el proceso. Además, en esta argumentación, desde nuestro punto de vista, se da un paso más en la reorientación, cambio o modificación del esquema argumentativo básico que le conduce a la conclusión a la que había llegado desde su primer pronunciamiento al respecto y que ya se aprecia en algunas de sus sentencias anteriores.

En este sentido, una atenta mirada a la sentencia de 21 de noviembre de 2011 y a las precedentes revela una cierta evolución en la argumentación utilizada por el Tribunal Supremo en sus distintos pronunciamientos sobre esta problemática que va pasando de poner el acento en la interpretación finalista a situar el peso en otros dos elementos interpretativos: en la interpretación literal y en la interpretación sistemática. Esta evolución encuentra su punto más elevado, en nuestra opinión, en esta última sentencia.

A lo anterior se añade en la sentencia de 21 de noviembre de 2011, es cierto, una referencia a la interpretación finalista y a una interpretación conforme –o no contraria- a determinados principios

[7] Puede verse una amplia recopilación de la doctrina administrativa y jurisprudencia más relevante al respecto en MIRANDA CALDERÍN, S., *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pp. 55 y ss y 111 y ss; *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, DAR-Hacienda Canaria, Madrid, 2007, pp. 25 y ss; "Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC", en *Hacienda Canaria*, num. 22, 2008, pp. 79 y ss; "Crónica de la RIC en 2008", en *Hacienda Canaria*, núm. 26, 2009, pp. 197 y ss; "Crónica de la RIC 2009", en *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pp. 79 y ss; y, *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Bilbao, 2011, pp. 157 y ss.

[8] *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias* Ministerio de Hacienda, diciembre de 2000, pp. 22, 27 y 30-31.

constitucionales, en respuesta esta última a la principal argumentación sostenida por la entidad recurrente. Pero se trata simplemente, desde nuestro punto de vista, de pequeños añadidos que se limitan a complementar el núcleo central de sus argumentos que se encuentra en las mencionadas interpretación literal y sistemática.

Aquí centraremos nuestra atención en la interpretación literal que indaga en el modo de entender el término "*establecimientos situados en Canarias*", además del de "*beneficios*", del art. 27.1 de la Ley 19/1994, que es empleada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de noviembre de 2011. Si bien ello lo haremos situando la misma en el contexto de su jurisprudencia anterior, al ser aquella sentencia el último paso conocido hasta ahora de la evolución de dicha jurisprudencia.

En cualquier caso, debe advertirse desde el principio que dejaremos a un lado las consideraciones críticas que podrían hacerse a la tesis o idea esencial sobre esta problemática defendida en toda esta jurisprudencia (la dotación a la RIC sólo puede hacerse con beneficios derivados de actividades económicas), respecto a la que hemos manifestado nuestras discrepancias en otras ocasiones[9].

[9] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Los ingresos financieros y la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de octubre de 2005)", en *Hacienda Canaria*, núm. 16, 2006, pp. 195-214; "Interpretación jurídica y Reserva para Inversiones en Canarias: el beneficio susceptible de dotación y el plazo de entrada en funcionamiento", en AAVV, *La Reserva para Inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 197-204; y, "Algunas reflexiones sobre la interpretación de las normas de exención al hilo de dos problemas en la Reserva para Inversiones en Canarias", en *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 12, 2011, pp. 509-514. También son críticos con aquella tesis, además de MIRANDA CALDERÍN en muchas de las obras antes citadas, VIÑUELA LLANOS, A., "La RIC, las sociedades transparentes y las nuevas sociedades profesionales", en *Hacienda Canaria*, núm. 4 (vo. 1º), 2003; y, MESA GONZÁLEZ, M. J., "Los beneficios extraordinarios y la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias", en *Hacienda Canaria*, núm. 16, 2006. En esta misma línea, uno de los primeros trabajos publicados sobre la RIC tras la Ley 19/1994 entendía susceptible de dotación, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 27.1, el beneficio no distribuido de las sociedades, sin excluir del mismo aquel que no tuviera su origen en actividades económicas. Al mismo resultado se llegaba desde la posible aplicación de este beneficio fiscal por las sociedades en transparencia fiscal: CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995.

