

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, de fecha 14 de abril de 2010, en relación con el concepto de establecimiento permanente el cual resulta esencial para fijar el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y para la determinación del sujeto pasivo así como, igualmente, para fijar las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos del impuesto.

Esta consulta, señala el autor del comentario, reviste una gran importancia, fundamentalmente, por los argumentos empleados por la Dirección General de Tributos para su resolución y, en concreto, el argumento relativo a la interpretación de la normativa del Impuesto General Indirecto Canario conforme a la Ley del Impuesto del Valor Añadido y, en conse-

cuencia, añade el citado autor, a la normativa comunitaria que regula la imposición indirecta, argumentos que, sin duda alguna, trascienden de la mera consulta resuelta y evidencian la necesidad de que la imposición indirecta canaria se adecue y armonice a los textos comunitarios a través de la interpretación, adecuación, por otro lado, que va a garantizar, entre otras cosas, la igualdad de los contribuyentes del territorio Español y comunitario.

Para el comentario de jurisprudencia, se ha escogido una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de junio de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas), en la que se plantea la problemática acerca del cauce procedimental a seguir cuando un obligado tributario pretende corregir la autoliquidación presentada inicialmente en un supuesto peculiar: cuando la corrección pretendida es determinar un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IGIC. SU OBLIGADA INTERPRETACIÓN CONFORME AL DERECHO COMUNITARIO

(COMENTARIO A LA CONSULTA Nº 1350 DE 14 DE ABRIL DE 2010
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE
CANARIAS)

IGNACIO CALATAYUD PRATS

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia
Abogado

1. INTRODUCCIÓN

La consulta objeto de este comentario doctrinal reviste una gran importancia y ello no tanto por la materia que trata sino, fundamentalmente, por los argumentos empleados por la Dirección General de Tributos para su resolución y, en concreto, el argumento relativo a la interpretación de la normativa del Impuesto General Indirecto Canario conforme a la Ley del Impuesto del Valor Añadido y, en consecuencia, añadimos nosotros, a la normativa comunitaria que regula la imposición indirecta, argumentos que, sin duda alguna, trascienden de la mera consulta resuelta y evidencian la necesidad de que la imposición indirecta canaria se adecue y armonice a los textos comunitarios a través

de la interpretación, adecuación, por otro lado, que va a garantizar, entre otras cosas, la igualdad de los contribuyentes del territorio Español y comunitario.

Cabe destacar, por otro lado, que la Consulta reinterpreta el concepto de establecimiento permanente el cual resulta esencial para fijar el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IGIC y para la determinación del sujeto pasivo así como, igualmente, para fijar las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos del impuesto y, en concreto, presentar las declaraciones censales, las autoliquidaciones periódicas, las declaraciones económicas con terceras personas, llevar los libros registros y cumplir cualquier otra obligación aplicable a los

sujetos pasivos regulada en el artículo 59 de la Ley 20/1991, obligaciones que, en caso de no estar establecidos no tienen que ser cumplidas

Para una mayor comprensión de la importancia de dicha consulta se hace necesario analizar los hechos que dieron lugar a la misma.

2. SUPUESTO DE HECHO PLANTEADO EN LA CONSULTA

La consulta es planteada por una sociedad constituida en España y establecida en territorio peninsular, cuyo objeto social es la prestación de servicios integrales de distribución para los sectores de restauración, retail y tabaco. La sociedad suministra, en su condición de operador logístico homologado por un empresario dedicado a la elaboración de la denominada comúnmente "comida rápida" (en adelante, franquiciador), productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional (en adelante los productos) a restaurantes franquiciados por éste último empresario en Canarias.

Con carácter previo a la realización de la consulta, la sociedad consultante compraba los productos a aquellos proveedores determinados por el franquiciador, surtiendo a los restaurantes franquiciados por ésta en territorio canario al precio y en los plazos fijados igualmente por aquella. De este modo, proveía de los productos a los destinatarios finales en Canarias, restaurantes franquiciados, desde el territorio de aplica-

ción del Impuesto sobre el Valor Añadido figurando como exportador en el Documento Único Administrativo de Exportación (DUA de Exportación), lo que determinaba que estas entregas estuvieran exentas del IVA por el artículo 21.1º de la Ley 37/1992. A su vez, los restaurantes franquiciados aparecían en la citada documentación como importadores, quedando obligados a satisfacer el IGIC devengado en el citado territorio con ocasión de las importaciones allí realizadas como sujetos pasivos.

En definitiva la operación antes de producirse la consulta era la siguiente: Una exportación exenta de IVA en territorio peninsular por la entrega de productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional y una importación sujeta al IGIC siendo sujetos pasivos los restaurantes franquiciados.

No obstante, como consecuencia de necesidades empresariales —y en concreto con el fin de garantizar a los restaurantes franquiciados en territorio canario la existencia de un stock de productos con un periodo de rotación de entre ocho y doce días, de manera que se asegure un total y continuo abastecimiento de productos a los efectos de lograr un mejor desarrollo del negocio así como para evitar problemas que pudieran derivarse de eventuales situaciones de causa mayor, tales como huelgas, inclemencias climáticas, etc.— se cambia el modelo logístico de abastecimiento de los restaurantes.

A los efectos de desarrollar sus actividades bajo este nuevo modelo de distribu-

ción en Canarias, la sociedad consultante contrata los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "consignment stock" o stock en consigna.

La compañía logística va a almacenar los productos en las instalaciones que la misma tiene contratadas con otra entidad bajo la titularidad de Depósito Franco, localizado éste en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La compañía logística no tiene ninguna capacidad para actuar en nombre y representación de la sociedad consultante, ni contrata por su cuenta ni realiza en definitiva ninguna actividad que pueda de cualquier manera vincular a la entidad mercantil consultante.

La compañía logística se limita al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en territorio canario en este caso; por tanto, la sociedad enviará productos desde territorio peninsular a territorio canario donde se almacenarán en un Depósito Franco localizado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria.

En definitiva, la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultan-

te el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación. Tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de la sociedad consultante, ni para realizar ninguna actividad que le pueda vincular. Únicamente se dedica al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario.

Una vez en Depósito Franco y estando los productos dentro del mismo, la sociedad consultante transmite la propiedad de éstos a los franquiciados según necesidades de los mismos.

La cuestión controvertida estriba en determinar si la Sociedad consultante dispone en Canarias de un establecimiento permanente y en concreto si el hecho de que la sociedad consultante cuente con capacidad de almacenamiento en Canarias no implica que exista un establecimiento permanente en Canarias.

Cabe destacar que la existencia o no de establecimiento permanente en Canarias da lugar a que las obligaciones tributarias de los obligados tributarios varíen de forma considerable pues, como mínimo, los obligados tributarios establecidos tienen que presentar las declaraciones censales, las autoliquidaciones periódicas, las declaraciones económicas con terceras personas, llevar los libros registros y cumplir cualquier otra obligación aplicable a los sujetos pasivos regulada en el artículo 59 de la Ley 20/1991 obligaciones que, en caso de no estar establecidos no tienen que ser cumplidas. El concepto de estableci-

miento permanente es esencial para fijar el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios y para la determinación del sujeto pasivo.

Del mismo modo indicar que con anterioridad a la consulta objeto de comentario la Dirección General de Tributos de Canarias había considerado que la existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto.

Precisamente en la Consulta número 700 de 12 de noviembre de 2002 se indica que: *"En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasión de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismos en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien la existencia de un*

título de propiedad o de un derecho real de uso sobre los mismos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de la titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza".

Sin embargo, tal y como vamos a analizar en la consulta comentada la Dirección General de Tributos da un giro a su doctrina administrativa y varía el concepto de establecimiento permanente mediante una interpretación armonizada de lo dispuesto en la Ley del IGIC a lo dispuesto en las Directivas Comunitarias, en la Ley del IVA y en los Tratados Internacionales.

3. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SU INTERPRETACIÓN CONFORME A LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS

3.1. IGIC y Derecho Comunitario

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, ha dado una nueva

redacción al artículo 17 Dos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias en la que se regula el IGIC y en concreto ha dado una nueva redacción a la norma que regula el concepto de establecimiento permanente en el IGIC.

El nuevo artículo indica, al igual que lo hacen las Directivas Comunitarias y en idénticos términos a lo dispuesto en la Ley del IVA que:

"Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

- *Sede de la actividad económica: lugar en el que los sujetos pasivos centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.*

- *Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.*

En particular, tendrán esta consideración:

a. La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b. Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c. Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d. Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e. Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f. Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g. Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

- *Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.*

- *Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transpor-*

tada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a. El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b. El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c. El suministro de programas y su actualización.*
- d. El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e. El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f. El suministro de enseñanza a distancia.*

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica”.

Visto el concepto que la Ley del IGIC realiza de establecimiento permanente la primera pregunta que debemos plantearnos estriba en si es posible interpretar la normativa del IGIC conforme a lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y conforme a lo dispuesto en la LIVA.

Una primera respuesta no reflexiva nos llevaría a indicar que la inaplicabilidad en el territorio ultra periférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el artículo 4.º 1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene, igualmente, en el artículo 6 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, conforme a la cual *“la presente Directiva no se aplicará a los territorios siguientes, que forman parte del territorio aduanero de la Comunidad: [...] Islas Canarias”.*

En efecto, el problema que se plantea es que Canarias es territorio al que no son de aplicación ni las Directivas Comunitarias que regulan la imposición general indirecta ni el IVA. Así lo ha destacado el TJCE en el Auto de 16 abril de 2008, asunto C-186/07 en el que se manifestó que *“el régimen del IGIC, vigente en las Islas Canarias, no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva ni *ratione loci* ni *ratione materiae*. En efecto, por una parte, el territorio de las Islas Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 1911/91”.*

No obstante, cabe indicar que es el propio preámbulo de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria,

la que indica la necesidad de aplicar a las Islas Canarias las reglas esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia de la Sexta Directiva. En efecto, según expresa literalmente la Ley *"El Impuesto General Indirecto Canario no es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que a su normativa no le resultan de aplicación ni las directivas comunitarias reguladoras de los impuestos sobre el volumen de negocios ni las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas en aplicación de dichas directivas.*

Sin embargo, se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales del Impuesto General Indirecto Canario y las del Impuesto sobre el Valor Añadido, mucho más si se trata de aspectos que tienen que ver con la sujeción, a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad.

En estas circunstancias, la presente Ley adapta la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias a los cambios que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido experimenta en relación con las reglas que establecen la localización de las prestaciones de servicios".

Precisamente, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situa-

ción interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o de eventuales distorsiones de la competencia, existe, a juicio del TJCE, un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (STJCE de 17 de julio de 1997, asunto Leur-Bloem C-28/95).

Así, el TJCE ha considerado que es competente para interpretar el Derecho comunitario cuando éste no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la Directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario.

Es pues más que evidente que el Legislador nacional al regular el IGIC y en concreto el concepto de establecimiento permanente y las reglas básicas de su aplicación ha ajustado dicha normativa a la LIVA y por ende a la Sexta Directiva.

