

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, Resolución de 27 Oct. 2020, Rec. 2621/2018

Nº de Recurso: 2621/2018

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Tipo impositivo aplicable. Se reclama la aplicación del tipo de gravamen reducido del 25% previsto para las empresas de reducida dimensión por promotora inmobiliaria. En el ejercicio revisado existe únicamente una actividad puramente formal y residual, subsistiendo la reclamante sin presencia real en el tráfico mercantil. Procedencia. Sigue doctrina TS. La aplicación del tipo reducido previsto para las empresas de reducida dimensión no requiere que el sujeto pasivo ejerza una actividad económica sólo 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 TRLIS.

El TEAC estima en parte el recurso de alzada interpuesto por la obligada tributaria, anulando la regularización del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009.

*RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 108;
art. 114*

Aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 27 de octubre de 2020

RECURSO: 00-02621-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **X SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 08/10/2014 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, derivado del Acta de disconformidad número **A02-...93** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **X SL**, notificándose los días 08/10/2014 y 17/10/2014 dicho Acuerdo a D. **Axy**, D.ª **Bxy** y D. **Cxy**, en calidad de sucesores de la citada sociedad (que se encontraba disuelta y liquidada), y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación

notificada el 22/11/2013.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización no se prestó conformidad:

La sociedad estaba dada de alta desde el 04/01/1993 en el epígrafe de IAE 501.1: "Construcción completa, reparación y conservación".

En 2005 la entidad dotó la Reserva para Inversiones en Canarias por importe de 400.486,43 euros, no habiéndose efectuado materialización alguna (el plazo para ello finalizaba el 31/12/2009).

El 31/03/2006 la sociedad se da de baja en la Tesorería General de la Seguridad social en la actividad 452.1: "Construcción de edificios". No constan transmisiones ni la realización de actividad empresarial alguna a partir de 2006.

La entidad declara en los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 bases imponible negativas de -17.058,52, -18.512,34, -39.549,09 y -29.481,89 euros. Las bases imponible negativas correspondientes a 2006 y 2007 no han sido compensadas, mientras que las de 2008 y parte de las de 2009 se compensaron en la declaración de 2011.

Mediante escritura pública de fecha 05/04/2013, otorgada por el Notario D. ..., con número de su protocolo ..., la entidad se disolvió, si bien dicha escritura no se encontraba inscrita en el Registro Mercantil al iniciarse las actuaciones inspectoras. Los socios de la entidad en el momento de la liquidación eran D. **Axy**, D.^a **Bxy** y D. **Cxy**, resultando los mismos sucesores de aquella.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos la Inspección procede a reintegrar en la base imponible del ejercicio 2009 la RIC dotada en 2005 y no materializada en el plazo de tres años, así como a incrementar la cuota del ejercicio 2009 en el importe de los intereses devengados por la regularización de la RIC desde el último día de presentación de la autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades en que se practicó la correspondiente reducción de la base imponible hasta el último día de presentación de la autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. Por otro lado, no constando el desarrollo de actividad empresarial alguna por parte de la sociedad en el ejercicio 2009, se concluye que esta no puede beneficiarse de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se aplica el tipo de gravamen general del 30% para calcular la cuota tributaria. Como consecuencia de lo anterior, el Órgano Inspector procedió a incrementar la base imponible declarada en los 400.486,43 euros de la RIC dotada en 2005, pasando aquella de -29.481,89 a 371.004,54 euros, y a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 161.131,60 euros, que se desglosaba en 137.743,06 euros de cuota (resultado de sumar los 111.301,36 euros de cuota resultantes de la dotación de la RIC y los 26.441,70 euros de intereses consecuencia de dicha dotación improcedente) y 23.388,54 euros de intereses de demora.

SEGUNDO.- Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 191 y otra del 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose los días 08/10/2014 y 17/10/2014 a los socios de la entidad disuelta el Acuerdo de fecha 08/10/2014, por el que se impusieron las siguientes sanciones por un importe total de 87.894,57 euros:

Una sanción del 50%, por importe de 83.472,29 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve (artículo 191 de la LGT).

Una sanción del 15%, por importe de 4.422,28 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave (artículo 195 de la LGT).

TERCERO.- Disconforme con estas liquidaciones, la interesada interpuso frente a las mismas el 07/11/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias las reclamaciones números 35/2818/14 y 35/2819/14, que fueron desestimadas mediante resolución acumulada fallada

por dicho TEAR el 31/01/2018 y notificada el 14/02/2018.