II. La interpretación finalista en las sentencias de 5 de mayo y de 7 y de 14 de julio de 2011

La sentencia de 5 de mayo de 2011 fue la primera de las sentencias del Tribunal Supremo que se pronunció a favor de la necesaria procedencia de actividades económicas de los beneficios susceptibles de ser utilizados para dotar la RIC. La misma conclusión fue a la que llegaron después las sentencias de 7 y de 14 de julio de 2011[10].

Pese a que en realidad sólo en las dos últimas mencionadas se planteó realmente el debate acerca de modo en el que debía interpretarse el art. 27.1 de la Ley 19/1994 (en el proceso que dio lugar a la sentencia del mes de mayo, la recurrente admitía, como destaca el propio Tribunal Supremo, que "*los beneficios deben provenir de una actividad empresarial*"), sí puede encontrarse un elemento común en todas ellas, a pesar de que se utilizan argumentaciones no idénticas: la vía que se sigue para sostener que los beneficios a utilizar para la dotación de la RIC son sólo los derivados de actividades económicas es la interpretación finalista, deducida sobre todo de la Exposición de Motivos de la aquella ley.

En este sentido, para la sentencia del 5 de mayo de 2011, el art. 27.1 de la Ley 19/1994 "*se enmarca dentro de la finalidad pretendida por la Ley, que no es otra, según se indica en su Exposición de Motivos, que la de creación de "un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior ", de lo que se deduce que se pretende que el beneficio fiscal de la RIC sea disfrutado por rentas generadas en Canarias y vinculadas a la creación de riqueza y al desarrollo de las Islas*". Y a partir de lo anterior concluye que "*los beneficios deben provenir de una actividad empresarial*".

Por su parte, la sentencia de 7 de julio de 2011, coincidente en esto con la de 14 de julio de 2011, considera a partir de aquel precepto

[10] Con posterioridad, dos sentencias de 3 de noviembre de 2011, reproducen la sentencia de 30 de junio de 2011, que es la que extracta la sentencia de 14 de julio de 2011.

de la Ley 19/1994 que "*pueden acogerse a este beneficio fiscal las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que realicen actividades económicas.*

No es necesario –añade- *que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago, pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios. Y es que teniendo en cuenta que, según la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, con este beneficio fiscal se pretende que "los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor", es clara la necesidad de que en los establecimientos se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, o, lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados*".

III. El primer paso a la interpretación literal en relación con el término "establecimiento": el establecimiento permanente de la normativa del IGIC en la sentencia de 15 de septiembre de 2011

En la sentencia de 15 de septiembre de 2011[11] se aprecia el primer gran cambio en la argumentación empleada, aunque sea para llegar al mismo resultado interpretativo al que se había llegado en las sentencias anteriores: los beneficios susceptibles de utilizarse para dotar la RIC son sólo los derivados de actividades económicas. Porque después de reproducir la sentencia de 5 de mayo de 2011 y su escueta argumentación desde la perspectiva de la finalidad de la Ley 19/1994, realiza ciertos añadidos que concluyen en una mención a lo que debe entenderse por establecimiento permanente según la normativa del IGIC.

[11] Esta sentencia es reproducida en la sentencia de 13 de octubre de 2011, si bien en ella se extracta también con anterioridad la de 5 de mayo de 2011. Después se añaden unos párrafos, sin citar su procedencia, pero que en realidad corresponden a la sentencia de 29 de septiembre de 2011.

"*Pues bien* –señala el tribunal-, *siendo presupuesto insoslayable que los beneficios procedan de una actividad empresarial, y no discutiéndose que la entidad recurrente es una sociedad de mera tenencia de bienes, al ser su objeto social conforme a sus Estatutos Sociales el "Alquiler de locales industriales", su actividad no puede ser considerada como actividad empresarial*".

Y añade después: "*Debiéndose señalar que el art. 17.1.2º de la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, contiene una interpretación auténtica de lo que debe entenderse por establecimiento permanente, "Se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", y dado que como queda dicho la recurrente no desarrolla actividad empresarial, ha de entenderse que no posee establecimiento situado en Canarias en los términos exigidos en el referido art. 27*" .