De este modo, en aquellos supuestos en los que un Tribunal u órgano administrativo facultado entienda que para resolver una determinada controversia jurídica en relación con el IGIC es conveniente acudir a la normativa comunitaria o a la Ley del

IVA para resolver una controversia acerca de la interpretación de la norma interna, a través de la interpretación del concepto jurídico recogido en la Sexta Directiva, lo podrá hacer.

Aplicando esta jurisprudencia el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario pero en las que dichas disposiciones de este Derecho habían sido declaradas aplicables bien por el Derecho nacional bien en virtud de meras disposiciones contractuales (véase, por lo que se refiere a la aplicación del Derecho comunitario por el Derecho nacional, las sentencias Dzodzi y Gmurzynska-Bscher, antes citadas; las sentencias de 26 de septiembre de 1985, Thomasdünker, 166/84, Rec. p. 3001; de 24 de enero de 1991, Tomatis y Fulchiron, C-384/89, Rec. p. I-127; y, por lo que se refiere a la aplicación del Derecho comunitario por disposiciones contractuales, las sentencias de 25 de junio de 1992, Federconsorzi, C-88/91, Rec. p. I-4035, y de 12 de noviembre de 1992, Fournier, C-73/89, Rec. p. I-5621; en lo sucesivo, «jurisprudencia Dzodzi»). En efecto, en esas sentencias resultaba evidente que las disposiciones nacionales y contractuales que reproducían las Disposiciones comunitarias no habían limitado la aplicación de estas últimas.

Precisamente, el TJCE en su Sentencia de 11 de octubre de 2001, asunto C-

267/99 ha insistido al indicar que cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto de garantizar un proceder único en situaciones comparables, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones y los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, Giloy, C-130/95, Rec. p. I-4291, apartado 28, y de 11 de enero de 2001, Kofisa Italia, C-1/99, Rec. p. I-207, apartado 32).

Dicha consideración es válida, con mayor motivo, cuando la normativa nacional que utiliza un concepto que figura en una disposición de Derecho comunitario se adoptó con el fin de adaptar el Derecho interno a la Directiva de la que forma parte dicha disposición.

En nuestro caso es directamente la Ley 2/2010 la que indica que es necesario adaptar la normativa del IGIC al a normativa del IVA y de las Directivas Comunitarias y ello porque *se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales de ambos impuestos a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad.*

Pues bien, en estos supuestos es incluso posible plantear una cuestión prejudicial al TJUE pues la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase, en particular, la sentencia *PreussenElektra*, antes citada, apartado 39)

Ahora bien, hemos de aclarar que una cosa es acudir al TJCE para que interprete un concepto jurídico regulado en la Directiva y copiado o transpuesto al ordenamiento interno, en esta caso a la Ley del IGIC, y otra distinta es que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro para determinar el posible cumplimiento o incumplimiento del Legislador nacional al regular el IGIC, es decir, si bien sería posible una cuestión prejudicial para interpretar un precepto, no así una cuestión prejudicial para determinar la validez del precepto nacional.

En efecto, una cosa es acudir al TJCE para que interprete el sentido de un determinado concepto utilizado en la norma de IGIC, y que es idéntico al utilizado en la Sexta Directiva, y otra muy distinta el que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro de validez, esto es, de canon de validez

de una norma interna que escapa del ámbito de aplicación de la Directiva.

3.2. Concepto de establecimiento permanente

Pues bien una vez concluido que cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o de eventuales distorsiones de la competencia, existe, a juicio del TJCE, un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, resulta obvio que a la hora de interpretar el concepto de establecimiento comunitario en el ámbito del IGIC habrá que acudir a la interpretación que del mismo hace la normativa comunitaria.

En primer lugar debemos destacar es que el concepto de establecimiento permanente es un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros, pues se trata de un concepto uniforme en el ámbito comunitario, que se integra dentro de la finalidad de la Directiva 2006/112/CE que no es otra que establecer un sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La parquedad de la normativa comunitaria para fijar el concepto de establecimiento permanente ha obligado al Tribunal

de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE) ha delimitar los perfiles del mismo. En este sentido, y entre otras se pueden destacar las Sentencias del TJCE de 4 de julio de 1985, asunto C- 168/84 Berkholz, la de 20 de febrero de 1997, asunto C-220/95 DFDS y la de 22 de septiembre de 2003, asunto C-155/2001, Cookies World.

El Tribunal de Justicia delimita cuatro condiciones necesarias para otorgar la condición de establecimiento permanente, que son:

a) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto del de la sede del empresario o profesional (Sentencia Berkholz, asunto C- 168/84). Con este requisito se quiere eliminar aquellos supuestos en los que el empresario no cuenta en otro Estado miembro con medios afectos a la organización empresarial propia. Es decir, en palabras del Tribunal, debe existir un lugar fijo de negocios. Esta consistencia exigirá la presencia de unos medios organizativos de la actividad empresarial, no siendo suficiente, por ello, con mantener unos activos muebles en otro Estado miembro que sean utilizados en él.

b) Dicha consistencia o estructura se debe concretar con la concurrencia de una cierta organización, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos que además impliquen una cierta división del trabajo (sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS A/S, asunto C-260/95).

c) Permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios (sentencia Berkholz y sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, asunto C-190/95). Dicho requisito debe ser relacionado con una cierta vocación de continuidad en el tiempo. Indudablemente no pueden fijarse términos temporales concretos para constreñir el concepto de establecimiento permanente desde el punto de vista del período o plazo de existencia. El elemento principal a la hora de apreciar si existe esta dosis necesaria de permanencia es el de la intención con la que opera el empresario o profesional.

d) Autonomía en la prestación de servicios o realización de las actividades (Sentencia ARO Lease BV). La autonomía como elemento configurador del concepto de establecimiento permanente lleva consigo atribuir las operaciones al establecimiento permanente y no a la casa matriz. Ello implica necesariamente la atribución al establecimiento de elementos primordiales para el desarrollo de su actividad así como cierto poder de decisión en la gestión de las operaciones administrativas de que se trate.

Pues bien, y esta es la novedad y lo trascendente de la consulta tributaria analizada, la Dirección General de Tributos de Canarias indica que: *"Prescindiendo aquí de un estudio dogmático del concepto de establecimiento permanente en el IGIC, debe en todo caso tenerse en cuenta, como destaca el escrito de consulta, que este concepto de la Ley 20/1991 parte de un marco normativo normalizado a nivel internacional, en concreto, de la definición que del mismo ofrece el artículo 5 del modelo de convenio*

de la OCDE, y que, por tanto, **su interpretación no puede ser ajena a este marco normativo, ni tampoco, a juicio de este Centro Directivo, a los principios que inspiran en nuestro ordenamiento jurídico la localización de los hechos imposables en el IVA y el IGIC**".

Por lo que respecta a la interpretación del IGIC conforme al convenio OCDE la Dirección General de Tributos sigue la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 2008 en la que se declaró, a la hora de determinar el concepto de establecimiento permanente que, ante la ausencia de regulación en la legislación vigente de los criterios que han de considerarse, puede acudirse como criterio interpretativo a los Comentarios del modelo de Convenio de la OCDE. En contra de dicha doctrina se manifiesta, no obstante, la Jurisprudencia comunitaria, en concreto, la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, FCE Bank plc, de 23 de marzo de 2006, As. C-210/04 (apartado 39) en la que estableció que "en cuanto al convenio OCDE procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a fiscalidad directa, mientras el IVA forma parte de los Impuestos indirectos".

Ahora bien de lo que no cabe duda es que a la hora de interpretar el concepto de establecimiento permanente se debe acudir a lo dispuesto en la normativa comunitaria y en la Jurisprudencia que aplica la misma.

Precisamente aplicando los criterios comunitarios exigidos para que se conside-

re que existe establecimiento permanente la Dirección General de Tributos indica que son tres los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

— En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

— En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

— Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

En el mismo sentido, y como no podía ser de otro modo, se ha pronunciado de forma reiterada la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, al considerar que es necesario "*como circunstancias básicas para la existencia de un establecimiento permanente la tenencia en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de activos a través de los cuales encauce la entidad no residente sus activi-*

dades en aquél, en unas condiciones mínimas de permanencia y continuidad temporales. Asimismo, que para el desarrollo de las actividades llevadas a cabo en dicho territorio, pueda señalarse una cierta organización consistente de medios humanos y técnicos o materiales. Finalmente, será preciso que las operaciones controvertidas se presten a través o desde el posible establecimiento permanente. A estos requisitos se ha referido reiteradamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en su Sentencias C168/84, Sentencia Berkholz, o en la Sentencia C 260/95, Sentencia DFDS" (Resolución núm. 1458/2004 de 19 julio y Resolución núm. 944/2009 de 30 abril)

Precisamente, con carácter general se ha considerado que un empresario o profesional dispondrá de un establecimiento permanente en el sentido descrito, en el caso de que disponga de las instalaciones (almacenes) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada del mismo. (Dirección General de Tributos Ministerio de Hacienda Resolución núm. 842/2008 de 22 abril).

Por el contrario, tal y como destaca la consulta analizada, por lo que respecta al servicio de almacenaje de bienes, la sociedad consultante no tiene la consideración de establecida en Canarias, dado que no cuenta en el archipiélago con un lugar fijo

de negocios, es decir, con medios afectos a su organización empresarial, ya que ello sólo ocurría en el caso en que la sociedad dispusiese de las instalaciones (almacenes) como propietaria, arrendataria o titular de derecho real de uso de la totalidad o de una porción fija y determinada del almacén en el que se deposita sus productos, circunstancias que no se dan en el supuesto que aquí examinamos, en el que la sociedad es simplemente destinataria de servicios de almacenamiento por la empresa logística.

Del mismo modo, dado que la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultante el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación de ella y tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de la sociedad consultante, ni para realizar ninguna actividad que le pueda vincular pues únicamente se dedica al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, la entidad consultante carece de una organización de medios humanos y materiales susceptibles de tener la consideración de establecimiento permanente.

Finalmente, no se da el último requisito, esto es, no existe una actividad vinculada al establecimiento permanente al no existir una organización capaz de llevar a cabo la actividad empresarial.

ANEXO

CONSULTA Nº 1350 EVACUADA CON FECHA 14 DE ABRIL DE 2010 POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 3 Ley 20/1991 Art. 4.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 8.1 y 2.1º Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 21.a) Ley 20/1991 Art. 59 Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA <p>La sociedad consultante está constituida en España y establecida en territorio peninsular, y su objeto social es la prestación de servicios integrales de distribución para los sectores de restauración, <i>retail</i> y tabaco. La sociedad suministra, en su condición de operador logístico homologado por un empresario dedicado a la elaboración de la denominada comúnmente "comida rápida" (en adelante, franquiciador), productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional (en adelante los productos) a restaurantes franquiciados por éste último empresario en Canarias.</p> <p>Según precisa el escrito de consulta, la sociedad en la actualidad compra los productos a aquellos proveedores determinados por el franquiciador, y surte a los restaurantes franquiciados por ésta en territorio canario al precio y en los plazos fijados igualmente por aquella. De este modo, provee de los productos a los destinatarios finales en Canarias, restaurantes franquiciados, desde el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), figurando como exportador en el Documento Único Administrativo de Exportación (DUA de Exportación), lo que determina que estas entregas estén exentas del IVA por el artículo 21.1º de la Ley 37/1992.</p>	

Los restaurantes franquiciados aparecen en la citada documentación como importadores, quedando obligados a satisfacer el IGIC devengado en el citado territorio con ocasión de las importaciones allí realizadas como sujetos pasivos.