QUINTO.- [sic] Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 13/03/2018, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a las liquidaciones recurridas:

Primero.- Nulidad de la resolución del TEAR de Canarias por incongruencia omisiva, al limitarse a recoger las conclusiones de la Inspección sin valorar las alegaciones realizadas ni analizar los documentos aportados por la entidad, no habiendo tampoco señalado qué documentos de los obrantes en el expediente justifican la falta de actividad empresarial.

Segundo.- La entidad realizaba la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, resultando que todo el beneficio que obtuvo en el ejercicio 2009 se deriva de dicha actividad, siendo irrelevante a tales efectos el que no estuviera dada de alta en el epígrafe correspondiente del IAE. Por tanto, la mercantil tiene derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido del 25% previsto para empresas de reducida dimensión.

Tercero.- La liquidación de la cuota y de los intereses practicada por la Administración es incorrecta al haberse calculado aplicando el tipo de gravamen del 30% cuando, dada la existencia de actividad de promoción inmobiliaria en el ejercicio 2009, procede aplicar el tipo reducido del 25% hasta los primeros 120.202,41 euros de base imponible, lo que determina una deuda total de 152.436,47 euros, que se desglosa en 130.325,31 euros de cuota y 22.111,16 euros de intereses.

Cuarto.- Igualmente, la cuantificación de la sanción es incorrecta al partir de una base de sanción calculada con el tipo de gravamen general del 30%, siendo la sanción procedente de 67.533,85 euros.

Quinto.- La Administración no otorga a la entidad el derecho a la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.3 de la LGT, al no contemplarse en la carta de pago, teniendo que impugnar la sanción para que se le conceda tal derecho. De estimarse la alegación relativa a la incorrecta cuantificación de la sanción como consecuencia de la aplicación del tipo del 30% para calcular la base de la misma, debe otorgarse a la mercantil el derecho a la citada reducción.

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:

Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción identificados en los antecedentes de hecho primero y segundo, lo que exige analizar si la entidad desarrollaba la actividad empresarial de promoción inmobiliaria en el ejercicio 2009 y si, por tanto, tenía derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido del 25% previsto para las empresas de reducida dimensión, así como si la cuota tributaria, los intereses y la sanción se han cuantificado correctamente.

TERCERO.- Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos referirnos a la alegación relativa a la incongruencia omisiva de la resolución del TEAR de Canarias. Señala la recurrente que esta se limita

a confirmar la liquidación dictada por la AEAT sin valorar las alegaciones realizadas ni analizar los documentos aportados por la entidad, y sin indicar tampoco qué documentos de los obrantes en el expediente justifican la falta de actividad empresarial.

Y en relación con la alegada incongruencia, la sentencia del Tribunal Supremo de 05/11/1992 (rec. 54/1991) ha venido sirviendo de constante referencia a la hora de dilucidar sobre su existencia. En ella se motiva que las reclamaciones contienen pretensiones, y las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, motivos que se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Siendo discernibles los argumentos, cuestiones y pretensiones, la congruencia exige del Tribunal que éste se pronuncie sobre las pretensiones, y requiere el análisis de los diversos motivos de impugnación, sin que haya de seguirse necesariamente un iter paralelo y anudado a los argumentos jurídicos.

Por su parte, es doctrina del Tribunal Constitucional -recogida entre otras muchas en la sentencia de 10/10/2005- que el derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales.

El requisito de la congruencia, por tanto, no implica que haya de darse una respuesta explícita y pormenorizada a todos y a cada uno de los argumentos aducidos por las partes, sino que esta sea coherente con la pretensión de la parte reclamante con independencia, claro está, del sentido de la resolución. Por tanto, no cabe hablar de incongruencia omisiva si el Tribunal ha dado cumplida respuesta a las pretensiones del reclamante.