Lo que hace el Tribunal Supremo con estas afirmaciones, en nuestra opinión, es interpretar el término "*establecimientos*" empleado por el art. 27.1 de la Ley 19/1994 a la luz del concepto de "*establecimiento permanente*" de la normativa del IGIC. Y, por tanto, aunque no lo señale expresamente, concluye la necesaria procedencia de actividades económicas de los beneficios para dotar la RIC a partir sobre todo de una interpretación literal de aquel precepto, que se refiere a los "*beneficios*" procedentes "*de establecimientos situados en Canarias*". Abandonando, por tanto, y éste es el aspecto que queremos destacar, la interpretación finalista de las sentencias anteriores.

Quizá la propia entidad recurrente tuvo mucho que ver en que el Tribunal centrara su atención en el término "*establecimiento*" y que llenara de contenido dicho término a partir de lo dispuesto en una norma fiscal, el art. 17.1.2º de la Ley del IGIC en este caso. Porque aquélla situó su argumentación en "*el alcance que debe otorgarse al concepto de "establecimiento" que se recoge en el art. 27 de la Ley 19/1994, considerando que no cabe entender como tal el establecimiento mercantil –inexistente en la normativa española-, sino que responde a su significado de establecimiento fiscal*". Pues "*fiscal*" es sin duda, el "*establecimiento permanente*" recogido en la normativa del IGIC, habría dado respuesta el Tribunal Supremo a lo alegado por la entidad recurrente, y éste también se conecta

únicamente con "*actividades empresariales o profesionales*".

IV. El concepto de "establecimiento" del ordenamiento mercantil: la sentencia de 29 de septiembre de 2011

El mismo camino de la interpretación literal en relación con el término "*establecimientos*", es el seguido en la sentencia de 29 de septiembre de 2011, que reproduce la recién mencionada sentencia de 15 de septiembre de 2011, si bien realiza a la misma un añadido o matización. Aunque ahora de modo conjunto con la interpretación finalista según lo señalado por la sentencia de 5 de mayo de 2011 que igualmente extracta. Y sin perjuicio de que no pueda desconocerse el valor limitado de la doctrina de esta sentencia al respecto porque en realidad la cuestión debatida no era la correcta interpretación del art. 27.1 de la Ley 19/1994, sino la aplicación o no al ámbito de la RIC de los requisitos de local y empleado previstos en la normativa del IRPF para entender el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica.

Así, tras recoger lo que señalaron las sentencias de 5 de mayo, primero, y de 15 de septiembre de 2011, después, se afirma: "*La idea básica es la existencia de una actividad empresarial (…) resultante de la finalidad de la ley, puesta de manifiesto en la anterior sentencia transcrita de 5 de mayo de 2005, y de los términos que se utiliza, en la norma, "establecimientos situados en Canarias", cuyo significado por así desprenderse de la finalidad antes enunciada, no es entender simplemente un lugar espacial, sino que se emplea el concepto "establecimiento" en su sentido técnico y jurídico, que es definido en el área jurídica nuclear en este ámbito, ordenamiento mercantil, como conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica, para entender que se está en presencia de una organización que gestiona una actividad en Canarias, esto es una explotación económica que se identifica mediante la ordenación de los elementos materiales y personales para intervenir en el mercado - factores de producción- y crear riqueza productiva en Canarias*".

La evolución de la argumentación del Tribunal Supremo en esta sentencia de 29 de septiembre de 2011, sobre todo en comparación con la precedente que reproduce de 15 de septiembre de 2011, es doble.

Por un lado, porque exterioriza parcialmente el planteamiento previo que debió tener presente a la hora de decidir el significado *"de los términos que se utiliza, en la norma, "establecimientos situados en Canarias""*, que es el relativo al problema general, recogido en la propia Ley General Tributaria, sobre el sentido de los términos de significado no unívoco. De ahí que se refiera al "*sentido técnico y jurídico*" del concepto "*establecimiento*" que es el que entiende que debe prevalecer frente al entendimiento de aquél "*simplemente* [como] *un lugar espacial*".

Y, por otro lado, porque abandona el concepto "*fiscal*" de establecimiento de la normativa del IGIC que había sido empleado en la sentencia anterior acogiendo parcialmente las alegaciones de la recurrente, según vimos, y lo sustituye por el concepto de establecimiento "*definido en el área jurídica nuclear en este ámbito, ordenamiento mercantil, como conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica (…)*".