La franquiciadora ha considerado oportuno introducir mejoras en la cadena logística exigiendo a sus proveedores que garanticen a los restaurantes por ésta franquiciados en territorio canario, la existencia de un stock de productos con un periodo de rotación de entre ocho y doce días, en el mismo territorio, de manera que se asegure un total y continuo abastecimiento de productos a los efectos de lograr un mejor desarrollo del negocio así como para evitar problemas que pudieran derivarse de eventuales situaciones de causa mayor, tales como huelgas, inclemencias climáticas, etc.

Esta mejora comercial en el modelo de suministro determina para la entidad mercantil consultante la necesidad de disponer de un *stock* de productos en rotación en territorio canario, productos que irán siendo suministrados a los restaurantes franquiciados según sus necesidades. Este modelo de distribución se mantendrá no obstante de forma simultánea al actual modelo de distribución, en el que no existe producto en *stock* y los productos se remiten a los restaurantes franquiciados directamente, dependiendo de los bienes de que se trate.

A los efectos de desarrollar sus actividades bajo este nuevo modelo de distribución en Canarias, la sociedad consultante contrata los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "*consignment stock*" o *stock* en consigna.

La compañía logística va a almacenar los productos en las instalaciones que la misma tiene contratadas con otra entidad bajo la titularidad de Depósito Franco, localizado éste en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La compañía logística no tiene ninguna capacidad para actuar en nombre y representación de la sociedad consultante, ni contrata por su cuenta ni realiza en definitiva ninguna actividad que pueda de cualquier manera vincular a la entidad mercantil consultante.

La compañía logística se limita al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en territorio canario en este caso; por tanto, la sociedad enviará productos desde territorio peninsular a territorio canario donde se almacenarán en un Depósito Franco localizado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La importación de tales productos que realizará la sociedad consultante estará sujeta al IGIC, pero en la medida en que dichos productos son vinculados a un Depósito Franco, dicha importación se encuentra exenta del IGIC por

aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991. Una vez en Depósito Franco y estando los productos dentro del mismo, la sociedad consultante transmite la propiedad de éstos a los franquiciados según necesidades de los mismos. Estas entregas están sujetas al IGIC, pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991. Una vez que los restaurantes adquieren la propiedad de los productos, se produce la salida de los mismos del Depósito Franco. La salida de los bienes del Depósito Franco determina el hecho imponible importación tal y como dispone el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo importador los franquiciados como propietarios de los mismos.

Llegados a este punto, la sociedad consultante entiende que, a su juicio, por el desarrollo de la actividad anteriormente descrita, no dispone en Canarias de establecimiento permanente, ya que la mera capacidad de almacenamiento en Canarias no implica que exista un establecimiento permanente, al contrario de lo que ha manifestado la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias en diversas consultas. A mayor abundamiento, estima que hay que considerar que el almacén donde son depositadas las mercancías, a efectos aduaneros, tiene la consideración de Depósito Franco; por ello, la introducción de los bienes en un depósito o área franca supone la no sujeción al IGIC por el concepto de importación de bienes en el territorio canario, con lo cual, técnicamente, mientras los bienes permanezcan en dicho Depósito Franco sin que se produzca la importación de los mismos, a efectos del IGIC, no puede considerarse que los mismos están situados en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que no debe suponer este almacenaje de los bienes un lugar fijo de negocios desde el que se lleve a cabo una actividad empresarial.

Con vista de estos antecedentes, la sociedad solicita que confirme o modifique los criterios expuestos, y en concreto:

1º) Que la actividad a desarrollar por la entidad mercantil consultante, bajo el nuevo modelo de distribución que supone el almacenamiento de productos en continua rotación en un Depósito Franco situado en Canarias para su distribución a restaurantes franquiciados establecidos en territorio canario, no implica la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

2º) Si está conforme a efectos del IGIC con la operativa descrita y que en definitiva determina la ausencia de obligaciones para la entidad mercantil consultante respecto del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario,

ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso.

Segundo.- Las entradas de bienes en las Islas Canarias con destino a un Depósito Franco tienen la consideración de importaciones sujetas y exentas del IGIC. La posterior entrega de estos bienes en el interior del Depósito Franco está también sujeta y exenta del IGIC. Las salidas del Depósito Franco con destino a consumo realizadas por los adquirentes de los bienes tienen la consideración de importaciones sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo del Impuesto por este concepto el adquirente del producto como propietario.

Tercero.- La sociedad consultante estará obligada a cumplir las obligaciones formales del IGIC derivadas de la importación por la entrada de los bienes en el Depósito Franco. En ningún caso, deberá presentar declaraciones censales, autoliquidaciones periódicas, declaración económica con terceras personas, llevar libros registros ni cualquier otra obligación del artículo 59 de la Ley 20/1991 al no estar establecida en el archipiélago.

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

PRIMERO.- La sociedad consultante está constituida en España y establecida en territorio peninsular, y su objeto social es la prestación de servicios integrales de distribución para los sectores de restauración, *retail* y tabaco. La sociedad suministra, en su condición de operador logístico homologado por un empresario dedicado a la elab-

boración de la denominada comúnmente "comida rápida" (en adelante, franquiciador), productos de alimentación y otros de menaje, limpieza así como determinados de carácter promocional (en adelante los productos) a restaurantes franquiciados por éste último empresario en Canarias.

Según precisa el escrito de consulta, la sociedad en la actualidad compra los productos a aquellos proveedores determinados por el franquiciador, y surte a los restaurantes franquiciados por ésta en territorio canario al precio y en los plazos fijados igualmente por aquella. De este modo, provee de los productos a los destinatarios finales en Canarias, restaurantes franquiciados, desde el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), figurando como exportador en el Documento Único Administrativo de Exportación (DUA de Exportación), lo que determina que estas entregas estén exentas del IVA por el artículo 21.1º de la Ley 37/1992.

Los restaurantes franquiciados aparecen en la citada documentación como importadores, quedando obligados a satisfacer el IGIC devengado en el citado territorio con ocasión de las importaciones allí realizadas como sujetos pasivos.

La franquiciadora ha considerado oportuno introducir mejoras en la cadena logística exigiendo a sus proveedores que garanticen a los restaurantes por ésta franquiciados en territorio canario, la existencia de un stock de productos con un periodo de rotación de entre ocho y doce días, en el mismo territorio, de manera que se asegure un total y continuo abastecimiento de productos a los efectos de lograr un mejor desarrollo del negocio así como para evitar problemas que pudieran derivarse de eventuales situaciones de causa mayor, tales como huelgas, inclemencias climáticas, etc.

Esta mejora comercial en el modelo de suministro determina para la entidad mercantil consultante la necesidad de disponer de un *stock* de productos en rotación en territorio canario, productos que irán siendo suministrados a los restaurantes franquiciados según sus necesidades. Este modelo de distribución se mantendrá no obstante de forma simultánea al actual modelo de distribución, en el que no existe producto en *stock* y los productos se remiten a los restaurantes franquiciados directamente, dependiendo de los bienes de que se trate.

A los efectos de desarrollar sus actividades bajo este nuevo modelo de distribu-

ción en Canarias, la sociedad consultante contrata los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "*consignment stock*" o *stock* en consigna.

La compañía logística va a almacenar los productos en las instalaciones que la misma tiene contratadas con otra entidad bajo la titularidad de Depósito Franco, localizado éste en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La compañía logística no tiene ninguna capacidad para actuar en nombre y representación de la sociedad consultante, ni contrata por su cuenta ni realiza en definitiva ninguna actividad que pueda de cualquier manera vincular a la entidad mercantil consultante.

La compañía logística se limita al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en territorio canario en este caso; por tanto, la sociedad enviará productos desde territorio peninsular a territorio canario donde se almacenarán en un Depósito Franco localizado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria. La importación de tales productos que realizará la sociedad consultante estará sujeta al IGIC, pero en la medida en que dichos productos

son vinculados a un Depósito Franco, dicha importación se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991. Una vez en Depósito Franco y estando los productos dentro del mismo, la sociedad consultante transmite la propiedad de éstos a los franquiciados según necesidades de los mismos. Estas entregas están sujetas al IGIC, pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991. Una vez que los restaurantes adquieren la propiedad de los productos, se produce la salida de los mismos del Depósito Franco. La salida de los bienes del Depósito Franco determina el hecho imponible importación tal y como dispone el artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo importador los franquiciados como propietarios de los mismos.

Llegados a este punto, la sociedad consultante entiende que, a su juicio, por el desarrollo de la actividad anteriormente descrita, no dispone en Canarias de establecimiento permanente, ya que la mera capacidad de almacenamiento en Canarias no implica que exista un establecimiento permanente, al contrario de lo que ha manifestado la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias en diversas consultas. A mayor abundamiento, estima que hay que considerar que el almacén donde son depositadas las mercancías, a efectos aduaneros, tiene la consideración de Depósito Franco; por ello, la introducción de los bienes en un depósito o área franca supone la no sujeción al IGIC por el concepto de importación de bienes en el territorio canario, con lo cual, técnicamente, mien-

tras los bienes permanezcan en dicho Depósito Franco sin que se produzca la importación de los mismos, a efectos del IGIC, no puede considerarse que los mismos están situados en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que no debe suponer este almacenaje de los bienes un lugar fijo de negocios desde el que se lleve a cabo una actividad empresarial.

Con vista de estos antecedentes, la sociedad solicita que confirme o modifique los criterios expuestos, y en concreto:

1º) Que la actividad a desarrollar por la entidad mercantil consultante, bajo el nuevo modelo de distribución que supone el almacenamiento de productos en continua rotación en un Depósito Franco situado en Canarias para su distribución a restaurantes franquiciados establecidos en territorio canario, no implica la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

2º) Si está conforme a efectos del IGIC con la operativa descrita y que en definitiva determina la ausencia de obligaciones para la entidad mercantil consultante respecto del IGIC.

SEGUNDO.- Para comenzar, debe señalarse que el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domici-

lio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Por su parte, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece que, efectos del IGIC, se entiende por "establecimiento permanente":

"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Sintetizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Junto a este concepto general, el artículo 17.2 incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional.

El estudio y análisis del concepto general de establecimiento permanente y de la lista del artículo 17.2 de la Ley 20/1991 es, propiamente, materia de la Parte Especial del Derecho Tributario. Aquí sólo nos vamos a limitar a analizar este concepto en relación con la consulta planteada examinando si la actividad de la sociedad en el archipiélago reúne los tres requisitos que exige la Ley 20/1991 para considerarla establecida en las Islas Canarias.

A) Medios afectos a la organización empresarial en las Islas Canarias

Según precisa el texto de la consulta, la sociedad va a contratar *"los servicios de una compañía de soluciones logísticas integrales, para que la misma se encargue del almacenamiento de los productos en territorio canario para su posterior distribución a los restaurantes franquiciados, en función de las necesidades de los mismos, esto es, siguiendo una operativa conocida comercialmente como "consignment stock" o stock en consigna"*. El problema que este contrato plantea en el presente caso es

determinar si el almacenamiento que contrata la sociedad con la compañía de soluciones logísticas constituye un lugar fijo de negocio.

