

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075583

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de octubre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 18/2016

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. *Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Materialización mediante adquisición de inmuebles que se ceden a una comunidad de bienes que los afectará a su actividad económica de residencia universitaria.* Se trata, en este caso, de determinar si se ha cumplido el requisito de materialización del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), que se refiere a activos «necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo», lo que sólo cumple quien cede sus activos a una comunidad de bienes si puede afirmarse que el propio comunero desarrolla una actividad económica en el seno de la comunidad de bienes, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión de la actividad realizada por dicha comunidad, circunstancia que no se da en este caso.

Para que la inversión realizada cumpla los requisitos de materialización -que sea necesaria para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo- no basta con que dicha actividad empresarial la realice la comunidad de bienes a la que se han cedido los inmuebles, siendo necesario que el aportante tome parte efectiva en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción que realiza la comunidad, y no se limite a la mera aportación de capital. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 6.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 105 y 141.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2010, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias, Sede Las Palmas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 05/01/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 11/12/2015 contra el referido acuerdo de liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2010.

Una vez desarrollado el correspondiente procedimiento de comprobación inspectora de carácter general se formaliza el 30.09.315 Acta A02, de disconformidad, núm. ...3 y, habiéndose formalizado previamente el Acta A11, acta con acuerdo núm. ...1, incrementando el importe del rendimiento neto declarado por la actividad de farmacia y liquidando una cuota de 45.548,12 euros, que actúa como pago a cuenta de la liquidación provisional dictada por el IRPF/2010 (al no haberse comprobado el Impuesto sobre el Patrimonio) por el Inspector-Jefe Regional de Canarias con Sede en Las Palmas, de la que resulta una cuota diferencial por importe de 297.437,23 euros, intereses de demora por importe de 50.418,76 euros, y una deuda total a ingresar por importe de 347.855,99 euros.

Segundo.

La referida liquidación provisional por el IRPF/2010 relativa al Acta A02 se ha dictado con fecha 20.11.15 asumiendo la propuesta de regularización inspectora, y se justifica sustancialmente por dicho Inspector-Jefe Regional porque:

- de una parte, la contribuyente no ha justificado ante la Inspección el cumplimiento de los requisitos necesarios para el correcto disfrute de los beneficios del régimen fiscal especial de la RIC (Reserva para inversiones en Canarias), concretamente el requisito de mantenimiento de las inversiones relativas a dotaciones a la RIC (2002, 2003 y 2004) que fueron indirectamente materializadas mediante la suscripción de participaciones sociales de la sociedad **D SL**, al entender la Inspección que el arrendamiento de locales comerciales que realiza esta entidad no es una verdadera actividad económica, ya que el empleado y el locar que dicen dedicar a su gestión no son en absoluto necesarios para ello.

- de otra, se incumple el requisito de la correcta materialización de dotaciones a la RIC en cuanto a la adquisición en 2008 de dos duplex con garajes (integrantes del complejo urbanístico **K...**), y a su inmediata aportación (del 50% perteneciente a la actora) a la Comunidad de Bienes **CB K...**, porque para la reclamante aunque se considere que la CB ejerce una explotación económica los rendimientos o beneficios que se le imputen por su participación en la CB no tienen el carácter fiscal de rendimientos de actividad económica, según la doctrina jurisprudencial y administrativa que cita el acuerdo de liquidación.

- respecto de la carencia de materialización de la RIC de dotaciones de 2005 y 2006, además de que en 2008 y 2009 no existían materializaciones suficientes, en 2010 se incumple el requisito de mantenimiento;

- y respecto de la dotación del ejercicio 2007 se incumple el requisito de materialización en plazo, ya que 2010 era el último ejercicio para poder cumplir tal requisito.

Tercero.

Frente a la citada liquidación provisional por el IRPF/2010 por la interesada se interpuso ante el TEAC la presente reclamación económico-administrativa, sin formular alegaciones y solicitando expresamente que le sea puesto de manifiesto el expediente para proceder a alegar tras su vista.

Tras el trámite de puesta de manifiesto del expediente, mediante escrito presentado el 17.10.16 manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

- que el Acta A02 y el acto de liquidación son nulos por haber prescrito el ejercicio 2006, último en el que debieron materializarse las inversiones de las dotaciones por los ejercicios de 2002 y 2003, lo que impide comprobar por la AEAT la materialización de las dotaciones a la RIC de dichos ejercicios;

- que se cumplen los requisitos tanto de mantenimiento como de la previa materialización indirecta de las dotaciones a la RIC de 2002 y de parte de las dotaciones de 2003 mediante la suscripción de participaciones en la sociedad **D SL**, ya que sólo puede cuestionarse si dicha entidad realiza actividades económicas en una comprobación realizada a ella misma, no en la comprobación realizada al socio, según ha resuelto el TSJ Canarias en sentencia que se aporta.

