

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 junio², de 7 y de 14 de julio³, de 15 y de 29 de septiembre⁴, de 13 de octubre⁵ y de 3 y de 7 de noviembre de 2011⁶), 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 Nacional⁷, 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 ocasiones⁹.

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 2011¹⁰.

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 2011¹¹ 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 aquella 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 irremediabilmente 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 Canarias¹³ y la Audiencia Nacional, esta última, concretamente, en su sentencia de 25 de mayo de 2009¹⁴, que es la recurrida ante el Tribunal Supremo y que da lugar a esta sentencia de 21 de noviembre de 2011¹⁵. 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.