Esta Dirección General de Tributos ya se ha pronunciado sobre este problema en diversas consultas, y ha mantenido que se considera establecido en Canarias el empresario o profesional cuando disponga para sus mercancías de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en las islas. En este sentido, la consulta número 700, de 12 de noviembre de 2002, señala:

"En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasiones de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales a una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismo en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien la existencia de un título de propiedad o un derecho real de uso sobre los mis-

mos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de una titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza."

Prescindiendo aquí de un estudio dogmático del concepto de establecimiento permanente en el IGIC, debe en todo caso tenerse en cuenta, como destaca el escrito de consulta, que este concepto de la Ley 20/1991 parte de un marco normativo normalizado a nivel internacional, en concreto, de la definición que del mismo ofrece el artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE, y que, por tanto, su interpretación no puede ser ajena a este marco normativo, ni tampoco, a juicio de este Centro Directivo, a los principios que inspiran en nuestro ordenamiento jurídico la localización de los hechos imponible en el IVA y el IGIC.

La resolución de 28 de marzo de 2007 (RG 349/05) del Tribunal Económico-Administrativo Central, aunque referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, parece igualmente partir de estos criterios interpretativos en lo que respecta al Modelo de Convenio de la OCDE, y en ella se declara:

"(...) debemos tener en cuenta, que la Sexta Directiva Europea (77/388/CEE) y por ende, la legislación española del Impuesto sobre el Valor Añadido (la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y el RD 1624/1992, de 29 de diciembre) tienen en cuenta los mismos criterios interpretativos que se recogen en dicho Modelo de la OCDE, no siendo estos criterios los mismos que los que se recogen en el Proyecto de Convenio de la OCDE. Es decir, el Modelo de la OCDE y sus comentarios de desarrollo, aunque únicamente son aplicables a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, sí constituyen doctrina interpretativa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, desde el momento en que la Sexta Directiva se expresa en los mismos términos a como lo hace el Convenio de la OCDE, pero por este mismo motivo, no se puede utilizar como criterio interpretativo, tal y como pretende la entidad reclamante, el Convenio particular suscrito entre España y Finlandia, ya que éste sólo es ley en España a efectos de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y sin embargo, no es ley para los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, y además dicho convenio ya hemos dicho, no tiene como referencia el Modelo de la OCDE sino el Proyecto de Convenio de la OCDE, el cual utiliza criterios distintos a los recogidos en la Sexta Directiva Europea"

En este caso, por tanto, queda claro, interpretando el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, de acuerdo con el modelo del Convenio y los mismos comentarios al artículo 5 del Convenio, que el almacenamien-

to por la sociedad consultante de los productos en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina por sí mismo la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso. Únicamente se limita a recibir de la compañía logística, según dice la consulta, un servicio de depósito de bienes en los locales de un Depósito Franco situado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria.

Por eso hay que entender, en contra de lo manifestado por este Centro Directivo en otras contestaciones a consultas tributarias, que, por lo que respecta al servicio de almacenaje de bienes, la sociedad consultante no tiene la consideración de establecida en Canarias, dado que no cuenta en el archipiélago con un lugar fijo de negocios, es decir, con medios afectos a su organización empresarial, ya que ello sólo ocurriría en el caso en que la sociedad dispusiese de las instalaciones (almacenes) como propietaria, arrendataria o titular de derecho real de uso de la totalidad o de una porción fija y determinada del almacén en el que se deposita sus productos, circunstancias que no se dan en el supuesto que aquí examinamos, en el que la sociedad es simplemente destinataria de servicios de almacenamiento por la empresa logística.

Esto sentando, y por lo que se refiere al almacenamiento de los productos en el

Depósito Franco situado en el muelle pesquero del puerto de Las Palmas de Gran Canaria, hemos de hacer constar:

a) Que el artículo 3 de la Ley 20/1991 al regular el ámbito espacial del IGIC no establece ninguna excepción con relación a los Depósitos Francos y dispone que están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio,

b) Que el artículo 8.1 de la Ley 20/1991 define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

c) Que el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991 establece que están exentas las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas y Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos.

Queda, pues, patente, que la vinculación de los productos al Depósito Franco no es, como dice el escrito de consulta, una actividad no sujeta, sino que, por el contrario, constituye una operación exenta. Desde un punto de vista teórico, esta naturaleza determina que el hecho imponible de la importación se ha realizado, aunque la operación no tribute por estar exenta (artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria); y segundo, que las mercancías, a efectos del IGIC, se encuentran situadas en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque, eso sí, en un área exenta (Depósito Franco), lo que determina que no tributen hasta que no salgan del Depósito.

B) Organización resultante de la ordenación de los medios humanos y técnicos

Según se ha precisado en los antecedentes de esta contestación, la compañía logística que le va a prestar a la sociedad consultante el servicio de almacenamiento, no tiene ninguna capacidad para actuar en su nombre y representación. Tampoco tiene facultades para contratar por cuenta de la sociedad consultante, ni para realizar ninguna actividad que le pueda vincular. Únicamente se dedica al mero almacenamiento y distribución de los productos en territorio canario, según las indicaciones que al efecto le facilita la sociedad consultante, que a su vez emite las órdenes en función de las necesidades de los restaurantes franquiciados en las islas.

Es evidente, por tanto, que al llevarse de esta manera el almacenamiento y la distribución de los productos, la sociedad consultante no cumple tampoco este segundo requisito, pues no dispone en el archipiélago de ninguna organización o estructura de medios humanos y técnicos para llevar a cabo de forma autónoma la actividad empresarial. Para que esta actividad pueda realizarse es necesario que exista una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, que haga posible

las operaciones antes indicadas, estructura que, según se desprende en el escrito de consulta, no existe en este caso, en el que, como se viene explicando, la empresa es simplemente destinataria de unos servicios de almacenamiento y de logística integral.

No es obstáculo para esta conclusión el hecho de que los productos estén almacenados en el Depósito Franco del muelle de Las Palmas, sobre todo si tiene en cuenta: 1º) Que para que exista establecimiento se exige que las operaciones empresariales se concluyan desde el establecimiento permanente, lo cual, a su vez, requiere que la gestión de las operaciones se realice a través de una organización de medios que radique en las islas, organización que, en el presente caso, como se ha dicho, no existe; y 2º) Que el mero depósito o almacenaje –que es lo que aquí ocurre– no supone nunca una gestión de operaciones empresariales.

Sentada esta conclusión, procede examinar el tercer requisito del concepto general de establecimiento permanente.

C) Actividad vinculada al establecimiento permanente

Evidentemente este tercer requisito tampoco se da en este caso, ya que, como es lógico, al no existir una organización capaz de llevar a cabo la actividad empresarial, tampoco puede existir una actividad de esta naturaleza vinculada al establecimiento permanente.

Por tanto, parece claro que la sociedad consultante no está establecida en el

archipiélago dado que no dispone en las islas de un establecimiento permanente. Únicamente podría considerarse establecida la referida sociedad si actuase en nuestra Comunidad Autónoma –que no es el caso- mediante un “lugar fijo de negocios” con medios afectos a la organización empresarial propia.

Abundando en esta conclusión, es necesario añadir tres precisiones:

- primera, que no toda actividad de un empresario o profesional no establecido en el archipiélago, constituye un establecimiento permanente, tiene que actuar –como hemos dicho- con medios afectos a la organización empresarial propia o, en otro caso, con agentes dependientes de ellos autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la empresa o profesional de la que dependen.

- segunda, que para que exista establecimiento permanente en la explotación de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías [artículo 17. Dos e) de la Ley 20/1991], se requiere que el empresario explote las instalaciones como propietario, titular de un derecho real o arrendatario. No hay establecimiento si, como ocurre aquí, el empresario contrata el servicio de almacenamiento o depósito a un tercero.

- y tercera, que si la sociedad – que no es el caso- tuviera una organización o un agente autorizado en las islas para concluir contratos en su nombre respecto a la mercancía almacenada en el Depósito

Franco, nos encontraríamos, sin duda, ante un establecimiento permanente, ya que, según la Ley 20/1991, tienen esta consideración, entre otros supuestos, “cualquier lugar fijo de negocios” (artículo 17.Dos) y “las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo” [artículo 17.Dos a)].

TERCERO.- Haciendo aplicación de esta doctrina al caso concreto de esta consulta, podemos pasar a examinar la incidencia del IGIC en la operativa descrita por la sociedad consultante.

A) Importación de productos por la sociedad consultante

De acuerdo con el artículo 4.2 de la Ley 20/1991, “están sujetas al IGIC por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición de importador”. El artículo 8.1 de la misma Ley establece que “a los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador”.

Por su parte, la importación de bienes en Canarias que se introducen en un Depósito Franco está, evidentemente, como se ha dicho, sujeta al IGIC por el concepto de importación, pero exenta también por aplicación del artículo 15.1.b) de

la Ley 20/1991, el cual dispone que están exentas, siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación, "las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas o Depósitos Francos o en régimen de Depósito, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos".

De esta regulación queda claro que la operación que estamos examinando tributa en el IGIC de la siguiente manera:

- Las entradas de los productos en las Islas Canarias realizadas por la sociedad consultante son importaciones, sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo de estas importaciones (artículo 21 a) de la Ley 20/1991) la propia sociedad consultante como propietaria de los bienes en el momento de la entrada.

- La introducción de los bienes en el Depósito Franco determina que esas importaciones queden exentas del IGIC, siempre que los productos no se utilicen o consuman.

b) Entregas de los productos a los franquiciados dentro del Depósito Franco por parte de sociedad consultante

Ciertamente estas entregas, aunque se realicen dentro de un Depósito Franco, se efectúan en el archipiélago, y por tanto, a efectos del IGIC, están sujetas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 3, 4.1 y 16.1 de la Ley 20/1991, pero, al propio tiempo, quedan exentas por el artículo 13.1.2º de la misma Ley. Con toda claridad este último artículo dispone:

"1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:

(...)

2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas".

De aquí se sigue que las entregas que realice la sociedad consultante a los franquiciados dentro del Depósito Franco, están sujetas y exentas del IGIC por encontrarse los productos al amparo del régimen de Depósito Franco. En todo caso, debe precisarse, en relación con el sujeto pasivo de esta operación, que en la medida en que la sociedad consultante no actúa por medio de un establecimiento permanente, el sujeto pasivo de las entregas sería el franquiciado por la inversión que se da en esta condición (artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991) cuando las entregas (y prestaciones de servicios) se efectúen por entidades no establecidas en Canarias.

c) Salida de los productos del Depósito Franco realizada por los franquiciados

El artículo 8.2.1º de la Ley 20/1991 establece que se considerará también importación "la autorización para el consu-

mo en las Islas Canarias de los bienes que se encuentren reglamentariamente en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en Zonas y Depósitos Francos.”

En este caso, por tanto, la salida de los productos del Depósito Franco por los franquiciados determina la realización del hecho imponible del IGIC, por el concepto de importación, con el correspondiente devengo de la obligación tributaria en el momento de la solicitud de la importación (artículo 18.2 de la Ley 20/1991). El sujeto pasivo del impuesto en esta operación es el franquiciado como propietario que es de los productos a la salida del Depósito Franco [artículo 21.a) de la Ley 20/1991].