En el caso que nos ocupa, la pretensión de la entidad de anulación de los Acuerdos de liquidación y sancionador fue desestimada por el TEAR de Canarias al entender, en lo que a la liquidación se refiere, que "los hechos puestos de manifiesto por la Inspección evidencian a nuestro juicio de manera inequívoca la inexistencia de actividad empresarial alguna que justifique la aplicación del beneficio fiscal establecido para las ERD lo cual nos lleva a desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto. E igual suerte debe correr, consecuentemente, la pretensión de la reclamante del recálculo de los intereses de demora por cuanto que la base para su cálculo debe permanecer inalterada"; añadiendo respecto de la sanción que "a nuestro juicio se desprende que no puede excluirse la culpa en la conducta de la entidad reclamante habiendo quedado acreditada la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo de las infracciones y debidamente motivado el acuerdo sancionador por lo que ha de considerarse la sanción impuesta conforme a Derecho. Y en lo que hace a la exigencia de la reducción practicada que reprocha la reclamante a la Administración toda vez que, según indica, el derecho a dicha reducción no se contempla en la carta de pago, debe señalarse que no es en éste último documento donde deba expresarse tal circunstancia sino en el propio Acuerdo sancionador, como así consta en el FD Sexto, in fine".

Pues bien, tal y como antes señalábamos, el hecho de que el sentido de la resolución de este Tribunal no coincida con el parecer de la interesada no implica su incongruencia, procediendo desestimar las alegaciones en este punto.

CUARTO.- Y en lo que se refiere al fondo del asunto, debemos analizar si la mercantil desarrollaba la actividad empresarial de promoción inmobiliaria en el ejercicio 2009 y, en último término, si tenía derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para las empresas de reducida dimensión.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias desestimó las alegaciones de la interesada, motivando en los siguientes términos su resolución de fecha 31/01/2018:

«La única cuestión que plantea el presente expediente se centra en determinar el tipo de gravamen

que le es aplicable a la entidad reclamante pues en tanto que esta considera que debiera aplicarse el tipo reducido establecido para las ERD (artículo 114 del TRLIS) la Inspección considera, sin embargo, que le es aplicable el tipo general.

En relación a tal cuestión ha de traerse a colación lo establecido en el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS que establece que, "Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo (entre ellos el tipo reducido de gravamen) se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros".

Debe comenzar señalándose, como ya lo hizo el TEAC en su resolución de 30 de mayo de 2012, en el Recurso Extraordinario de Alzada para Unificación de Criterio -RG 2398/2012- que lo determinante para que dicho Tribunal Central adoptase en su día -y corroborara después- el criterio de la improcedencia de aplicar el tipo reducido de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de "empresa", pues para gozar del régimen de "empresas" "de reducida dimensión", además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado).

Esta línea argumental asumida por el TEAC fue posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 21 y de 25 de junio de 2013 (Rec. cas. nº 863/2001 y 5414/2010, respectivamente).

Expuesto lo anterior y por lo que a continuación se expondrá, no parece en modo alguno que en el caso examinado estemos ante una entidad que -dada la inexistencia de actividad económica- deba ser incentivada (Diccionario de la RAE: Estimular algo para que aumente o mejore) cuando, según los datos obrantes al expediente, desde el año 2008 el devenir empresarial cayó en picado (adujo el propio contribuyente en la diligencia nº 2 que, a partir de 2008 la entidad entró en un estado económico, laboral y crediticio inviable) llegando incluso a disolverse y liquidarse en el año 2013.

Así, la Inspección en el curso de las actuaciones fue poniendo de manifiesto un conjunto de circunstancias fácticas que, valoradas de manera conjunta, impedían razonablemente pensar que nos encontráramos ante una organización de medios humanos y materiales cuya finalidad fuera la de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado:

- El 31 de marzo de 2006, **X SL** se da de baja en la Tesorería General de la Seguridad Social de la actividad "Construcción de edificios" (nº 45211).
- La entidad nunca ha estado de alta en epígrafe alguno del IAE relativo a la actividad de "promoción inmobiliaria".
- La sociedad no cuenta con trabajadores (la entidad sólo tiene contratada una trabajadora de limpieza hasta marzo de 2006).
- A partir del año 2005, cesa en rotundo la relación que hasta ese momento mantenía con sus proveedores habituales (carpinteros, albañiles, compra de materiales de construcción...) como se constata del análisis de los datos declarados en el Modelo 347, en los ejercicios previos a 2005.
- En 2007 transmite un inmueble en la calle ... que no es producto de su actividad de construcción. No transmite inmueble alguno en 2008 (cifra de negocios cero) ni en 2009 (cifra de negocios 2.053

euros, cuyo origen no se ha aclarado).

