

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 29 Jun. 2020, Rec. 3131/2017

Nº de Recurso: 3131/2017

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen especial de empresas de reducida dimensión. Aplicación a una entidad cuyos ingresos provengan de arrendamientos de inmuebles. Sigue la doctrina establecida por la STS 18 jul. 2019, cambiando el anterior criterio. La aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del del Título VII del TRLIS, no puede ser condicionada a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la LIRPF, sino que sólo requiere que cuando se trate de una actividad económica de alquiler de inmuebles que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado TRLIS. Criterio reiterado.

El TEAC estima en parte recurso de alzada interpuesto contra resolución dictada por el TEAR Canarias, en relación a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010, y el acuerdo de imposición de sanción dictado como consecuencia de la liquidación practicada.

Aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión en los casos en que la actividad ejercida sea el arrendamiento de inmuebles

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 29 de junio de 2020

RECURSO: 00-03131-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Ax SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central, por D. **Axy**, NIF ..., en nombre y representación de la entidad **Ax SL**, NIF ... (en adelante la entidad o la recurrente), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, el 27 de febrero de 2017, en relación a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010, y el acuerdo de imposición de sanción dictado como consecuencia de

la liquidación practicada, ambos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Canarias de la AEAT

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 15/06/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 11/04/2017 contra la resolución dictada por el TEAR de Canarias, identificada en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

SEGUNDO.- Se iniciaron actuaciones inspectoras, por parte Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Canarias de la AEAT a cargo de la mercantil **Ax SL**, el 26 de enero de 2013, teniendo aquellas carácter parcial por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), limitadas inicialmente a la comprobación de la dotación Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) de los ejercicios 2008 a 2010, la materialización, en esos ejercicios, de las reservas dotadas entre 2004 a 2006 y a la permanencia de las inversiones realizadas con la materialización de las RIC dotadas de 2001 a 2003.

Posteriormente, el 29 de mayo de 2013, se ampliaron las actuaciones inspectoras, incluyéndose en la comprobación el tipo de gravamen aplicable.

TERCERO.- Como resultado de tales actuaciones inspectoras, se concluyó procedente proponer la regularización de la situación tributaria del obligado, mediante acta de disconformidad, incoada el 19 de junio de 2013, frente a la que el obligado no presenta alegaciones.

El fundamento de dicha propuesta radica en que, a juicio de la Inspección, ha quedado acreditado que la entidad no ejercía la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica a efectos tributarios, no reuniéndose, a tal efecto, los requisitos establecidos para ello en la normativa aplicable - concretamente, los establecidos en el artículo 27.2 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas: contar, para el ejercicio de la actividad, con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Además, se enfatiza que no parece que la entidad tuviera una carga de trabajo tal que justificase la necesidad de cumplir con dichas exigencias.

Por ello, señalando también que no son aptos para la dotación de la RIC los resultados de naturaleza financiera (tanto los derivados de la participación en fondos propios como de la cesión a terceros de capitales propios ya sean inversiones financieras permanentes o temporales), se niega la validez de las dotaciones a la RIC realizadas por la entidad en cada uno de los ejercicios objeto de la comprobación (2008 a 2010).

Asimismo, habiéndose concluido que el obligado tributario no realizaba una actividad económica, se determina que las inversiones que ha realizado no pueden considerarse aptas a efectos de cumplir con las exigencias de materialización de las RIC dotadas en ejercicios anteriores (2004 a 2006), pues, en ningún caso, estarán afectas a la realización de una actividad empresarial (requisito esencial). Por ello, se propone reintegrar, en la base imponible de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 determinados importes, que proceden de las reservas dotadas en 2004, 2005 y 2006.

Y, por el mismo motivo, se entiende incumplido el requisito de permanencia para las inversiones, efectuadas en ejercicios anteriores, con las que se había llevado a cabo la materialización de las RIC dotadas entre 2001 y 2003. Este ajuste, como debe efectuarse en el primer ejercicio en el que el derecho a liquidar no se encuentre prescrito, que en este caso es 2008, la propuesta determina que procede reintegrar, en la base imponible de ese ejercicio 2008, determinados importes sobre la base

del incumplimiento del requisito de permanencia de las inversiones realizadas con la materialización de las RIC dotadas de 2001 a 2003.