CUARTO.- Resta por examinar las obligaciones formales que, en su caso, debe cumplir la sociedad consultante. Sin ánimo de exhaustividad, sólo queremos destacar: 1º) que la sociedad, por la entrada de mercancías en el archipiélago con destino a un Depósito Franco, ha de cumplir las obligaciones establecidas en el Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 145/2006, de 24 de octubre; y 2º) que al no estar establecida en el archipiélago, la sociedad consultante no tiene que presentar las declaraciones censales ni las autoliquidaciones periódicas ni la declaración económica con terceras personas, ni tampoco llevar los libros registros, ni cumplir cualquier otra obligación

aplicable a los sujetos pasivos regulada en el artículo 59 de la Ley 20/1991.

QUINTO.- En resumen, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso.

Segundo.- Las entradas de bienes en las Islas Canarias con destino a un Depósito Franco tienen la consideración de importaciones sujetas y exentas del IGIC. La posterior entrega de estos bienes en el interior del Depósito Franco está también sujeta y exenta del IGIC. Las salidas del Depósito Franco con destino a consumo realizadas por los adquirentes de los bienes tienen la consideración de importaciones sujetas al IGIC, siendo sujeto pasivo del Impuesto por este concepto el adquirente del producto como propietario.

Tercero.- La sociedad consultante estará obligada a cumplir las obligaciones formales del IGIC derivadas de la importación por la entrada de los bienes en el Depósito Franco. En ningún caso, deberá presentar declaraciones censales, autoliquidaciones periódicas, declaración económica con terceras personas, llevar libros

registros ni cualquier otra obligación del artículo 59 de la Ley 20/1991 al no estar establecida en el archipiélago.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el

alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

AUTOLIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS *VERSUS* RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES: EL CASO DE UN PRETENDIDO MAYOR IMPORTE DE DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 26 DE JUNIO DE 2009)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. El punto de partida relevante: los efectos jurídicos de la denominada declaración complementaria determinando un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en ejercicios posteriores.
- IV. ¿Estamos realmente ante una declaración sustitutiva?
 1. Planteamiento
 2. Las declaraciones sustitutivas en la LGT y en su normativa de desarrollo
 3. La finalidad de la declaración sustitutiva de reemplazar la presentada con anterioridad
 4. La falta de un incremento de la cuota característico de las autoliquidaciones complementarias
 5. La falta de requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones
- V. La no realización del tipo infractor de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras.
- VI. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de junio de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre)¹ se plantea la problemática acerca del cauce procedimental a seguir cuando un obligado tributario pretende corregir la autoliquidación presentada inicialmente en un supuesto peculiar: cuando la corrección pretendida es determinar un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades.

El tratarse de una sentencia que enjuicia un supuesto peculiar, distinto a aquellos otros que son más típicos y habituales y en los que no se plantean demasiadas dudas al respecto (corrección para determinar una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a devolver o para determinar una determinada devolución a favor del obligado tributario, fundamentalmente) y la solución dada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias al mismo, en la línea ya marcada por la Administración Tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, nos ha llevado a fijar la atención en ella.

Comencemos, pues, con los hechos que están detrás de esta sentencia, a partir de la información que se suministra en la misma.

II. LOS HECHOS

Una entidad presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 (en realidad, se trataba de una autoliquidación) dentro del plazo previsto para ello, concretamente el último día de plazo, el 26 de julio de 2004. En esta autoliquidación, en lo que aquí interesa, se incluyó como "Deducciones pendientes de aplicación" el importe de 27.804,64 euros (casillas 865 y 887 del modelo de autoliquidación).

Con posterioridad, el 7 de octubre de 2004, esta entidad presentó nuevamente otra declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 (en realidad, otra autoliquidación), que la denominó como declaración complementaria (en realidad, autoliquidación complementaria). En ella se incluía como importe de "Deducciones pendientes de aplicación" dentro de las casillas 865 y 887 del modelo una cantidad mayor, en concreto, 60.389,43 euros.

Unos meses más tarde la Administración Tributaria inició un procedimiento de verificación de datos en relación con el ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades de aquella entidad, después de lo cual la entidad presentó un escrito de 26 de mayo de 2005, acompañado de cierta documentación, en el que se ratificaba lo declarado en la autoliquidación inicial, la presentada en el mes de julio de 2004, y

¹ *Normacef Fiscal*, NFJ035358.

no lo incluido en la autoliquidación complementaria posterior, presentada en el mes de octubre de 2004. Este escrito debió presentarse por la entidad, suponemos a partir de lo dispuesto en el art. 132.1 de la LGT, tras el oportuno requerimiento de la Administración Tributaria en orden a que aclarara o justificara aquel dato novedosamente introducido en la autoliquidación del mes de octubre de 2004.

El 8 de agosto de 2005 se notifica a la entidad una propuesta de liquidación en relación con el ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades junto a la apertura del trámite de audiencia correspondiente, si bien se inició también –al menos eso se dice literalmente en la sentencia- un procedimiento de comprobación limitada con el objeto de aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados y comprobados en concepto de deducciones por Inversiones en Canarias. El 28 de septiembre de 2005 se notifica a la entidad la liquidación provisional correspondiente en la que se regularizan las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación que procedían del ejercicio 2001 que se redujeron en 32.584 euros (quizá, con más precisión, se regularizó la cantidad de 32.584,79), de modo que resultaba un saldo pendiente de aplicación en ejercicios posteriores de 27.804 euros (quizá, siendo más precisos, se fijaba un saldo pendiente de 27.804,64).

El 19 de octubre de 2005 se notificó acuerdo de inicio de un procedimiento sancionador, junto con la apertura del trámite de audiencia correspondiente. Este procedi-

miento finaliza con un acuerdo de imposición de sanción de 11.404 euros, notificado el 13 de diciembre de 2005, por la comisión de la infracción tributaria de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir o compensar en declaraciones futuras, lo que se habría cometido a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 que presentó la entidad en el mes de octubre de 2004.

Frente al acto de liquidación y al acto de imposición de sanción se interpusieron sendos recursos de reposición que fueron desestimados, ante lo cual se interpusieron igualmente dos reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas y también se desestimaron por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en su resolución de 31 de mayo de 2007 (recl. núm. 35/01994/2006 y 4675/06). Esta resolución económico-administrativa es la que es objeto de impugnación por medio del recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de junio de 2009 objeto de nuestro comentario.

III. EL PUNTO DE PARTIDA RELEVANTE: LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LA DENOMINADA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA DETERMINANDO UN MAYOR IMPORTE DE DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN EN EJERCICIOS POSTERIORES

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias delimita desde el principio clara-

mente con gran precisión dónde está el centro del problema analizado en el caso objeto de su enjuiciamiento: los efectos jurídicos que deben atribuirse a la denominada declaración complementaria (en realidad se trataba de una autoliquidación complementaria), presentada por la entidad en un segundo momento posterior a su autoliquidación inicial, en la que se determinaba un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en ejercicios posteriores. Puesto que de haberse determinado un importe de 27.804,64 euros en la autoliquidación inicial, presentada en el mes de julio de 2004, se pasa a determinar en la segunda autoliquidación presentada en el mes de octubre de 2004, una cantidad de 60.389,43 euros.

En este sentido, puede afirmar el tribunal canario que la "cuestión litigiosa se centra en determinar la eficacia de la inicialmente denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004". Puesto que es sobre dicha declaración "sobre la que se asienta la regularización y la sanción". Aunque en su opinión también la problemática suscitada se centraba en "determinar la eficacia (...) del escrito de 26 de mayo de 2005" en el que la entidad, tras el inicio de un procedimiento de verificación de datos, se ratificaba lo declarado en la autoliquidación inicial del mes de julio, y no en lo incluido en su posterior autoliquidación del mes de octubre.

En nuestra opinión, efectivamente, determinar los efectos jurídicos de la denominada por la entidad declaración (en realidad, autoliquidación) complementaria del

mes de octubre de 2004 constituye el centro fundamental en torno a la cual gira toda la problemática suscitada en esta sentencia. Lo que debe entenderse en el sentido de determinar ante qué acto del obligado tributario estamos realmente en presencia cuando aquél hace lo que hizo: incorporar a un modelo de autoliquidación que entrega a la Administración Tributaria los datos que ya incluyó en la autoliquidación presentada con anterioridad con una determinada modificación en algunos de dichos datos, los correspondientes a las "Deducciones pendientes de aplicación", incrementando en el sentido antes indicado el importe inicialmente consignado en las casillas 865 y 887 del modelo.

Puesto que la precisa identificación del acto del obligado tributario que se lleva a cabo con aquel proceder va a determinar también la valoración que deba hacerse de las actuaciones administrativas que se realizaron en el supuesto enjuiciado con posterioridad al mismo y de las consecuencias sustantivas en materia de regularización de la situación tributaria y de comisión de infracciones tributarias e imposición de sanciones que se extrajeron por la Administración Tributaria en aquellas actuaciones:

-en primer lugar, el inicio de un procedimiento de verificación de datos, en el que el obligado tributario presenta un escrito en el que ratifica el dato de "Deducciones pendientes de aplicación" contenido en la autoliquidación inicial de julio de 2004, y no en la llamada autoliquidación complementaria de octubre de 2004;

-en segundo lugar, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para comprobar aquel mismo dato;

-en tercer lugar, la práctica de una liquidación provisional regularizando aquel dato indicado por la autoliquidación de octubre de 2004 y rectificando el mismo de modo que quede tal como estaba en la inicial autoliquidación de julio de 2004; y,

-en cuarto lugar, el inicio de un procedimiento sancionador, que termina con la imposición de una sanción por determinación o acreditación improcedente de cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras.

IV. ¿ESTAMOS REALMENTE ANTE UNA DECLARACIÓN SUSTITUTIVA?

1. Planteamiento

Planteada de este modo la problemática, el Tribunal de Justicia de Canarias se pronuncia rápidamente sobre el valor que cabe dar a aquel acto del obligado tributario realizado en el mes de octubre de 2004. Se trata, en su opinión, "de una declaración sustitutiva (art. 122.3 LGT)".

Esta era precisamente la calificación que había dado a tal actuación del obligado tributario el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en su resolución de 31 de mayo de 2007, y que la Sala de lo Contencioso-Administrativo dice compartir. También parece ser que ésta era la opinión del Abogado del Estado al respecto, pues en un extracto de la posición de éste

que se recoge en la sentencia se alude a que el representante de la Administración General del Estado se refería a "la indebida identificación como declaración complementaria de una declaración sustitutiva", lo que "no implica irremediamente que la Administración Tributaria se encuentre obligada a ignorar la información facilitada por el obligado tributario utilizando el cauce procedimental inadecuado"

Se aportan, concretamente, tres razones o argumentos que avalarían la consideración de aquella denominada por la entidad declaración (en realidad, autoliquidación) complementaria como una declaración sustitutiva, que sería de las previstas en el apartado 3 del art. 122 de la LGT, al ser éste el precepto al que se hace una referencia expresa:

-porque "trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004";

-porque "no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria"; y,

-porque "no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT".