En fin, los hechos puestos de manifiesto por la Inspección evidencian a nuestro juicio de manera inequívoca la inexistencia de actividad empresarial alguna que justifique la aplicación del beneficio fiscal establecido para las ERD lo cual nos lleva a desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

E igual suerte debe correr, consecuentemente, la pretensión de la reclamante del recálculo de los intereses de demora por cuanto que la base para su cálculo debe permanecer inalterada».

QUINTO.- Frente a ello, insiste la recurrente que la misma realizaba la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, resultando que todo el beneficio que obtuvo en el ejercicio 2009 se derivaba de dicha actividad, y siendo irrelevante a tales efectos el que no estuviera dada de alta en el epígrafe correspondiente del IAE.

Al respecto cabe señalar que la existencia o no de actividad empresarial en el ejercicio 2009 es una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba. En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 01-07-2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

En el caso que nos ocupa, subyaciendo en la discusión sobre la existencia de actividad empresarial el derecho o no a la aplicación del beneficio fiscal del tipo de gravamen reducido del 25%, corresponde a la interesada probar tal derecho y, por tanto, el ejercicio de dicha actividad en 2009. Y a estos efectos, la entidad aporta en su recurso la siguiente documentación:

Escritura de constitución de la entidad, donde se indica que "la sociedad tiene por objeto la construcción de inmuebles, la posterior venta o alquiler, instalación de cafeterías, bares o restaurantes, así como su explotación".

Cuentas anuales y documentación contable de 2009 que acreditarían que existía actividad empresarial.

Extractos bancarios de 2009 que probarían el pago de créditos derivados de la actividad empresarial.

Documentación relativa a los ejercicios 2006 y 2007 que acreditaría que en dichos ejercicios realizaba también la actividad de promoción inmobiliaria.

Autoliquidaciones de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 que probarían que durante tales ejercicios la empresa mantuvo actividad empresarial.

Pues bien, frente a lo que la recurrente sostiene, hemos de indicar, en primer lugar, que no existe beneficio alguno en 2009 procedente de la actividad de promoción inmobiliaria (según la propia declaración-liquidación de la entidad su resultado del ejercicio es de -29.481,89 euros), no pudiendo considerar como tal la renta que la Inspección consigna en la liquidación procedente de la dotación

de la RIC que no se materializó, y ello con independencia de que aquellos beneficios obtenidos en 2005 sí derivasen de la venta de inmuebles en aquel ejercicio.

Y en cuanto al análisis sobre si la sociedad desarrolló la actividad de promoción inmobiliaria, debemos empezar señalando qué implica tal actividad. Así, se define como promotor inmobiliario a la persona o entidad que toma la iniciativa acerca de un proyecto inmobiliario; el responsable de la ejecución del proyecto inmobiliario; quien decide y programa el proyecto; quien encarga a los técnicos la redacción del proyecto técnico; y quien ejecuta o manda ejecutar las obras de construcción. Por su parte, el artículo 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, contiene un concepto legal de promotor, según el cual "será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para si o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título". Así, sus notas características más importantes, según la citada Ley, son el impulso del proceso de edificación; la financiación de las obras de urbanización; y la titularidad de un solar o bien de un derecho de superficie que le faculte para construir sobre él. Finalmente, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a Empresas Inmobiliarias, definen la actividad como aquella que actúa "sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad".

Teniendo en cuenta lo anterior y examinada la documentación aportada por la interesada, hemos de concluir que la misma no prueba que en el ejercicio 2009 se ejerciese la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, no constando la existencia de personal contratado, ni de proyecto inmobiliario alguno, como tampoco de obras de construcción (según comprueba la Inspección la sociedad no transmitió inmueble alguno en 2008 ni en 2009, y el transmitido en 2007 no era producto de su actividad de construcción). Es decir, no se acredita que hubiera una 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. Por el contrario, la documentación presentada únicamente justifica respecto de 2009 la existencia de una actividad puramente formal y residual, subsistiendo sin presencia real en el tráfico mercantil. Y es que la inexistencia de actividad empresarial a la que se refiere la Inspección no supone la desaparición íntegra de toda actuación pues, a poco complejo que sea el ámbito en que una empresa se mueve, la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de la actividad. En este sentido, encontramos que los justificantes bancarios se refieren principalmente al pago de cuotas de un préstamo, a ingresos en efectivo y a través de cheques realizados por la propia entidad para hacer frente a las cuotas del citado préstamo, a cargos de suministros tales como teléfonos y electricidad, gastos de asesoría y pago de impuestos, no constando sin embargo ingresos ni gastos propios de la actividad de promoción inmobiliaria.