- que es válida la materialización de las RICs dotadas con cargo a los ejercicios 2005 y 2006 en los dos duplex con garage de **K...**, pues los rendimientos obtenidos por la Comunidad de bienes **CB K...** son rendimientos de actividad económica, conforme resulta de la respuesta de 26.01.15 de la DGT a la correspondiente consulta, debiéndose acatar que tanto el TSJ Canarias como el TEAR Canarias reconocen la existencia de actividad económica tanto en la referida CB como en los comuneros; y

- que, para evitar un tratamiento desfavorable e injustificadamente discriminatorio de la actora, debe mantenerse el criterio previamente aplicado a otros comuneros de la misma **CB K...**, en cuyos acuerdos de liquidación se admitieron las materializaciones de la RIC de las mismas condiciones y características que en el caso de **Mx...**, de modo que como reconoce la legislación la reclamante "asume el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad de dicha CB recaen sobre la obligada tributaria".

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Si la liquidación es nula, en la parte en la que niega la adecuada materialización en suscripciones de participaciones de **D SL**, por haber prescrito el ejercicio 2006, último en el que debieron materializarse las inversiones de las dotaciones por los ejercicios 2002 y 2003, lo que impide comprobar por la AEAT la materialización de las dotaciones a la RIC de dichos ejercicios.

- Si se cumplen los requisitos tanto de mantenimiento como de la previa materialización indirecta de las dotaciones a la RIC de 2002 y de parte de las dotaciones de 2003 mediante la suscripción de participaciones en la sociedad **D SL**, determinando si sólo puede cuestionarse si dicha entidad realiza actividades económicas en una comprobación realizada a ella misma, o si basta la comprobación realizada a quién se benefició del incentivo fiscal y está obligado a cumplir las obligaciones que ello conlleva.

- Si es válida la materialización de las RICs dotadas con cargo a los ejercicios 2005 y 2006 en los dos duplex con garage de la **K...**, a través de la Comunidad de bienes **CB K...**, entidad que sí los afectó a una actividad económica, teniendo en cuenta que se alega que debe mantenerse el criterio previamente aplicado a otros comuneros de la misma Comunidad de Bienes.

Tercero.

En primer lugar se analiza la adecuación a derecho de la materialización de la RIC en la suscripción de acciones de **D SL**, que la Inspección niega por no realizar esta entidad actividades económicas, se alega:

- por un lado, que prescribió la posibilidad de comprobar la adecuada materialización de las dotaciones a la RIC de los ejercicios 2002 y 2003 una vez prescrito el ejercicio 2006, último en el que debieron materializarse, de modo que deben darse por cumplidos, al no poder comprobarse, los requisitos de materialización adecuada, tal y como afirma el contribuyente, se resuelve lo siguiente.

- por otro lado, debe asumir la Inspección que, como ha resuelto el TSJ Canarias según afirma el reclamante, mientras no exista acto administrativo firme en contrario en el seno de **D SL**, se debe aceptar que esta entidad realiza actividad económica;

El primer argumento de oposición, se centra en que, dice el reclamante, no cabe la comprobación de la materialización indirecta efectuada a través de la entidad **D SL**, una vez prescrito el ejercicio en que se produjo la última de las materializaciones (año 2003), por lo que debe darse por cumplido este requisito, comenzando a operar el requisito del mantenimiento de la inversión. De acuerdo con el art. 27.16 de la ley 19/1994 (que se transcribe por la actora), la última suscripción de participaciones realizada en la entidad **D SL** fue realizada en año 2003.

Afirma el reclamante que si la Inspección considera que **D SL** nunca ha contado con una organización empresarial porque entiende que un empleado fijo a jornada completa y un local afecto en el cual se desarrolla la actividad son desproporcionados dado que no existe la carga de trabajo necesaria, la manera de regularizar este supuesto incumplimiento se halla recogida en el referido apartado 16 de la Ley 19/1994; y si seguimos lo establecido en dicho apartado debió la obligada tributaria haber integrado estas cantidades en la cuota íntegra del IRPF correspondiente al año en que ocurrieron estas circunstancias, es decir, en los años 2002 y 2003, años en los que se efectuó la dotación y la adquisición de los inmuebles sin contar **D SL**, a juicio de la Inspección, con una organización empresarial. Es decir, si la Inspección entiende que no hay actividad desde un principio, los años a

regularizar por este incumplimiento serían el 2002 y 2003, ya que serían los años en los que se ha producido el incumplimiento (art. 27.16 L 19/1994), ejercicios que están prescritos, siendo improcedente la regularización efectuada en el ejercicio 2010.