Finalmente, y también con el fundamento de haberse concluido que la entidad no ejercía una actividad económica, se concluye que el sujeto pasivo no tendría, a efectos del IS, la consideración de empresa, por lo que no le serían de aplicación, siguiendo la doctrina del Tribunal Central, los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión; por ello, el tipo de gravamen aplicable sería, por tanto, el general, en lugar del reducido aplicado por la entidad en sus declaraciones.

Se dicta el correspondiente acuerdo de liquidación que es notificado a la entidad, finalmente, el 23 de diciembre de 2013, tras varios intentos de notificación.

CUARTO.- Derivado de la liquidación practicada, y considerando la Inspección que la conducta de la entidad pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se promueve procedimiento de imposición de sanción, resultando, efectivamente, una resolución por el que se impone, a la entidad, una sanción por entender que es responsable de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 LGT, por dejar de ingresar la deuda derivada de la correcta liquidación del tributo en cada ejercicio.

QUINTO.- No conforme con los actos administrativos descritos, la entidad interpone sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Canarias, que las resuelve de forma acumulada, confirmando la liquidación practicada pero anulando la sanción impuesta.

SEXTO.- No comparte el obligado el criterio expuesto por el TEAR de Canarias en su resolución, por lo que interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central, manifestando, en esencia, las mismas alegaciones que formuló en primera instancia ante el TEAR:

Cuestión de índole formal o procedimental, referido a que se habían paralizado, las actuaciones de comprobación, durante un plazo superior a seis meses de forma injustificada por parte de la Administración, lo que supone, de acuerdo con el artículo 150.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), que habría prescrito el derecho de la Administración a comprobar / liquidar alguno de los ejercicios objeto del expediente, dando lugar a la anulación de la liquidación practicada.

En cuanto al fondo de la regularización practicada, defiende que las dotaciones a la RIC son conformes a Derecho, y que sí se cumplían los requisitos para mantener las RIC dotadas en ejercicios anteriores;

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de la resolución del TEAR de Canarias impugnada, lo que implica analizar el pronunciamiento de éste sobre las cuestiones que, derivadas del expediente, se plantearon en la primera instancia.

TERCERO.- La primera de las alegaciones planteadas por la entidad recurrente se refiere a una cuestión procedimental cual es que en el marco de las actuaciones inspectoras se produjo un período

de más de seis meses sin actuaciones sin razones justificadas; en concreto, se refiere la entidad al período de tiempo transcurrido desde que se firmó el acta de disconformidad (19 de junio de 2013) hasta que se produjo efectivamente la notificación del acuerdo de liquidación (23 de diciembre de 2013). La entidad mantiene, como ya hizo ante el TEAR de Canarias, que dicho período sin actuaciones determina que se deban tener en cuenta las consecuencias, en cuanto a la prescripción, recogidas en el artículo 150.2 LGT.

Como ya hiciera el TEAR de Canarias, este Tribunal Central no comparte el planteamiento de la entidad recurrente por las siguientes razones legales:

La primera, es la normativa reguladora de la tramitación de las actas de disconformidad, contenida en los artículos 157 LGT y artículo 188 del RD 1065/2007, 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), según los cuales (el subrayado es nuestro):

Artículo 157. Actas de disconformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.
2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.
3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.
4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.
5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

Por su parte, el artículo 188 RGAT dispone (el subrayado es nuestro):

Artículo 188. Tramitación de las actas de disconformidad.

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

El plazo para formular alegaciones es un derecho que corresponde al obligado tributario, como se regula en el artículo 34 LGT:

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

- l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Como derecho que corresponde al obligado tributario por ley, es indisponible por parte de la Administración Tributaria, que ha de concederlo en todo caso, correspondiendo íntegramente al obligado hacer uso de este derecho o no. El plazo es, tal y como disponen los preceptos señalados, de 15 días cuando nos encontramos ante actas de disconformidad, salvo que el propio obligado manifieste expresamente que no va a presentarlas. Por tanto, la Administración Tributaria, en este caso, el órgano de inspección, está obligado a conceder el citado plazo y, lógicamente, debe tenerse en cuenta que son unos días en los que la Administración no puede actuar. Que el obligado, renunciando implícitamente a su derecho, no hiciese alegaciones, es una cuestión de derecho que compete al propio obligado, pero no por eso hay que restar el plazo establecido legalmente al efecto para el ejercicio de tal derecho.