Por tanto, hemos de concluir que la documentación aportada por la mercantil no refleja más que una actividad residual que en ningún modo puede entenderse como la propia de una promotora inmobiliaria, procediendo desestimar las alegaciones de la recurrente y confirmar la no realización por esta de la actividad empresarial en el ejercicio 2009.

SEXTO.- No obstante lo anterior, la cuestión a responder es si, a pesar de no ejercer el interesado actividad económica, le resulta o no aplicable el tipo reducido de las empresas de reducida dimensión, cuestión acerca de la que ya se ha pronunciado este Tribunal Central, por ejemplo, en su resolución de 29-06-2020 (RG 4141/17) en los términos siguientes:

TERCERO.- Alega en primer lugar el interesado el cumplimiento de los requisitos para aplicar el régimen fiscal de Empresas de Reducida Dimensión manifestando al respecto lo siguiente:

«Tal y como se indica en la página 16 y ss. del Acuerdo de Liquidación, el régimen de ERD se aplica a Empresas en funcionamiento que realicen una actividad económica y cuya cifra de negocios no exceda de determinado umbral.

El artículo 108 LIS (redacción Ley 16/2007), cuando define qué ha de entenderse por ERD se refiere solo a la cifra de negocios, no exigiendo en ningún punto que sea sólo aplicable a Empresas que realicen actividades económicas (sólo lo exigía antes, cuando había un régimen fiscal diferente de Empresas de mera tenencia de bienes, y a las que se refieren las Resoluciones del TEAC de 29 de enero de 2.009 y 30 de mayo de 2.012, basándose en criterios meramente interpretativas, pero no en el texto de la Ley.»

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

«Por lo tanto, el régimen de empresas de reducida dimensión es de aplicación solamente a las entidades que se puedan calificar como "empresas" por desarrollar una actividad económica o empresarial.

Esto nos lleva a analizar si las operaciones de arrendamiento realizadas por el obligado tributario pueden ser constitutivas de una actividad económica o empresarial.

...En el presente caso, en los periodos comprobados el obligado tributario únicamente realizó las operaciones de arrendamiento de inmuebles citadas en los hechos, esto es, el arrendamiento de las oficinas y garajes de C/ ..., de ..., a la sociedad vinculada **Entidad 1** y el arrendamiento en 2009, 2010 y 2011 de algunas (no todas) de las viviendas adquiridas en ...

Al margen de los locales vendidos el 05/12/2008 y las viviendas adquiridas el 18/12/2008, el obligado tributario no dispuso en los periodos comprobados de ningún otro elemento patrimonial, salvo un fax que fue totalmente amortizado en 2008.

Además, el obligado tributario no tuvo ningún trabajador con contrato laboral y a jornada completa.

Así, tal y como ha quedado constatado en los hechos, el obligado tributario carece de empleados por cuenta ajena según informa la Seguridad Social, constando que la sociedad no estaba dada de alta como empleador en los ejercicios comprobados.

Y, tal y como se ha comprobado, el obligado tributario no declara gastos de personal ni retribuciones del trabajo sujetas a retención; reconociendo él mismo que no tuvo trabajadores contratados desde el ejercicio 2007.

En consecuencia podemos concluir que las operaciones de arrendamiento realizadas por el obligado tributario no pueden calificarse como una actividad económica, porque no dispone de la infraestructura mínima de medios de producción exigida por la ley en el precepto anteriormente transcrito.

Finalmente, el hecho de que las operaciones de arrendamiento realizadas no constituyan una actividad económica conlleva además que los elementos patrimoniales arrendados no pueden calificarse como afectos a tal actividad, porque como dice la Audiencia Nacional en Sentencia de 09-02-11 (recurso nº 36/2008) "la afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que se decide destinar un bien del que se es titular, a una actividad (empresa o profesión), como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización. Hablar pues de afectación supone, en el contexto de la LIRPF, afectación a una actividad." Y si no hay actividad económica no hay afectación a tal actividad económica.

Por tanto, de acuerdo con todo lo expuesto, dado que el obligado tributario no realiza ninguna actividad económica en los ejercicios comprobados, no pueden aplicar los beneficios fiscales del régimen de empresas de reducción.

En consecuencia, la base imponible de los periodos comprobados quedará gravada el tipo impositivo

general del 30%.»

Dispone el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), contenido en el Capítulo XII: Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, lo siguiente:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.»