V. La interpretación "gramatical" de la sentencia de 7 de noviembre de 2011

También la interpretación literal –que denomina "*gramatical*"- en relación con el término "*establecimiento*" está presente en la sentencia de 7 de noviembre de 2011, en la que igualmente se opta por el concepto mercantil de aquél, aunque sin calificarlo como tal. Si bien es cierto que en ésta no ocupa este criterio interpretativo una posición exclusiva y ni siquiera destacada, puesto que en ella se emplean también "*una interpretación finalista*", "*la interpretación lógica*" (que en realidad recoge una interpretación sistemática y una interpretación conforme al principio constitucional de igualdad) y "*la interpretación histórica*".

"*Una interpretación gramatical* –se afirma- *conduce a la exclusión del beneficio no proveniente de actividades económicas. Así, la norma no alude a todo beneficio sino a aquel proveniente de "sus establecimientos" es decir, al proveniente de un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado. Desde esta perspectiva la norma excluye al beneficio generado por la mera titularidad o tenencia de*

elementos patrimoniales aislados, en cuanto no derivados de un establecimiento mercantil".

VI. La interpretación literal y el sentido de los términos de significado no unívoco en la sentencia de 21 de noviembre de 2011

1. Planteamiento

Con estos antecedentes se llega a la sentencia de 21 de noviembre de 2011. Y en ella se afronta la problemática suscitada desde un preciso planteamiento que va a conducir irremediablemente a una inicial interpretación literal en relación con el modo en el que deba entenderse el término "*establecimientos*" al igual que el de "*beneficios*". Porque tras reproducir el art. 27.1 de la Ley 19/1994 y parte de la Exposición de Motivos de esta ley se señala:

"*Con los datos que nos suministran el texto del precepto y los objetivos perseguidos por el legislador, procede resolver el debate jurídico suscitado en este asunto. Se trata de precisar el alcance de la siguiente expresión del apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994: «cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones», teniendo en cuenta que son dos los puntos controvertidos, aunque estrechamente vinculados entre sí, a saber: (a) si el término «establecimiento situado en Canarias» se emplea para delimitar una ubicación geográfica-empresarial, tesis de la sociedad recurrente, o para identificar una explotación económica, posición defendida por la sentencia de instancia y la parte recurrida; y (b) si los beneficios que pueden ser destinados a la reserva para inversiones son todos los obtenidos por el establecimiento sito en Canarias, como mantiene la sociedad recurrente, o sólo los que procedan de su actividad económica, esto es, los derivados de su giro propio*".

De esta forma se explicita de un modo claro y completo, y todavía únicamente en el inicial planteamiento general de la problemática suscitada, lo que sólo se vierte parcialmente en el texto de las sentencias que acabamos de examinar, de 15 y de 29 de septiembre y de 7 de noviembre de 2011, en las que se da entrada a la interpretación literal en relación con el modo de entender el término "*establecimientos*". Porque muestra cuales son las dos alternativas básicas posibles: el término "*establecimientos situados en Canarias*" puede haberse empleado por la norma "*para delimitar una ubicación geográfica-empresarial, tesis de la sociedad*

recurrente, o para identificar una explotación económica, posición defendida por la sentencia de instancia y la parte recurrida".

Además, el Tribunal Supremo no excluye de este planteamiento desde la interpretación literal al término "*beneficios*", que había, sin embargo, permanecido ausente en las argumentaciones de las sentencias anteriores. Poniendo de relieve, por otra parte, que los dos puntos controvertidos sobre el esclarecimiento de lo que deba entenderse por "*establecimientos situados en Canarias*" y por "*beneficios*" obtenidos por dichos establecimientos, desde su punto de vista, están "*estrechamente vinculados entre sí*".

También el Tribunal Supremo explicita en la sentencia de 21 de noviembre de 2011 de forma completa el planteamiento dirigido a resolver los problemas suscitados desde la óptica del problema general que es el que, en su opinión, también se daba aquí, acerca del sentido de los términos de significado no unívoco, recogido en la propia Ley General Tributaria. Lo que sólo se mostraba parcialmente, como vimos, en la anterior sentencia de 29 de septiembre de 2011.

"*En lo que atañe al primer punto objeto de controversia* –se afirma, prestando su atención inicialmente en uno de los dos términos cuyo significado debía esclarecer-, *como la Ley 19/1994 no define el término «establecimiento situado en Canarias», había de ser entendido conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según procediera, en aplicación del artículo 23.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), según la redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma (BOE de 22 de julio), que era la regulación vigente en el ejercicio 1997*".