De manera, que, como mínimo, el plazo de tiempo para computar si ha existido un período de tiempo superior a seis meses sin actuaciones de la Inspección, que pudiera determinar que resultase de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.2 LGT sobre las consecuencias derivadas de la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras superior a seis meses, no podría iniciarse antes de que transcurriesen esos 15 días de plazo legal obligatorio de alegaciones al acta que corresponde al obligado tributario.

A este respecto, conviene citar lo que expusimos en nuestra Resolución de 14 de febrero de 2013 (RG 1818/2011):

El criterio reiterado de este Tribunal Central (por citar las resoluciones más recientes, la de 3 de Marzo de 2010 o la de 13 de Diciembre de 2012) es considerar que la presentación de alegaciones por parte del sujeto pasivo contra la propuesta de regularización contenida en un Acta Tributaria sí debe considerarse una actuación propia del procedimiento, a estos efectos, pues siguiendo el criterio del Tribunal Supremo (Sentencia 754/2011, de 24 de Enero Rec. Casación 485/2007), el plazo que se debe conceder a todo obligado tributario que esté siendo objeto de un procedimiento inspector, legalmente establecido, supone un período de tiempo en el que la Administración no puede actuar dictando la resolución pertinente. En ese período, que se inicia en la fecha de la firma del Acta (en este caso, el 19 de Julio de 2010) y que se extiende por 15 días ¿ de acuerdo con el artículo 157.3 LGT, es el obligado tributario quien goza del derecho de actuar en el procedimiento, ya sea presentando efectivamente sus alegaciones (en este caso lo hizo el 4 de Agosto de 2010), renunciando expresamente a plantearlas, o, simplemente, dejando que transcurra el plazo sin manifestarse en uno u otro sentido. Pero lo cierto es que hasta que alguno de los supuestos citados se produzca, la Administración Tributaria no puede llevar a cabo actuación alguna, por lo que no puede considerarse dicho período dentro de lo que sería el período de "paralización injustificada del procedimiento por causas no imputables al obligado tributario".

Con ello no se está decidiendo en contra del criterio del Tribunal Supremo (Sentencia de 13 de Diciembre de 2010) expuesta por el reclamante (que considera que el escrito de alegaciones en vía de gestión tributaria no tiene virtualidad interruptiva de la prescripción), pues lo que se está decidiendo es si, independientemente de sus efectos acerca de la prescripción, la presentación de alegaciones contra un Acta de Disconformidad, o, más concretamente, el preceptivo trámite que la normativa reguladora del procedimiento inspector prevé, influye en la apreciación, o no, de un período de interrupción injustificada a los efectos del ya citado artículo 150.2 LGT. Y, como ya se ha dicho, la postura de este Tribunal Central es que sólo una vez presentadas tales alegaciones por el obligado tributario o, en su defecto, habiendo renunciado expresa o tácitamente (dejando transcurrir el plazo sin efectuar manifestación alguna) a tal derecho, debe comenzar a computarse el período de paralización.

Conforme ello, en este caso, constando la presentación de alegaciones contra el Acta el 4 de Agosto de 2010, no sería hasta pasado el 4 de Febrero de 2011 cuando se verificaría un período de paralización superior a 6 meses; habiéndose notificado la liquidación el 1 de Febrero de 2011, no se

aprecia la paralización en los términos del artículo 150.2 LGT, procediendo la desestimación, en este punto, de la presente reclamación.

En definitiva, procede confirmar el criterio expuesto por el TEAR sobre esta cuestión, cuyos razonamientos compartimos plenamente.

CUARTO.- La primera de las cuestiones de fondo planteada por la entidad recurrente, se refiere a la dotación de la Reserva por Inversión en Canarias (RIC), que la inspección determinó que no era procedente, y en el mismo sentido se manifiesta la resolución del TEAR de Canarias.

Es necesario, por tanto, acudir en primer término al artículo 27 de la Ley 19/1994, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que dispone (el subrayado es nuestro):

Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias.

1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007.

Por tanto, es necesario y constituye un requisito esencial para que resulte procedente la aplicación del incentivo señalado, que el beneficio del que se detraen los importes destinados al RIC, derive del ejercicio de actividades económicas.