Por su parte el artículo 114 del TRLIS prevé para las empresas de reducida dimensión (ERD) la aplicación de un tipo de gravamen inferior al establecido con carácter general. De lo que se deduce que este beneficio es un incentivo fiscal que **únicamente pueden aplicar las empresas** cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. La finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término "empresa" se encuentra íntimamente ligado al término "cifra de negocios".

Respecto a lo que se haya de entender por empresa y por cifra de negocios, hay que tener en cuenta lo siguiente:

El artículo 12 de la LGT establece que:

«1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.»

Y el artículo 3.1 del Código Civil dispone que:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como:

«Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.»

La cifra de negocios es una magnitud definida por la normativa contable. La resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 16-05-1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios» dispone que:

«... El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma:

"El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios".»

También el Código de Comercio alude a él en su artículo 35.2: "la cifra de negocios incluye los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa..." (Entendemos por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa con regularidad en su tráfico habitual y por la que obtiene ingresos de carácter periódico).

CUARTO.- En cuanto a la aplicabilidad o no del régimen de empresas de reducida dimensión procede

hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

El artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada para los ejercicios objeto de comprobación, establece lo siguiente:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas»

La Resolución 2398/12, de 30/05/2012, en Unificación de criterio, del este Tribunal Económico-Administrativo Central, dispone en relación a una sociedad que se dedica exclusivamente al arrendamiento de inmuebles y pretende aplicar el tipo impositivo de entidades de reducida dimensión, lo siguiente:

«...En el presente caso, el interesado no ha discutido el carácter de sociedad transparente de la entidad recurrente y de que dicha entidad no realice una actividad económica, por tanto, lo se que plantea es si a una entidad que no realiza ningún tipo de actividad económica al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio, le puede ser de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995.

El artículo 23 de la Ley 230/1963, General Tributaria, vigente al tiempo de los hechos, señalaba que:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.(...) "

Por su parte, el artículo 3.º 1 del Código Civil dispone que: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

El artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas señala que "el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios."

La Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios»

dispone que:

"El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen dicho texto.

El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma:

«El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».

Es necesario delimitar los términos empleados en la definición anterior, debido a la trascendencia que tiene el alcance que pueda darse a cada uno de ellos.

En relación a la expresión utilizada de «actividad ordinaria» de la sociedad, debe precisarse su significado. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podemos denominar multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma. (...) "

Como hemos señalado, según la Ley 230/1963 y del Código Civil, las normas tributarias se han de interpretar conforme a su sentido jurídico, usual y a su finalidad.

El beneficio fiscal previsto en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995 es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término "empresa" se encuentra íntimamente ligado al término "cifra de negocios". De hecho el propio régimen especial de denomina: "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión."

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como:

"Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos."

En el caso planteado aquí, de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido "una empresa", entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado.

La entidad únicamente ha obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados a una auténtica actividad económica, de carácter empresarial.

A la misma conclusión se llega si se tiene en cuenta que la finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico.

...Sentado lo anterior, la siguiente conclusión resulta evidente: la plena vigencia, tras la aprobación

del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, del criterio sostenido en la Resolución de 29 de enero de 2009, RG 5106/2008, de este Tribunal Central, con carácter vinculante para toda la Administración tributaria (tanto AEAT como TEAR), según el cual si una entidad no realiza algún tipo de actividad empresarial o explotación económica, no le pueden ser de aplicación los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.»

Y en el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias tales como: STS de 05-07-2012 (rec. nº. 724/2010), STS de 21-06-2013 (rec. nº. 863/2011 y STS de 25-06-2013 (rec. nº. 5414/2010).

Ahora bien, a la vista de las recientes sentencias del Tribunal Supremo STS de 18-07-2019 (rec. nº. 5873/2017), STS de 11-03-2020 (rec. nº. 6299/2017) y STS de 19-05-2020 (rec. nº. 4236/2018) este criterio dejaría de ser aplicable para los ejercicios que se inicien a partir del 01-01-2007, señalando la primera de las referidas sentencias:

«SEGUNDO.- **La cuestión de interés casacional objeto del recurso.**

La cuestión 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". Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación serán los artículos 108 y 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción aplicable *ratione temporis*, a la luz de la reforma realizada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

TERCERO.- **El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional.**

El Capítulo IX ("Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión") del Título VII (Regímenes tributarios especiales) incluye el artículo 101 ("Ámbito de aplicación. Cifra de negocios"), en cuyo apartado 1 se establece que "los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros".