2. El sentido usual y el sentido jurídico y técnico del término "establecimiento"

Y comienza a resolver el mismo identificando "*el sentido usual de la expresión*" "*establecimientos situados en Canarias*" con su vertiente de ubicación geográfica defendida por la entidad recurrente y "*su sentido jurídico y técnico*" con su consideración de explotación económica sostenida en la sentencia y por la Administración recurrida.

"*Sólo el sentido usual de la expresión citada* –se señala- *permite sostener que es una alusión geográfica-empresarial, como*

pretende la parte recurrente, porque su sentido jurídico y técnico conducen a su identificación con una explotación económica realizada en esas islas, tal y como defienden la sentencia de instancia y el abogado del Estado".

El tribunal motiva a continuación porqué el mencionado "*sentido jurídico y técnico*" del término "*establecimientos situados en Canarias*" se identifica con una explotación económica realizada en el archipiélago canario. Y lo hace tanto desde la perspectiva del Derecho mercantil como desde la óptica del Derecho tributario. Guarda silencio, sin embargo, acerca de la justificación de que sea el sentido usual de la expresión el único que identifique los "*establecimientos situados en Canarias*" con una ubicación geográfica.

3. El concepto de "establecimiento" del ordenamiento mercantil

"*En efecto* –se afirma-*, el ordenamiento mercantil define el "establecimiento" como un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica [véase la sentencia de 29 de septiembre de 2011 (casación 2356/07 , FJ 3º)] (…)*".

El Tribunal Supremo cita, por tanto, y cita bien la sentencia que acoge el concepto mercantil de "*establecimiento*", identificándolo expresamente ya entonces con "*su sentido técnico y jurídico*" –sentencia de 29 de septiembre de 2011- y que se separó de la sentencia anterior que reproduce pero que, por consiguiente, matiza –la de 15 de septiembre de 2011- que había optado por el concepto "*fiscal*" de "*establecimiento*" a partir de la normativa del IGIC, tal como vimos con anterioridad. Y acoge exactamente los concretos términos empleados en aquella sentencia sobre el concepto mercantil de establecimiento ("*conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica*"), que no son totalmente idénticos a los que utilizó en otras sentencias en las que sin decirlo aludía también a un concepto mercantil de establecimiento: "*conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, (…)*[12] *de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el*

[12] En la sentencia de 7 de noviembre de 2011 se añadía aquí "*con cierta autonomía de gestión*".

mercado" (sentencias de 7 y de 14 de julio y de 7 de noviembre de 2011).

En cualquier caso, no podemos olvidar lo que también antes pusimos de relieve acerca del escaso valor que en realidad tenía ese cambio en la sentencia de 29 de septiembre de 2011 a favor del concepto mercantil y en detrimento del concepto fiscal de establecimiento, al no ocupar lugar alguno en el único debate jurídico que se planteaba entonces: la aplicación o no al ámbito de la RIC de los requisitos de local y empleado de la normativa del IRPF a la hora de calificar un arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica.

Desde esta perspectiva, realmente habría sido en la sentencia de 21 de noviembre de 2011 cuando se habría introducido en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo acerca de esta problemática el concepto mercantil de establecimiento. Aunque esto sólo puede decirse en relación con el concepto mercantil de establecimiento reconocido como tal de un modo explícito, pues ya se recogió en otras sentencias anteriores este concepto sin decirlo expresamente, aunque con alguna matización en los términos empleados para su definición, como acabamos de poner de relieve (sentencias de 7 y de 14 de julio y de 7 de noviembre de 2011).

4. El concepto de "establecimiento" del ordenamiento tributario: el establecimiento permanente de la normativa de la imposición sobre la renta de no residentes

Pero es que también, en opinión del Tribunal Supremo en esta sentencia de 21 de noviembre de 2011, "*del ordenamiento tributario se desprende que, habiéndose de dotar la reserva para inversiones en Canarias con los beneficios obtenidos en ese archipiélago, lo que la parte recurrente no discute, no hay obstáculo para identificar «establecimiento» con «establecimiento permanente» -menos aun para el ejercicio 1997, en el que la obligación real de contribuir aparecía regulada en el Título VII de la propia Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 29 de diciembre)-, y de esa primera identificación derivar que por rentas obtenidas mediante establecimiento permanente sito en Canarias ha de entenderse mutatis mutandi las procedentes de las explotaciones económicas realizadas con el mismo [artículo 45.1.a) de la Ley 43/1995]*".