Y este criterio relativo a la imposibilidad de que aquellos resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio de una actividad económica sean aptos para la dotación de la RIC ha sido mantenido reiteradamente por este Tribunal Central, entre otras, en las resoluciones de 28-09-2006 (RG 636/05), 15-02-2007 (RG 4305/04), 15-09-2010 (RG 6901/08) y 16-02-2012 (RG 2571/10). Reafirmando, además, dicho criterio el Tribunal Supremo en sentencia de 24-09-2014 (rec. 2892/2012), donde señala:

Es clara la necesidad de que en los establecimientos se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, o,

lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

Este es el criterio reiterado de la jurisprudencia de esta Sala, de la que son últimos ejemplos las Sentencias de 7 de abril, 6 y 22 de mayo de 2014 (recursos de casación 4079/2011, 314/2012 y 14/2012, respectivamente)

Es cuestión fundamental, por tanto, determinar qué se entiende por ejercicio de actividades económicas a efectos de la aplicación del controvertido beneficio fiscal, siendo importante destacar que, por exigencia de la norma y porque se prevé en la exposición de motivos de la ley, la finalidad de la regulación que la misma se contiene es propiciar y fomentar la actividad económica en las islas Canarias, se recoge expresamente lo siguiente:

Los principios estratégicos que informan a este esquema suponen:

Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial.

Resulta especialmente relevante, teniendo en cuenta las concretas características de la entidad aquí interesada y los hechos acreditados en el expediente, si la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles puede considerarse como una actividad económica o no. A estos efectos, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que "se entenderá que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

En el acuerdo de liquidación, se fundamenta la eliminación del beneficio derivado de la RIC, distinguiendo los tres tipos de fuentes de ingresos que obtiene la entidad recurrente en los ejercicios sometidos a comprobación, ingresos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, los ingresos derivados de la atribución de rentas de la **Comunidad de Propietarios del Complejo M** y los ingresos financieros, en los siguientes términos:

En el reglamento de desarrollo de la norma, aprobado por RD 1758/2007, de 28 de diciembre, se proscribió expresamente en su artículo 5.2.d) el beneficio procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como de la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros, de tal suerte que de entrada puede afirmarse que los beneficios obtenidos por **Ax SL** derivados de los ingresos financieros indicados en la tabla desglosada anterior no son aptos como base de dotación a RIC por expresa disposición normativa.

La **Comunidad de Propietarios del Complejo M** (...), está formada por dos comuneros (dos sociedades limitadas), que participan al 50% en la misma. Se trata de la entidad objeto de comprobación, es decir, **Ax SL** y la sociedad **Bzk SL** (...).

Durante las actuaciones se pudo constatar que la **Comunidad M** (antes de que estuviera contratado D. **Cxp**, el hijo del administrador), celebra el 28 de abril de 2000 un contrato de arrendamiento con **W, SA** (...), por el cual se cede en arrendamiento la totalidad del complejo turístico que conforma dicha comunidad, formado por 36 bungalows y sus correspondientes instalaciones y zonas comunes. El contrato expira el 31 de octubre de 2010. Se pacta el pago de una mensualidad fija que se

ingresará en la cuenta corriente titularidad de la comunidad de propietarios. De acuerdo con el contrato firmado, el arrendatario se hará cargo de obras de reforma, mantenimiento y conservación, pólizas de seguros, IBI....

Pese a que la comunidad se dio de alta en el epígrafe correspondiente al arrendamiento de inmuebles, en el 2000 ¿en la misma fecha en la que se dio de alta **Ax SL** ¿, la única operación que se realiza es la cesión de la totalidad del complejo a un tercero, el cual se ocupa de la gestión y explotación del mismo, satisfaciendo al arrendador cedente ¿la Comunidad de propietarios unas rentas mensuales fijas (ni tan siquiera se asume el riesgo que se deriva de una mayor o menor ocupación turística, temporadas altas y bajas...), es decir, que la Comunidad durante los ejercicios comprobados no desarrolla por sí misma explotación alguna en el citado complejo y simplemente cobra una renta fija estipulada por contrato.

Así pues, dado que la Comunidad de Propietarios no realiza actividad económica alguna al ceder el complejo en explotación a cambio de una renta fija, tampoco las rentas imputadas por aquella al obligado tributario **Ax SL** pueden calificarse como provenientes de una actividad económica. De esta forma, la atribución de rentas por la **Comunidad de Propietarios M** tampoco forma parte de la base de dotación a RIC para los ejercicios comprobados en sede de **Ax SL**, por expresa disposición normativa, que recordemos exige la procedencia de una actividad económica de los beneficios con los que se pretende dotar la RIC.

Por todo lo expuesto, las dotaciones a RIC efectuadas en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 son improcedentes en su integridad, dado que la totalidad de fuentes de ingreso de la entidad **Ax SL** quedan fuera del marco de exigencias normativas para el disfrute del referido incentivo fiscal.