(...)

La clave reside en la modificación realizada en el Impuesto sobre Sociedades por 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 disposición derogatoria segunda de dicha Ley deroga el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales...

(...)

El régimen de las sociedades patrimoniales estaba contenido en el Capítulo VI del Título VII, Regímenes tributarios especiales, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, del que formaban parte los artículos 61 a 63, hoy derogados con efectos 1 de enero de 2007.

Durante el tiempo en que dichos artículos estuvieron vigentes, para determinar si existía actividad económica no había que acudir a un concepto definido en la propia Ley, ni al definido como tal en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A lo largo de los años, el concepto de actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha cambiado. En los últimos periodos en que estuvieron vigentes esos artículos la redacción era la siguiente:

En 2006 estaba vigente el Real Decreto 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, cuyo artículo 25 ("rendimientos íntegros de actividades económicas") disponía:

(...)

En cambio, para el ejercicio 2007 (y sucesivos hasta el 31 de diciembre de 2014) el texto vigente era la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, cuyo artículo 27 establecía:

(...)

Hubo un tiempo, pues, en que para definir que había de considerarse actividad económica en el impuesto sobre sociedades se producía una remisión expresa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultando particularmente discutido lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de su Ley reguladora.

A partir del 1 enero de 2007 estos artículos han seguido vigentes, pero la remisión a ellos ya no está prevista.

Pues bien, apoyándose en esas remisiones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, tradicionalmente esta Sala ha acudido, para pronunciarse sobre los casos sometidos a su revisión cuando se trata del ejercicio de actividades económicas, a comprobar si se cumplen los requisitos previstos en la Ley de IRPF, particularmente cuando se trata del ejercicio de determinadas actividades, tal como exige la normativa aplicable.

(...)

Aunque estamos en el Impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto. Qué duda cabe que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad de legislador y que ésta en consonancia, puesto que ello se produce simultáneamente, con la derogación del régimen de empresas patrimoniales. Si el legislador quería que a las **sociedades de mera tenencia de bienes** no se les aplicará el régimen de entidades de reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

CUARTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia.**

(...)

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, (...) 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»

Así las cosas, este Tribunal Central debe acatar el criterio reiterado del Tribunal Supremo acerca de la cuestión que nos ocupa y anular la liquidación impugnada por lo que a esta regularización se refiere.

Procede por tanto estimar las pretensiones actoras en este punto.

SÉPTIMO.- Finalmente, se opone la sociedad a la sanción impuesta alegando, por un lado, su incorrecta cuantificación al partir de una base de sanción calculada teniendo en cuenta el tipo de gravamen del 30%, y no el tipo reducido del 25% hasta los primeros 120.202,41 euros de base imponible.

Pues bien, habiendo este TEAC confirmado la procedencia de la aplicación del tipo de gravamen relativo a las empresas de reducida no cabrá sino estimar las pretensiones actoras en este punto.

Y en cuanto a lo alegado sobre la falta de aplicación de la reducción del artículo 188.3 de la LGT en la carta de pago, debemos traer aquí en primer lugar dicho precepto, que establece:

«El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo».

Al respecto, cabe señalar que a diferencia de lo que la entidad sostiene, el Tribunal de instancia sí se pronunció sobre tal alegación, indicando que "no es en éste último documento (la carta de pago) donde deba expresarse tal circunstancia sino en el propio Acuerdo sancionador, como así consta en el FD Sexto, in fine". Y, en efecto, en el apartado sexto del Acuerdo sancionador se hace referencia a la citada reducción, indicando sus requisitos:

«De acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 188 LGT, el importe de la reducción del 25% que pudiera practicarse se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación.

Asimismo, la reducción del 25% se exigirá cuando se interpusiese recurso o reclamación contra la sanción y cuando no se realizase el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado tributario hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT».

Como puede observarse, los requisitos de la reducción por pronto pago son de cumplimiento futuro por lo que, en la práctica, el reconocimiento de la misma se produce a posteriori, cuando se verifica la concurrencia de aquellos, procediéndose a la devolución del 25% del importe de la sanción.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, habiendo interpuesto la mercantil reclamación contra la liquidación y contra la sanción, y habida cuenta que ello implica la pérdida automática de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT, procede desestimar las alegaciones de la interesada también en este punto.

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.