Analicemos con algo más de detenimiento la base normativa de aquella que se califica por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y el Abogado del Estado como declaración sustitutiva (el apartado 3 del art. 122 de la

LGT, al que hay que añadir el art. 118 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que desarrolla aquél) y estas tres razones o argumentos que avalarían dicha calificación.

2. Las declaraciones sustitutivas en la LGT y en su normativa de desarrollo

De acuerdo a lo previsto en el art. 122.3 de la LGT, *“Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad”*.

Este precepto es desarrollado a través del art. 118 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que en lo que ahora interesa dispone lo siguiente: *“Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada / Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido”*.

La LGT aprobada en el año 2003 utiliza el término *“declaración tributaria”* en una pluralidad de sentidos. Se trata ésta de una precisión importante para fijar el sentido en el que se emplea en aquellos preceptos la expresión relativa a unas *“declaraciones sustitutivas”*.

De este modo, se emplea el término declaración tributaria en un sentido muy amplio en el art. 119.1 de dicha Ley, precisamente cuando se da un concepto de la misma²: *“Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”*. También en ese sentido amplio debe entenderse la referencia a una declaración en el relevante mandato del apartado 3 de este mismo artículo 119 acerca de que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*.

Sin embargo, este concepto de declaración tributaria es un concepto amplísimo que incluye en él distintas realidades que son identificadas en otros lugares de la misma Ley de forma diferenciada, a veces a efectos de atribuir a las mismas distintas

² V. M. Sánchez Blázquez, “Gestión tributaria”, en C. Palao Taboada (Dir.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, págs. 375 y ss.

consecuencias de régimen jurídico. Es el caso, por ejemplo, de las declaraciones censales [art. 29.2 a) y Disposición Adicional Quinta], de las declaraciones informativas (art. 93), de las declaraciones del hecho imponible (art. 128 a 130) y de las autoliquidaciones. Estas distintas realidades son también identificadas de forma separada en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, previéndose tipos infractores y consecuencias sancionadoras que presentan importantes diferencias entre sí. Sólo hay que hacer una lectura atenta de artículos como el 191, 192, 198 ó 199. Lo mismo ocurre si dirigimos nuestra mirada a la normativa de desarrollo de la LGT, al Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria en particular.

También el art. 122 de la LGT, a la hora de prever los mecanismos procedimentales a utilizar o seguir cuando quiere corregirse una declaración tributaria –entendida ésta en el sentido amplísimo antes indicado del art. 119 de la LGT- tiene en cuenta la diferenciación existente entre varias realidades insertas dentro de aquel concepto muy amplio de declaración tributaria. Sólo hay que comparar el citado apartado 3 del art. 122 con sus apartados 1 y 2.

Es precisamente en esa comparación, o lo que es lo mismo, en una interpretación sistemática del apartado 3 de aquel artículo con sus apartados 1 y 2, en la que puede llegarse a una simple y sencilla conclusión con gran relevancia para el caso objeto de enjuiciamiento en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de

junio de 2009: de acuerdo a las previsiones de la LGT, que se confirman también por su normativa reglamentaria de desarrollo, existen únicamente autoliquidaciones complementarias, mientras que pueden tener lugar tanto declaraciones complementarias como declaraciones sustitutivas; cuando en el caso enjuiciado por el tribunal canario estábamos en realidad ante una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (no ante una “declaración” de ese impuesto), respecto a la cual, por tanto, no cabe entender producida nunca una autoliquidación sustitutiva, que es, sin embargo, lo que sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y el Abogado del Estado, pese a referirse literalmente a una “declaración sustitutiva”.

En este sentido, esta idea es palmariamente evidente en el apartado 1 del art. 120. Puesto que “*Los obligados tributarios –dispone este precepto- podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso –se añade- tendrán el carácter de extemporáneas*”. En relación con las autoliquidaciones, por tanto, sólo puede haber autoliquidaciones complementarias, en lo que vuelve a insistirse en el apartado 2 de este artículo que sólo se refiere a ellas. Respecto a las declaraciones –también res-

pecto a las comunicaciones-, sin embargo, puede haber tanto declaraciones complementarias como declaraciones sustitutivas. A ambas, en consecuencia, pero sólo en cuanto a las declaraciones –no en lo relativo a las autoliquidaciones-, hace mención el apartado 3 del art. 120.

El Reglamento de Gestión e Inspección reitera nuevamente esta misma idea, como no podía ser de otra forma ante la claridad de la regulación legal. Así, como hemos recogido con anterioridad, se refiere a las declaraciones complementarias y sustitutivas (art. 118). Pero en relación con las autoliquidaciones, sin embargo, hace referencia sólo a las autoliquidaciones complementarias (art. 119).

Por este motivo, resulta cuestionable que en la interpretación que hace prevalecer finalmente el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia se califique la denominada por la entidad “autoliquidación complementaria” como una declaración sustitutiva. Sobre todo, y ante todo, sin entrar de momento en las razones alegadas a favor de dicha calificación, porque tratándose el Impuesto sobre Sociedades de un impuesto autoliquidado, el acto realizado por el obligado tributario cumplimentando el modelo aprobado a tal fin no puede ser sino una autoliquidación. Y si hemos de estar necesariamente ante una autoliquidación, dado el sistema aplicativo previsto para este impuesto, no puede ser calificada de sustitutiva por mucho que se la denomine –imaginamos que en un pretendido sentido amplio semejante al del art. 119.1 de la LGT, que, sin

embargo, no se encuentra en el art. 120.3 de la misma Ley- declaración sustitutiva.

Sólo cabría entender que se estuviera en realidad ante una declaración sustitutiva si se adoptara la siguiente perspectiva, que desconocemos si fue la que se tomó por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias o por el Abogado del Estado a falta de conocer el detalle de sus argumentaciones: el dato objeto de modificación en la autoliquidación del mes de octubre de 2004 respecto a la presentada en el mes de julio era el relativo a “Deducciones pendientes de aplicación”, por lo que puede ser un elemento no relevante directamente para la liquidación del ejercicio, sino que tendrá relevancia para otros ejercicios posteriores; desde esta óptica, podría considerarse como el objeto de una obligación de información diferente a la obligación misma de autoliquidar el ejercicio correspondiente, por lo que en sí mismo considerado podría entenderse como objeto de una autónoma declaración informativa, respecto a la que, por tanto, sí cabría admitir una declaración sustitutiva; por más que esa obligación informativa debiera hacerse efectiva a través del mismo modelo de la autoliquidación del impuesto.

De todos modos, a partir del concepto amplio de autoliquidación que da la LGT esto es difícilmente admisible. Puesto que de conformidad con el art. 120.1 de la LGT, “*Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y*

otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”.

Por tanto, la modificación o corrección de algunos de los “*otros [datos] de contenido informativo*” contenidos en una autoliquidación, distintos a “*los datos necesarios para la liquidación del tributo*” también incluidos en ella, sería también una modificación o corrección de una autoliquidación, y no de una declaración, respecto a la cual, como hemos puesto de relieve, sólo se admiten las autoliquidaciones complementarias y no las autoliquidaciones sustitutivas.

Además, esto vuelve a confirmarse si tenemos presente que el dato relativo a las “Deducciones pendientes de aplicación” puede también relevancia para el ejercicio en el que se incluye el mismo y no sólo para los ejercicios posteriores, por lo que no puede decirse rotundamente que sea un simple dato de carácter informativo desde la óptica de ese ejercicio. Puesto que en el caso de una posterior regularización administrativa en un procedimiento de comprobación o investigación que incrementara la cuota del impuesto, el saldo de deducciones pendiente de aplicar podría utilizarse y aplicarse, lo que podría conducir a minorar

o eliminar totalmente la cuota dejada de ingresar o la cantidad devuelta de forma improcedente derivada solamente de la parcial regularización administrativa sin tomar en consideración las cantidades pendientes de deducción o aplicación. Así lo pone de relieve el art. 195.1, párr. 2º de la LGT, aunque lo haga al hilo de la previsión de un novedoso tipo infractor introducido por la LGT de 2003³.

3. La finalidad de la declaración sustitutiva de reemplazar la presentada con anterioridad

Pasando ya a las razones esgrimidas a favor de la calificación como declaración sustitutiva a la presentada en el mes de octubre de 2004, la primera de ellas es que “trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004”.

Y es que efectivamente con una autoliquidación en la que se reproducen todos los datos contenidos en una autoliquidación anterior, salvo uno de ellos que es modificado, que es lo que ocurría con la presentada en el mes de octubre de 2004 por la entidad, el obligado tributario que la realiza pretende en el fondo que se tenga en cuenta a partir de entonces la nueva autoliquidación, que pone de relieve cuál es su situación tributaria en relación con la obligación tributaria material de que se trate,

³ “Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros / También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación”.

en relación con todos los datos proporcionados por la autoliquidación, desde esa determinación que realiza el particular en cumplimiento de su obligación de autoliquidar. Desde esta óptica práctica, por tanto, puede decirse que con la nueva autoliquidación pretende reemplazarse la presentada con anterioridad.

Sin embargo, esta perspectiva práctica que muestra una autoliquidación que reemplaza otra anterior se ha puesto de relieve también en relación con las autoliquidaciones complementarias, a pesar de que la LGT y el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, como hemos visto, no considera estrictamente que con las autoliquidaciones complementarias se reemplace la autoliquidación presentada con anterioridad. Puesto que estas autoliquidaciones complementarias tienen "*como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad*" (art. 122.2 de la LGT) y no "*reemplazar las presentadas con anterioridad*", que es lo que se prevé para las declaraciones sustitutivas (art. 122.3 de la LGT). Téngase en cuenta también que en las autoliquidaciones complementarias se deben incorporar "*los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión*" (art. 119.2 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria).

En este sentido, se ha podido señalar en relación con las autoliquidaciones complementarias que a pesar de que "se calificquen como complementarias, realmente estamos ante declaraciones sustitutivas, puesto que se incorpora a las mismas tanto el contenido de la declaración inicial como las modificaciones de ese contenido y los datos de nueva incorporación. Y de hecho -se añade-, la liquidación real es la que surge de la declaración complementaria, siendo la inicial a estos efectos casi una declaración "a cuenta" de la declaración definitiva, que es la complementaria"⁴.

Desde esta misma perspectiva, se ha señalado también que la previsión del art. 119.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria sobre las autoliquidaciones complementarias de que "*la autoliquidación anterior (...) subsistirá en la parte no afectada*" "es insustancial desde el punto de vista práctico puesto que, como decimos, la declaración complementaria realmente sustituye a la inicial". De todos modos, no ha dejado de reconocerse que aquella previsión de subsistencia de la autoliquidación anterior en la parte no afectada sí "es fundamental desde un planteamiento muy concreto: la calificación como extemporánea de la declaración complementaria sólo afectará a la cuota resultante de la misma por lo que los recargos e intereses que en su caso proceda liquidar sólo afectarán a esa porción de cuota"⁵.

⁴ C. Jiménez Jiménez, en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2008, pág. 142.

⁵ C. Jiménez Jiménez, en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, cit., pág. 142.