Este TEAC ya ha manifestado en otras ocasiones que, siguiendo a lo que concluye la Dirección General de Tributos, en el caso de actividades económicas desarrolladas por una entidad en régimen de atribución de rentas, es necesario que todos los miembros de la entidad realicen de forma personal, habitual y directa la ordenación de factores de producción; en caso contrario, las rentas procedentes de la actividad económica sólo se han de atribuir a los miembros que participen en dicha ordenación y las cantidades satisfechas al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica tendrán la naturaleza de rendimientos del capital -mobiliario o inmobiliario- (consulta vinculante V3400-13, de 21 de noviembre):

Las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes y sociedades civiles, entre otras) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF. Por su parte, el artículo 88 de la LIRPF establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

En cuanto al concepto de rendimientos de actividades económicas, el primer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF establece que "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de

rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad. De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los comuneros o socios según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada.

Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital. Teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades efectivamente satisfechas tendrán a efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas la calificación de rendimientos del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.4.c) de la LIRPF: Rendimientos derivados del arrendamiento de negocios, a integrar en la base imponible general por aplicación del artículo 48 de la LIRPF.

Correlativamente y por lo que respecta a la socia que desarrolla la actividad económica imputándose la totalidad de los rendimientos de la actividad, las cantidades efectivamente satisfechas al otro socio tendrán, en caso de que el rendimiento de la actividad económica se determine mediante el método de estimación directa, lo que es el caso, el carácter de gastos deducibles para la obtención de los ingresos de la actividad económica realizada, estando sometidos dichos pagos a retención en los términos establecidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto.

Y este mismo criterio se recoge en la resolución de este TEAC de fecha 12-01-2017 (RG 5146/13),

En el presente caso, nos encontramos con que quien realiza una actividad económica es la Comunidad de Explotación, entidad sin personalidad jurídica de las referidas en el artículo 35.4 LGT, tratándose a efectos del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de atribución de rentas, las cuales no tributan por el Impuesto sobre Sociedades según el artículo 6,3 del TRLIS, estableciéndose en el artículo 6.1 del TRLIS:

"las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.a del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo".

A estos efectos el artículo 88 de la Ley 35/2006 establece que "las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".

En consecuencia, como señala la Inspección según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, los comuneros de una entidad en régimen de atribución de rentas que realiza una actividad económica tendrían derecho a disfrutar del beneficio fiscal de la RIC si dichos comuneros realizan de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción recayendo los efectos jurídicos y económicos de la actividad sobre ellos. En caso contrario, si los comuneros no participaran en dicha ordenación de los factores de producción, si no ejercen de forma personal y directa la explotación, las rentas obtenidas tendrían para ellos la consideración de un mero rendimiento del capital mobiliario.

De acuerdo a la doctrina y jurisprudencia en la materia, comparte este Tribunal el criterio de la inspección, por cuanto el ejercicio de una actividad económica supone la ordenación por cuenta propia de todos los medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad que en concreto en el caso de las imputaciones de la Comunidad de bienes, no se cumple para el comunero **Ax SL**, entidad recurrente, que no realiza ningún tipo de actividad económica en relación con los beneficios que se le imputan. De manera que estos rendimientos no son apropiados para la dotación de la RIC.

QUINTO.- En cuanto al ejercicio de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, que es el supuesto concreto que aquí se plantea, han de cumplirse los requisitos de local y persona empleada a jornada completa. Conforme a los datos contenidos en el acuerdo de liquidación, y que se recogen igualmente en la resolución del TEAR de Canarias, a señalar entre los más destables:

- que el local que mantiene la entidad que es desde el que se realiza la actividad, se trata de un trastero, ubicado dentro de un edificio en el que tiene su residencia habitual el administrador y socio mayoritario de la entidad, no tiene salida al exterior, no hay carteles que indiquen su existencia.
- El empleado es el hijo del administrador, que, además, señala que tiene otras ocupaciones al ostentar el cargo de ... de la Federación de Empresarios de ...
- Asimismo, durante 2008, no se firmó ningún contrato de arrendamiento, en 2009, se celebra un solo contrato, y en 2010 dos y además los arrendamientos en vigor son de larga duración.