Aquí sí que da el Tribunal Supremo un importante cambio respecto a las posiciones que había

seguido en sus sentencias precedentes. Porque por primera vez identifica los "*establecimientos*" del art. 27.1 de la Ley 19/1994 con el "*establecimiento permanente*" de la normativa reguladora de la imposición sobre la renta de los no residentes. Lo que hace, según indica expresamente, al no haber obstáculo para ello.

Con esto el tribunal parece abandonar definitivamente el concepto "*fiscal*" de "*establecimiento*" de la normativa del IGIC que había sido calificado como "*interpretación auténtica*" por la sentencia de 15 de septiembre de 2011, lo que había hecho ya en su sentencia de 29 de septiembre de 2011, en los términos señalados con anterioridad. Pero a diferencia de lo que hizo en esta última, en la que únicamente se hace referencia a un concepto mercantil de "*establecimiento*", ese abandono es para acoger un concepto también fiscal de "*establecimiento*", el de "*establecimiento permanente*" de la normativa de la imposición sobre la renta de no residentes.

Se sitúa así el alto tribunal en la línea que había sido seguida ya en algunas ocasiones por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias[13] y la Audiencia Nacional, esta última, concretamente, en su sentencia de 25 de mayo de 2009 [14], que es la recurrida ante el Tribunal Supremo y que da lugar a esta sentencia de 21 de noviembre de 2011 [15]. De todos modos, lo hace precisando que la

[13] Entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2006 (rec. 85/2004, ponente D. Javier Varona Gómez-Acedo).

[14] Rec. 34/2008, ponente D. José Luis López-Muñoz Goñi.

[15] "*Aunque en el artículo 27 de la Ley 19/1994 no define en que consiste la «procedencia del beneficio del establecimiento permanente»* -señala la Audiencia Nacional-, *cabe acudir a lo que la Ley 41/1998 establece para casos similares, (nueva redacción por el art. 76 de Ley 46/2002 de 18 diciembre. Reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes), como criterio orientativo que permita acercarnos al concepto antes señalado*". Y recoge a continuación el art. 15 de aquella ley, que regula la renta imputable al establecimiento permanente. De todos modos, no puede desconocerse que la Audiencia Nacional aquí no hace otra cosa que reproducir lo que había señalado el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia antes mencionada, aunque no la cita en concreto. Téngase en cuenta que estas afirmaciones son algunas de las que la Audiencia recogía con la intención de señalar lo que "*los Tribunales de Justicia han razonado*" a favor de la interpretación que se defendía en ella de la necesaria procedencia de actividades económicas de los beneficios utilizables para dotar la RIC.

norma de la imposición sobre la renta de no residentes que se utiliza es aquella que era aplicable al ejercicio de obtención de los beneficios, cuya dotación a la RIC se cuestiona, que era el ejercicio 1997. Se trata, en concreto, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, que era entonces la que regulaba en su seno la llamada "*obligación real de contribuir*", posteriormente desgajada en el año 1998 en una norma autónoma, la relativa al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Precisamente, el que la regulación del "*establecimiento permanente*" estuviera entonces inserta en la normativa general del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los residentes en España parece ser algo más a favor de su utilización para llenar de contenido el término "*establecimientos*" utilizado en el art. 27.1 de la Ley 19/1994, en la opinión del Tribunal Supremo. Porque si bien "*no hay obstáculo para identificar «establecimiento» con «establecimiento permanente»*", tal obstáculo lo hay "*menos aun para el ejercicio 1997, en el que la obligación real de contribuir aparecía regulada en el Título VII de la propia Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*".

5. Los "beneficios" procedentes de establecimientos situados en Canarias

El tribunal pasa a continuación a clarificar el otro término necesitado de ello que era el de "*beneficios*". Si bien en gran medida no hace otra cosa que trasladar lo que había decidido ya en relación con el término "*establecimientos*" porque, como había advertido desde el principio, se trataba de dos "*puntos controvertidos (…) estrechamente vinculados entre sí*".