Por tanto, el que desde una perspectiva práctica lo que se hace con esa nueva autoliquidación sea, en cierto sentido, reemplazar la que se presentó con anterioridad, es algo que se da también en las autoliquidaciones complementarias. Lo que pone de relieve que la consecuencia de ello no puede ser únicamente que la denominada autoliquidación complementaria sea calificada como sustitutiva. En cualquier caso, esto se justifica esencialmente, tal como pusimos de relieve con anterioridad, en que en el ámbito de las autoliquidaciones, de acuerdo con las previsiones de la LGT y de su normativa de desarrollo, sólo existen autoliquidaciones complementarias y no autoliquidaciones sustitutivas.

4. La falta de un incremento de la cuota característico de las autoliquidaciones complementarias

La segunda de las razones señaladas en orden a considerar como declaración sustitutiva la que se presentó en el mes de octubre de 2004 es que "no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria". Y es que efectivamente en la autoliquidación que se presentó con posterioridad a la que se presentó en un primer momento su resultado último era el mismo, al no afectarle la modificación de datos que se llevó a cabo, que era únicamente la relativa a las "Deducciones pendientes de aplicación". Por tanto, no supuso un incremento de la cuota.

De todos modos, debe precisarse que aunque pueda decirse, como hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que el "incremento de cuota" sea lo "característico de la autoliquidación complementaria", no es la única incidencia en la liquidación del ejercicio en cuestión propia de este tipo de autoliquidaciones⁶. Porque como dispone el art. 122.2 de la LGT las autoliquidaciones complementarias "*podrán presentarse cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior*". Pero no puede olvidarse que la presentación de autoliquidaciones complementarias también procede, tal como sigue disponiendo aquel precepto, "*cuando de ellas resulte (...) una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada*". Por tanto, cuando la corrección que pretende realizar el obligado tributario en su autoliquidación presentada inicialmente sea para determinar una menor cantidad a devolver de la que solicitó en su momento o para determinar una inferior cantidad a compensar de la que determinó en su autoliquidación anterior también debe utilizar el mecanismo de la autoliquidación complementaria para lograrlo.

Ninguna de estas tres posibles incidencias en la liquidación del tributo era la pretendida por la entidad al presentar la autoliquidación complementaria⁷ en el mes de octubre de 2004. Porque con ella no se

⁶ A una determinada "incidencia en la liquidación" para que pueda tratarse de una autoliquidación complementaria se refieren C. Bernardo Gómez y otros, *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, CISS, Madrid, 2007, pág. 503.

⁷ La "finalidad que se persigue con la modificación de la autoliquidación inicial" es lo determinante del distinto mecanismo a adoptar que prevé la LGT (*Memento Práctico Francis Lefebvre. Procedimientos Tributarios 2009-2010*, Madrid, 2008, núm. marg. 3463).

determinaba ni una mayor cantidad a ingresar, ni una menor cantidad a devolver o a compensar. Por el contrario, en la autoliquidación que se presentó después se determinaba una mayor cantidad de "Deducciones pendientes de aplicación".

Es precisamente por este motivo por lo que lo procedente en el supuesto enjuiciado no era utilizar la vía de la autoliquidación complementaria que empleó la entidad. En esto coincidimos totalmente con el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el Abogado del Estado. Sin embargo, el que no pudiera utilizarse el mecanismo de la autoliquidación complementaria, de acuerdo a las previsiones mencionadas del art. 122.2 de la LGT, no va traer consigo que deba estarse ante una declaración sustitutiva, que es, sin embargo, lo que consideran aquéllos. Puesto que como hemos justificado con anterioridad, al tratarse de una autoliquidación, no existe alternativa alguna entre las complementarias y las sustitutivas. Por el contrario, la otra alternativa a la presentación de autoliquidaciones complementarias es la de presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación, que sí hubiera sido lo procedente.

En este sentido, el art. 122.2 de la LGT es muy claro. Porque *"Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a*

compensar inferior a la anteriormente autoliquidada". Por tanto, en estos casos de corrección en orden a determinar una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar la vía procedimental a seguir es la de las autoliquidaciones complementarias. Sin embargo, "En los demás casos –dispone a continuación el precepto-, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley", según el cual *"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente"*.

Por consiguiente, en los demás casos distintos a una corrección de la autoliquidación con la que se pretende determinar un mayor importe a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar el camino procedimental a seguir es el de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

5. La falta de requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

El propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, haciéndose eco de los argumentos empleados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, parece plantearse el que la denominada por la entidad autoliquidación complementaria fuera tratada como una solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Sin embargo, rechaza tal posibilidad puesto que "no reúne los requisitos necesarios para iniciar un pro-

cedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT”.

Desconocemos las razones más concretas en base a las cuales pudo entenderse que la denominada autoliquidación complementaria “no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT”. Pero desde nuestro punto de vista, a partir de una autoliquidación como la que se presentó, formalmente correcta en cuanto a la utilización del modelo adecuado, fácilmente identificable al ser calificada como autoliquidación complementaria del ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades y completa al menos de modo aparente en cuanto a su contenido en el que se introduce una concreta y específica modificación respecto a la presentada con anterioridad, lo que tenía que haber hecho la Administración Tributaria es haberla calificado como una solicitud de rectificación de autoliquidaciones debiendo haber tramitado en consecuencia el correspondiente procedimiento administrativo⁸. O por lo menos, ante el incorrecto cauce procedimental empleado por el obligado tributario para corregir una autoliquidación en orden a determinar una mayor cantidad a deducir en períodos posteriores, requerir la subsanación de los defectos advertidos o la aclaración de esa denominada autoliquidación

complementaria en la que se realiza algo que no puede hacerse a través de ella sino por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Lo que, sin embargo, no es admisible, en nuestra opinión, es iniciar un procedimiento de comprobación tras la presentación de esa llamada autoliquidación complementaria que en realidad sólo podía ser tratada como una solicitud de rectificación, de acuerdo a las razones que hemos señalado con anterioridad, conforme a las cuales también debe rechazarse su posible consideración como una declaración sustitutiva. Esto es, sin embargo, lo que hizo la Administración Tributaria.

Esa inadmisibles iniciación de un procedimiento de comprobación tras la solicitud de rectificación de autoliquidación que debía entenderse producida con la llamada autoliquidación complementaria, además, es especialmente clara teniendo en cuenta que ha sido en fechas recientes cuando se ha introducido la posibilidad, antes no prevista de modo expreso, de que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones finalice con el “*inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación*” (art. 128.4 del Reglamento de

⁸ Como pone de relieve el profesor F. Clavijo Hernández, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, en M. Villar Ezcurra, (Dir.) y A. Martínez Lafuente, C. Albiñana Cilveti y P.M. Herrera Molina, (Coord.), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, volumen II, IEF, Madrid, 2008, pág. 1694, el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidaciones “constituye el acto que, *per se*, inicia el procedimiento de rectificación de manera vinculante para la Administración, quien no tiene otra alternativa que tramitarlo hasta su terminación, sin perjuicio, obviamente, de que la resolución sobre la rectificación sea positiva o negativa para el obligado, lo que dependerá, exclusivamente, de que la solicitud se ajuste o no a la Ley”.

Gestión e Inspección, tras la modificación introducida en el mismo por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero). De modo que una vez iniciado dicho procedimiento de rectificación con la solicitud del obligado tributario éste debería finalizarse “*mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación*” (art. 128.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria), en coherencia con el carácter de procedimiento iniciado a instancia de parte que es el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones⁹. Aunque lo cierto es que cuando se produjeron los hechos enjuiciados en esta sentencia aún no estaba vigente el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2008.

V. LA NO REALIZACIÓN DEL TIPO INFRACOR DE DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS A DEDUCIR EN LA CUOTA DE DECLARACIONES FUTURAS

Pero es que, además, la debida consideración de la denominada autoliquidación complementaria como una solicitud de rectificación de la autoliquidación, de acuerdo a las razones señaladas, constituye algo que tiene gran relevancia a efectos de la infracción que se entiende cometida y la sanción que como consecuencia de ello se impone a la entidad por determinar o acre-

ditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras¹⁰.

En este sentido, si la llamada autoliquidación complementaria presentada por la entidad debía haber sido tratada como lo que en realidad únicamente podía ser, una solicitud de rectificación de autoliquidación, con ella no se hubiera podido cometer el tipo infractor de acreditar o determinar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras. Porque la acreditación o determinación improcedente de cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras, tipificada como infracción tributaria, únicamente puede darse cuando se realiza a través de un acto del obligado tributario que da inicialmente efectos de cara al futuro a esas cantidades. Esto se da, en efecto, por lo que se refiere a los tributos autoliquidados, en una autoliquidación. Pero esto no se da, en nuestra opinión, en una simple solicitud de rectificación de autoliquidación.

Esto es algo, por otra parte, que ha tenido en cuenta el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias en alguna sentencia posterior, aunque en un caso no idéntico al aquí enjuiciado.

Se trataba de un supuesto en el que tras la presentación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades dentro de

⁹ F. Clavijo Hernández, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, cit., págs. 1694-1695.

¹⁰ Sobre este tipo infractor E. Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo, *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 170 y ss; F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 20ª ed., Civitas-Thomson, Navarra, 2010, págs. 410 y ss.

plazo, el obligado tributario presentó una autoliquidación complementaria de la anterior de la que resultaba una determinada cuota a devolver. Es decir, utilizó la vía de la autoliquidación complementaria en un supuesto en el que lo procedente era haber presentado una solicitud de rectificación de autoliquidación. Sin embargo, la Administración Tributaria atribuyó efectos a la mencionada autoliquidación complementaria desde la perspectiva de la comisión de la infracción tributaria del art. 198 de la LGT de *"no presentar en plazo autoliquidaciones (...) siempre que no se haya producido (...) perjuicio económico a la Hacienda Pública"*. En concreto, entendió subsumible la conducta del obligado tributario en la previsión del apartado 2 de ese art. 198 según la cuál *"Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el art. 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo"*. Por lo tanto, aplicó la multa pecuniaria fija de 100 euros a que alude el párrafo 1º del apartado 2 del art. 198 de la LGT.

Pero el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 13 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-

Administrativo de Las Palmas, ponente D. Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres)¹¹ no considera conforme a Derecho la sanción impuesta porque la Administración tributaria no debió dar a aquel acto realizado por el obligado tributario utilizando el modelo de autoliquidación el valor de una autoliquidación complementaria a la vista de las previsiones del art. 122.2 y 120.3 de la LGT. Por el contrario, debió entender que la actuación del obligado tributario era una solicitud de rectificación de autoliquidación, lo que determinaba la no inclusión de la conducta realizada en el tipo infractor mencionado del art. 198.2 de la LGT que se refiere, en lo que ahora interesa, a las autoliquidaciones complementarias presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo con posterioridad a unas autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos y no a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que se habían presentado dentro de plazo.

De este modo, puede afirmar el tribunal que "este art. 120.3, que es el que -por imperativo de lo dispuesto en el art. 115.2 LGT- la Administración debió aplicar de oficio a la "declaración con solicitud de devolución" presentada fuera de plazo por la recurrente, establece que *"cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente"*. Luego, si, como acertadamente advierte la representación procesal de la actora, la actuación de su patrocinada debió ser califi-

¹¹ Normacef Fiscal, NFJ037859.

cada por la Administración como una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2006, es manifiesto que su conducta no encaja en la descripción típica del precepto sancionador aplicado” (FJ. 3º).