Todo ello, pone en evidencia que, en los ejercicios comprobados, la entidad no realiza actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Es amplia la doctrina de este Tribunal Central en la materia, pudiendo referirnos a la resolución del TEAC de fecha 28 de mayo de 2013 (R.G.: 4909/2009) ya mencionada por el TEAR que expresa:

"De lo expuesto en los apartados anteriores resulta que la actividad realizada es un arrendamiento, sin que quepa considerarla integrada en la actividad de promoción a través de la que se construyeron los inmuebles arrendados. Por lo tanto, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, y debe valorarse el alcance que tiene la ausencia de los dos requisitos allí establecidos, el local y el empleado, hecho que no se discute.

La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación (aunque en algún caso ha sido recogida por las resoluciones de este TEAC de 20/12/2012, R.o. 1697/2011 y R.O.: 266/11, con análogo valor ya que en ellas tampoco la aplicación de los requisitos del artículo 25.2 era decisoria) o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto.

A la vista de lo expuesto, este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R. O. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R. o. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.o. 254/2006), a tenor de las cuales se entiende que el

precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que "únicamente" se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.

Debe partirse de que, a la hora de valorar si una determinada entidad ejerce, o no, una actividad económica a efectos tributarios, es la normativa reguladora del IRPF la que debe tenerse en cuenta, y más concretamente, lo que recoge el artículo 27 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), en el que se aborda la tarea de elaborar un concepto de actividad económica, remarcando en primer lugar una definición general seguida de una regulación específica para una actividad concreta, el arrendamiento de inmuebles, regulación específica que el legislador ha venido considerando necesaria para facilitar la delimitación de los casos en los que esta actividad es, en realidad, una mera obtención de rendimientos del capital o de la mera tenencia de los activos de aquellos otros en los que hay verdadera actividad de ordenación de medios. En contra de lo que cabría esperar, es este segundo apartado, el que fija reglas específicas para la actividad de arrendamiento de inmuebles, el que ha ocasionado muchos más problemas interpretativos, tanto de los perfiles de cada una de las dos circunstancias de hecho a que alude (a las que nos referiremos como regla del local y empleado) como del valor jurídico que su presencia o su ausencia tiene. Y, obviamente, ello ha dado lugar a abundantes pronunciamientos de todos los intérpretes de la norma fiscal, tanto de la Administración como de los Tribunales de Justicia, disponiendo en los últimos años de una serie de sentencias del Tribunal Supremo que, obvio es decirlo, son las que han de marcar la pauta interpretativa a seguir, por lo que a ellas acudimos.

Así, por ejemplo, el Alto Tribunal ya ha dejado claro que cuando no estamos ante la actividad exclusiva de alquiler de inmuebles, las reglas de local y empleado no son determinantes de la existencia de actividad económica. Si estamos ante un aprovechamiento de los inmuebles que va más allá del mero arrendamiento, la actividad realizada será económica a la vista de las reglas generales del referido artículo 27.1 LIRPF, siendo en esos casos la presencia o ausencia de local y empleado solo dos circunstancias más a valorar (Sentencia TS de 24 de marzo de 2010, Rec. Casación para Unificación de la Doctrina 425/2005; Sentencia TS de 28 de octubre de 2010, Rec. Casación para Unificación de la Doctrina 218/2006).

Más clarificadora aun resulta la Sentencia de 16 de abril de 2012, Rec. Casación Nº 1658/2008 ¿ aunque se refiere al artículo 25 RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas antecedente directo del artículo 27 LIRPF, contiene un razonamiento que entendemos aplicable ¿ en la que se señala que:

(...) Ciertamente es que el artículo 40.2 de la ley 18/1991, como el 25.2 de la Ley 40/1998, al utilizar la frase «[a] efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá», estableció una presunción iuris tantum para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento o la compraventa de inmuebles (...)

(...)

Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos

Por tanto, parece claro cuál es el criterio esencial que debe tenerse siempre presente: cuando la actividad desarrollada es el arrendamiento de bienes inmuebles para poder considerar que se trata de una actividad económica, es necesario que se cuente con, al menos, un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, siendo tales condiciones (local y empleado) condiciones

mínimas necesarias para lograr tal calificación, por ser indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos al objeto de la calificación de la actividad. Se ha querido poner de manifiesto, y así lo ha venido reflejando la doctrina administrativa y jurisprudencial, que del mismo modo que en aquellos supuestos en los que se realiza una auténtica actividad económica ésta no deja de serlo a pesar de no disponer de ambos elementos, en aquellos otros en los que no existe actividad económica alguna el disponer de local y empleado no hace que así sea.