"*Este desenlace conecta con el segundo punto controvertido* –afirma-*, esto es, si los beneficios que pueden ser destinados a la reserva para inversiones son todos los obtenidos por el establecimiento sito en Canarias, como mantiene la sociedad recurrente, o sólo los que procedan de su actividad económica, de su giro propio, como defienden la sentencia de instancia y la parte recurrida.*

Conforme al artículo 48.1 de la Ley 43/1995, en su redacción aplicable al ejercicio 1997, componían la renta imputable al establecimiento permanente: (a) los rendimientos de las explotaciones económicas que desarrollase, (b) los derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos y (c) los incrementos o disminuciones de patrimonio

procedentes también de los elementos patrimoniales afectos. Consideraba este mismo precepto afectos al establecimiento permanente los elementos patrimoniales vinculados al desarrollo de la actividad que constituyera su objeto.

La aplicación del contenido de esa norma mutatis mutandi en la exégesis del artículo 27.1 de la Ley 19/1994 obliga a concluir que los beneficios del establecimiento sito en Canarias que podían ser destinados a la reserva para inversiones en ese archipiélago eran únicamente los derivados de su actividad económica o de elementos afectos a la misma".

Por tanto, desde la posición del Tribunal Supremo, los "*beneficios*" que pueden ser destinados a la RIC, que son aquellos procedentes de "*establecimientos situados en Canarias*" en los términos empleados por el art. 27.1 de la Ley 19/1994, son "*únicamente los derivados de su actividad económica o de elementos afectos a la misma*". Lo que tendría su justificación básica en que tales beneficios serían sólo los que se corresponden con las rentas imputables al establecimiento permanente según la normativa de la imposición sobre la renta de no residentes aplicable al ejercicio en el que se obtuvieron los beneficios cuya dotación a la RIC era cuestionada: el art. 48.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995.

Precisamente el que en esta última fase de la argumentación del tribunal se llene el contenido del término "*beneficios*" a partir del concepto mismo de "*establecimientos situados en Canarias*" que aquí se deduce sólo de la normativa tributaria señalada, parece dar a entender que es el concepto tributario de "*establecimiento*", según la normativa sobre la imposición sobre la renta de no residentes, el que prevalece para el Tribunal Supremo. Y ello puede decirse sin dejar tampoco de reconocer que el alto tribunal no se pronuncia expresamente acerca de la prevalencia del concepto mercantil o tributario del término "*establecimiento*", lo que se debe con toda probabilidad a que a efectos de la concreta problemática suscitada en el caso enjuiciado esto era irrelevante. En definitiva, desde ambos conceptos, que se consideran por el Tribunal Supremo "*el sentido jurídico y técnico*" de aquel término, los "*establecimientos situados en Canarias*" se identifican con una explotación económica.

VII. A modo de conclusión

El Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia dictada en el año 2011, ha llegado a la conclusión

de que los beneficios con los que puede dotarse la RIC en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son sólo aquellos que derivan de actividades económicas.

A esta conclusión llega el alto tribunal, en sus primeras sentencias de 5 de mayo y de 7 y de 14 de julio de 2011, a partir únicamente de una interpretación finalista del art. 27.1 de la Ley 19/1994 derivada de la Exposición de Motivos de dicha ley. Sin embargo, desde sus sentencias de 7 y de 14 de julio de 2011, seguidas por las de 15 y de 29 de septiembre y de 7 de noviembre de 2011, se ha ido produciendo una evolución en cuanto a los argumentos utilizados para llegar a la misma conclusión, en la que ha ido cobrando peso sobre todo la interpretación literal y sistemática. Esta evolución encuentra su último estadio en la sentencia de 21 de noviembre de 2011.

Concretamente, en cuanto a la interpretación literal que se ha ido utilizando, se ha centrado la atención desde el principio en el modo de entender el término "*establecimientos situados en Canarias*" empleado en el art. 27.1 de la Ley 19/1994. Sin embargo, el concepto fiscal de establecimiento utilizado inicialmente por la sentencia de 15 de septiembre de 2011 que lo identifica con el establecimiento permanente de la normativa del IGIC parece haber sido totalmente abandonado en las sentencias posteriores: la sentencia de 29 de septiembre de 2011 opta por el concepto mercantil de establecimiento y la sentencia de 21 de noviembre de 2011, aunque expresamente no rechaza ese concepto mercantil, parece hacer prevalecer el concepto tributario de establecimiento permanente, si bien ahora es el que aparece recogido en la normativa reguladora de la imposición sobre la renta de no residentes.