Es cierto que el art. 195.1 de la LGT, a la hora de tipificar la conducta infractora de “*determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros*” no prevé de forma expresa que esa determinación o acreditación improcedente deba realizarse a través de una autoliquidación, por lo que no podría llevarse a cabo por medio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, que es lo que hemos afirmado con anterioridad. A diferencia de lo que ocurre, por el contrario, en el tipo infractor del art. 198.2 de la LGT enjuiciado por la última sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que acabamos de citar, en el que sí se menciona expresamente que la infracción se comete por la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de “*una autoliquidación (...) complementaria*” posterior a una previa autoliquidación incompleta, inexacta o con datos falsos presentada en plazo, lo que conduce con facilidad a la conclusión a la que llega el tribunal canario de que si no se está ante

una autoliquidación complementaria, sino ante una solicitud de rectificación de autoliquidación no se puede cometer aquella infracción.

Sin embargo, se ha considerado por la jurisprudencia que esa determinación o acreditación improcedente sancionada por la norma sólo puede darse cuando se producen con ocasión de la formulación de autoliquidaciones, es decir, únicamente cuando estamos en presencia de uno de estos actos tributarios. Y no, por tanto, cuando esa determinación o acreditación tenía lugar en una fase previa de solicitud sin efectos directos de autoliquidación tributaria (sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1997, RJ 1997, 6202).

Además, esta misma idea de considerar que sólo podrá producirse mediante una autoliquidación la conducta infractora de acreditar o determinar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras (aunque según la tesis más extendida, dicha autoliquidación no es sólo aquella en la que por primera vez se determinan dichas cantidades, sino también aquellas otras posteriores en las que simplemente se recogen de nuevo las cantidades determinadas en una o varias autoliquidaciones anteriores¹²) guarda

¹² Sobre esta problemática acerca de “si resulta sancionable la acreditación incorrecta de partidas o bases que se reitera sucesivamente en las autoliquidaciones posteriores, a la espera de compensación”, B. Sesma Sánchez y E. Cordero González, “La infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir en la base o en la cuota”, en J. Arrieta Martínez De Pisón, M.A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi-Thomson, Navarra, 2010, págs. 962-963; y, C. Gómez-Mourello Castelo, *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005, págs. 382 y ss. Como ponen de relieve las primeras autoras citadas, mientras el TEAC ha entendido que sí puede constituir esa infracción tributaria “la consignación de bases impositivas negativas que no se ajustan a las inicialmente declaradas en las declaraciones que median entre la inicial y aquella en que esas bases negativas se compensen, siempre que no se hubiera sancionado en la declaración originaria de las mismas” (RTEAC de 23 de mayo de 2003, JT 2003, 1133), órganos jurisdiccionales como el Tribunal Superior de Justicia de Canarias han calificado esos supuestos como infracciones simples (conforme al antiguo régimen sancionador tributario), esto es, infracciones sin perjuicio económico (STSJ de Canarias, Las Palmas, de 1 de julio de 2005, JUR 2005, 217067, y de 6 de febrero de 2009, JUR 2009, 210720).

coherencia con la idea de que con ella se trata de recoger una conducta preparatoria de una defraudación futura¹³. Pero no, en nuestra opinión, una conducta remotamente preparatoria (se solicita una rectificación de la autoliquidación en orden a determinar una mayor cantidad a deducir en el futuro, lo que se hace de modo improcedente al no ser acorde con el ordenamiento jurídico), sino una conducta directamente preparatoria (se presenta una autoliquidación determinando dicha cantidad a deducir en el futuro, lo que posibilita sin más su posible deducción posterior cuando exista una cuota positiva a la que aplicarse).

VI. CONCLUSIÓN

El Tribunal de Justicia de Canarias, en su sentencia de 26 de junio de 2009, llega a la conclusión de que una llamada autoliquidación complementaria que determina una mayor cantidad de deducciones a aplicar en ejercicios futuros de la que recogía una autoliquidación anterior debe ser considerada como una declaración sustitutiva de aquella por medio de la cual se cometió la infracción tributaria por determinar partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras del art. 195 de la LGT, al ser aquel mayor importe de deducciones determinado improcedente.

Sin embargo, en nuestra opinión, la determinación de una mayor cantidad a

deducir o aplicar en ejercicios futuros no puede hacerse a través de una autoliquidación complementaria, sino por medio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, de acuerdo a las previsiones recogidas en el art. 120.3 y 122.2 de la LGT y de su normativa reglamentaria de desarrollo. Por este motivo, ante la autoliquidación presentada por la entidad para tal finalidad, la Administración Tributaria debió calificarla como solicitud de rectificación de autoliquidación tramitando a partir de ella el correspondiente procedimiento administrativo. Y no, como sin embargo hizo, calificando dicha autoliquidación complementaria como una declaración sustitutiva, lo que no es admisible al tratarse el Impuesto sobre Sociedades un impuesto autoliquidado y al prever únicamente aquella normativa general autoliquidaciones complementarias y no autoliquidaciones sustitutivas.

Además, puesto que el mayor importe de deducciones a aplicar en ejercicios futuros se hizo por la entidad en una que no podía ser sino una simple solicitud de rectificación de autoliquidación no se pudo haber cometido el tipo infractor de acreditar o determinar improcedentemente partidas a deducir en el futuro, puesto que esta infracción sólo puede cometerse, en supuestos como el enjuiciado, por medio de una autoliquidación.

¹³ Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, cit., págs. 410-411; L. Malvárez Pascual, “La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota”, en J. Arrieta Martínez De Pisón, M.A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez, (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi-Thomson, Navarra, 2010, págs. 978 y ss.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA 357/2009, DE 26 DE JUNIO, DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LAS PALMAS)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Don Alfonso Rincón González-Alegre

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Se impugnan en el presente proceso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 31 de mayo de 2007 recaída en la reclamación económico-administrativa número 35/01994/2006 y acumulada 4675/06 así como los actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2003 y de imposición se sanción derivada de la regularización.

La correcta delimitación de lo que ha de resolverse exige partir de los siguientes hechos relevantes:

La recurrente presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 en fecha 26 de julio de 2004, en la cual declaró en las casillas 865 y 887 la cantidad de 27.804,64€, como Deducciones pendientes de aplicación. Posteriormente, el 7 de octubre de 2004, presentó lo que llamó una declaración complementaria en la que consignaba en las casillas 865 y 887 la cantidad de 60.389,43€.

Iniciado procedimiento de verificación de datos y a requerimiento de la Administración, la recurrente presentó escrito el 26 de mayo de 2005 acompañado de documentación en el que se ratifica lo declarado el 26 de julio de 2004 y no lo consignado en denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004. El 8 de agosto de 2005 se notificó a la interesada propuesta de liquidación provisional junto a trámite de audiencia correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 iniciándose procedimiento de comprobación limitada con objeto de aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados y comprobados en concepto de deducciones por inversiones en Canarias. El 28 de septiembre de 2005 se notificó a la reclamante la liquidación provisional regularizando las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación procedentes del ejercicio 2001 que se redujeron en 32.584 euros resultando un saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros de 27.804 euros.

El 31 de octubre de 2005 la obligada tributaria interpuso recurso de reposición siendo el mismo desestimado.

El 19 de octubre de 2003 se notificó acuerdo de inicio junto a trámite de audiencia de procedimiento sancionador por la posible comisión de la infracción grave de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir de la cuota declaraciones futuras en la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003. El 13 de diciembre de 2005 se notificó el acuerdo de imposición de sanción por importe de 11.404 euros. Contra el acuerdo anterior se interpuso recurso de reposición el 30 de diciembre de 2005 que fue desestimado.

El acto de liquidación, coincidente con la declaración de 26 de julio de 2004, toma como punto de partida de la regularización la denominada declaración complementaria de octubre de 2004. En esta misma declaración se funda la sanción. El recurrente entiende que es procedente la inadmisión de esta declaración complementaria en aplicación del artículo 122 de la LGT y es válida la efectuada en escrito de fecha 26 de mayo de 2005 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la misma Ley. Por eso mismo, no se ha incurrido en la conducta descrita en el artículo 195 LGT ni existe un comportamiento culpable.

El Abogado del Estado se opone indicando que «como bien señala el TEAR en la resolución recurrida "(...) la indebida identificación como declaración complementaria de una declaración sustitutiva no implica irremediadamente que la Administración Tributaria se encuentre obligada a ignorar la información facilitada por el obligado tributario utilizando el cauce procedimental

inadecuado. En este sentido, el art. 108.4 de la Ley 58/2003 dispone que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Hay que tener en cuenta -sigue diciendo- que el escrito presentado el 26 de mayo de 2005 no surte efecto alguno en orden a iniciar procedimiento de gestión tributaria en los términos del art. 98.1 Ley 58/2003, por estar en tramitación el procedimiento de verificación de datos iniciado el 25/4/2005.

De todo lo anterior resulta acreditado que la entidad recurrente cometió la infracción prevista en el art. 195 LGT».

SEGUNDO. La cuestión litigiosa se centra en determinar la eficacia de la inicialmente denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004 sobre la que se asienta la regularización y la sanción, y del escrito de 26 de mayo de 2005.

El TEAR sostiene que se trata de una declaración sustitutiva (artículo 122.3 LGT), calificación que la Sala comparte, pues trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004, no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria y no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT. No se sabe por qué motivo no habría de tenerse en cuenta.

Por otra parte, como señala el Abogado del Estado, el escrito presentado el 26 de mayo de 2005 no surte efecto alguno en orden a iniciar procedimiento de gestión tributaria en los términos del art. 98.1 Ley 58/2003, -en este caso un procedimiento de rectificación de autoliquidación- por estar en tramitación el procedimiento de verificación de datos iniciado el 25/4/2005.

De ello se desprende que la regularización practicada sobre la referida declaración sustitutiva es correcta; y aquí entra la sanción.

TERCERO. El artículo 195 de la LGT dice:

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. (...)

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.»

La infracción fue cometida en la declaración sustitutiva de 7 de octubre de 2004 al declarar una partida de deducciones para ejercicios futuros muy superior a la procedente. Resulta, cuanto menos, llamativa la alegación de error en esta segunda declaración que, precisamente, tenía por objeto sustituir una declaración anterior que, curiosamente, no incurrió en error. Que pretenda rectificar el «presunto error» -el segundo- una vez iniciado un procedimiento de comprobación no hace si no abundar en la existencia de un grado de culpabilidad superior a la negligencia simple.

Por todo lo anterior procede desestimar el recurso contencioso-administrativo.

CUARTO. No se aprecian meritos para efectuar condena en costas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales (...) en representación de (...), contra los actos a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución.

Todo ello, sin imposición de costas procesales.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma no

cabe recurso alguno. Llévase el original al libro de sentencias.

Por esta nuestra Sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a las actuaciones, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el mismo Magistrado-Ponente, estando celebrando audiencia pública en Las Palmas de Gran Canaria en el día de la fecha, de lo que yo el Secretario doy fe.