Sin embargo, lo cierto es que por parte de muchos contribuyentes se ha considerado que dichos requisitos son formales en el sentido de que basta con disponer de local y empleado para que la actividad sea catalogada como empresarial. No cree este Tribunal que esta sea la finalidad del legislador puesto que tal interpretación supone que pasemos de un concepto sustantivo de actividad económica (el arrendamiento se define como actividad económica en función de su dimensión y complejidad, de ahí la necesidad de local y empleado para su gestión) a un concepto formalista (el arrendamiento se define como actividad económica si se dispone de local y empleado con independencia de todo lo demás) lo cual es contrario al mismo motivo por el que el legislador introduce los reiterados requisitos.

A este respecto, en el caso que aquí se plantea, este Tribunal Central no puede más que compartir, nuevamente, las conclusiones alcanzadas al respecto por el TEAR, al señalar que la Inspección ha acreditado, de forma suficiente, que la entidad no ejercía una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones de la entidad recurrente en este punto.

SEXTO.- Para finalizar, hemos de abordar una de las cuestiones que fue objeto de regularización en el acuerdo de liquidación y que, sin haber sido alegada por la entidad recurrente, considera este Tribunal que debe ser analizada, conforme al artículo 237.1 LGT que dispone:

Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

Se trata de la cuestión referida a la decisión tomada por la Inspección sobre el tipo de gravamen a considerar para practicar la regularización, teniendo en cuenta que el aplicado por la entidad en su declaración fue el que se establece para las empresas de reducida dimensión - recogido en el artículo 114 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS.

El órgano de inspección regulariza su situación tributaria, al considerar que le corresponde el tipo de gravamen general, y así lo fundamenta en el acuerdo liquidatorio:

7.- Tipo de gravamen aplicable.

Al no desarrollar la entidad una actividad económica, no tendría la consideración de empresa. La aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tiene por objeto reducir la tributación efectiva de las empresas de reducida dimensión que desarrollan actividades económicas, aunque sea parcialmente, por lo que no sería aplicable a las sociedades de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas (TEAC 15-02- 2007, 14-03-2008 y 30-05-2012).

El tipo de gravamen aplicable es, por tanto, el general, en lugar del reducido aplicado en su declaración.

En esta cuestión hemos de referirnos a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, que considera, que sí son aplicables los beneficios e incentivos fiscales previstos en la normativa tributaria reguladora del IS para las Entidades de Reducida Dimensión, a todas aquellas que cumplan con los requisitos objetivos que se fijan para tener tal consideración, aun cuando no se desarrolle actividad económica, jurisprudencia que se recoge en la Sentencia de 11 de marzo de 2020, rec 6299/17:

"Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

Señalando como normas jurídicas objeto de interpretación los arts. 108 y 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en su redacción por Ley 35/2006.

En dicha sentencia, después de un detallado análisis de las distintas redacciones de los citados artículos, se estableció como criterios interpretativos el siguiente:

"A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

SEGUNDO.- Aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

Dada la similitud entre el supuesto que nos ocupa y el resuelto en la sentencia antes referida, baste para resolver el presente aplicar los criterios interpretativos transcritos anteriormente.

La sentencia recurrida de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, de fecha 19 de junio de 2017, desestimó el recurso dirigido contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad valenciana de fecha 22 de marzo de 2013 en reclamación nº 03/5245/11 y sus acumuladas 03/6305/11 Y 03/9095/12, por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicios 2008, 2009 y 2010, contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa interpuesta el 24 de noviembre de 2012 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2010 y desestimado expresamente mediante Resolución de 29 de noviembre de 2014 y contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa nº 03/07975/2013 interpuesta el 12 de junio de 2013 correspondiente a la

solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2011 desestimado expresamente mediante Resolución de 27 de noviembre de 2014.

En lo que ahora interesa, se recoge en la sentencia de instancia que solicitó la recurrente la nulidad de las liquidaciones practicadas en relación con el IS de 2008 y 2009 así como de los acuerdos desestimatorios de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias del IS de 2010 y 2011, en cuanto que "los argumentos en los que se sustenta la liquidación practicada se refiere por la demanda que la Administración limita el ámbito de aplicación del art. 108 del TR de la LIS en función del tipo de sociedades cuando la Ley en ningún caso limita así dicho ámbito y con ello señala la Administración que con el fin de aplicar una interpretación incorrecta, que las sociedades de mera tenencia de bienes o dedicadas a arrendamientos no son empresas, afirmación que carece de toda base jurídica".

La Sala sentenciadora se remite a lo ya resuelto en sentencias dictadas sobre que "... la parte actora considera que tiene derecho a los incentivos fiscales por el mero de hecho de arrendar inmuebles, por entender que ello supone una actividad empresarial o económica, pero nada dice de las demás exigencias referidas, ni cuestiona válidamente la falta de una actividad económica a tenor de su descripción legal y sus requisitos y sin que en el periodo probatorio se haya hecho uso de ningún medio de prueba en orden a acreditar esta importante cuestión, así como tampoco en cuanto al ejercicio de la actividad de arrendamiento, que se encuentra carente de prueba, del mismo modo que la existencia de local o empleado destinado en exclusiva a dicha actividad empresarial.

En tal sentido, la falta de cumplimiento por la actora de las exigencias legales sobre existencia de empleados obvia que los incentivos fiscales persiguen, precisamente, la reactivación económica y la creación de empleo en las pequeñas empresas.

Esta carencia de actividad probatoria resulta muy significativa. Se trata, en consecuencia, de una cuestión probatoria, y conviene recordar que es reiterado el criterio de esta Sala -conforme con la doctrina jurisprudencial- que declara, en relación con la carga de la prueba, que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones.

Por todo ello, como sea que la Administración tributaria, por medio de la comprobación realizada por su oficina de gestión, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria o de la improcedencia de aplicar unos beneficios fiscales, la carga probatoria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven y, particularmente, que es acreedora a los beneficios fiscales pretendidos, cosa que no ha hecho y que deben conducir a la plena desestimación de este motivo impugnatorio siendo acorde a derecho las liquidaciones practicadas en tales términos".

La resolución del TEAR de 27 de noviembre de 2014, recoge la fundamentación denegatoria de la Administración de la AEAT plantea la cuestión a dilucidar en los siguientes términos: "La entidad no cumple los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS, ya que no consta que desarrolle una actividad económica, tal y como aparece definida en el artículo 27 de la Ley 36/2006 del IRPF. Dicho artículo 27 concreta que en el supuesto **de arrendamiento de bienes inmuebles (como es el caso del interesado)**, sólo se entenderá que realiza una actividad económica si se encuentra con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, requisitos cuyo cumplimiento no han sido acreditados por el interesado". Como se comprueba es la propia Administración Tributaria la que reconoce expresamente que la recurrente realiza la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, no puede, pues, exigírsele una prueba de un hecho que ha sido reconocido por la contraparte.

Por tanto, ha de partirse del hecho no controvertido de que la recurrente se dedica a la actividad de

arrendamiento de bienes inmuebles.

Pues bien, como ya se dijo en la sentencia que nos sirve de referencia la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 2004 vigente en los períodos controvertidos no avalan el establecimiento de distinciones en función de su objeto social o de cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 TRLIS. Menos aun cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre), solo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas. Ni siquiera el artículo 53 del TRLIS, que regula el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas remite al artículo 27.2 LIRPF y tampoco prevé requisito complementario alguno para que las sociedades dedicadas a dicha actividad puedan acogerse al mismo.

A la vista de todo cuanto se ha dicho, procede declarar respecto de la cuestión con interés casacional objetivo referida, haber lugar al recurso de casación y como jueces de la instancia estimar el recurso contencioso administrativo en cuanto al incentivo fiscal tratado.

Y la Sentencia de 19 de mayo de 2020, rec 4236/18, en la que se ha reiterado el criterio:

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades"

A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

Siendo, por tanto, dicho criterio, ya jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo, este Tribunal Central debe acogerlo, asumirlo como propio y, consecuentemente, rectificar la que hasta ahora venía siendo nuestra postura sobre esta cuestión - que fue, precisamente, la que aplicó la Inspección para acordar la regularización en este punto - lo que conlleva que, en el caso presente, proceda anular, en este punto concreto, dicha liquidación, siendo procedente que se reconozca, a la sujeto pasivo, la

procedencia de aplicar el régimen especial previsto para las entidades de reducida dimensión por cumplir con la condición a que se supedita éste, la referida al importe neto máximo de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior al que es objeto de comprobación, siendo indiferente, a este respecto, que la entidad ejerciese, o no, una auténtica actividad económica.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.