Sin embargo, este TEAC comparte el análisis, muy completo, que hace la Inspección tributaria de este asunto, que ya le fue alegado. Explica la Inspección, citando precedentes del TEAC y del TSJ Canarias, que a la hora de fijar el día inicial de cómputo (dies ad quem) del plazo de prescripción respecto del incumplimiento de cualquiera de los requisitos (de la RIC) propios del régimen fiscal especial canario, no debe obviarse el principio esencial (de la "actio nata") en el ámbito procesal consagrado en nuestro Derecho Civil, art.1969 CCi, según el cual el plazo de prescripción para el ejercicio de toda clase de acciones se contará desde el día en que pudieron ejercitarse; es decir, la materialización de las dotaciones de 2003 no podrá comprobarse por la Inspección de la Hacienda Pública del Estado, para su posible regularización fiscal, sino una vez transcurridos los tres años de que dispone la reclamante para invertir, hasta el año 2007 por tanto. Así, se señala en el acto de liquidación que:

"La obligada tributaria, farmacéutica de profesión, constituyó en 1999 junto con su cónyuge, también farmacéutico, la entidad **D SL**, de la que ambos son los únicos socios y administradores. Mediante esta sociedad, se realiza presuntamente la materialización indirecta de dotaciones a RIC de la obligada tributaria, y decimos presuntamente, pues se trata de adquisiciones de inmuebles en sede de dicha sociedad sin que exista ninguna actividad empresarial y, lo qué es peor, algunos de dichos inmuebles jamás son arrendados mientras otros son cedidos en explotación a otras entidades, con lo que la entidad nunca explota ningún inmueble...

... resulta una obviedad que para las inversiones en la entidad **D SL** se ha regularizado por falta de mantenimiento, y todo ello porque, como se ampliara posteriormente, es perfectamente posible comprobar, porque así lo contempla el Tribunal Supremo, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en un ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no está, en este caso el 2010, lo que conlleva que estudiar las circunstancias de la materialización es perfectamente posible, y no para liquidar los ejercicios prescritos, sino para obtener las consecuencias pertinentes para el ejercicio no prescrito y para la fase de mantenimiento que en éste puede regularizarse."

De otra parte, señala el autor del acto impugnado que la alegación que se sustenta en el art. 27.16 de la Ley 19/1994 carece de rigor jurídico, ya que dicho apartado del art. 27 únicamente es aplicable a los ejercicios posteriores al 2006, es decir, a los iniciados a partir de 01.01.07, cuando aquí se estaba dilucidando respecto de los ejercicios 2002 a 2004.

Para apoyar su criterio, el Inspector-Jefe cita y transcribe resoluciones de 31.01.03 y 26.11.02 de los TEAR de Canarias, así como la confirmación de ésta última resolución por Sentencia 913/2004, rec. 45/2003, del **TSJ Canarias de 18.11.04**. Y, en este mismo sentido, añade que:

"la Resolución del TEAC de fecha 28 de mayo de 2009, RG 4673/08, que admite la posibilidad de comprobar y regularizar el incumplimiento de la obligación de materializar la RIC, aún no habiéndose comprobado la improcedencia de la dotación previa, dado que el período de dotación ya había prescrito en el momento de la comprobación.

La DGT confirma igualmente este criterio en consulta vinculante V2953-13 de 3 de octubre, indicándole al contribuyente que si éste considera improcedente la dotación y el ejercicio donde se efectuó la misma no se hallase prescrito, debe presentar declaración complementaria, mientras que si se encontrase prescrito, deberá cumplir la materialización al haberse consolidado la fase anterior.

Asimilando este criterio para la siguiente fase, el **TEAC** se ha pronunciado en varias ocasiones en relación con la fase materialización-mantenimiento, con ocasión de las resoluciones nº 5899/2008, de **10 de septiembre de 2009**, y nº 00/02525/2010, de **13 de abril de 2011**, entendiendo que es posible la comprobación del mantenimiento de inversiones una vez prescritos los ejercicios donde debió producirse la materialización, lo que implica que este criterio es vinculante para la Administración tributaria en virtud del artículo 239.7 LGT.

El TEAR Canarias, sede de **Las Palmas** en resolución de **28 de noviembre de 2012** a la reclamación 35/01435/2010 y acumulada 35/03104/2010, se pronuncia claramente acerca de esta cuestión, entrando con profundidad en el debate señalando lo siguiente: "(...) se observa que el disfrute del beneficio fiscal en él regulado tiene una previsión de eficacia con un desenvolvimiento en el tiempo que de forma natural se expresa desde la

declaración de voluntad del interesado solicitando la aplicación individual del beneficio, hasta la consecución final del beneficio de carácter social en función del cual se estableció la norma. En ese desenvolvimiento natural es donde aparecen, la dotación de la RIC con cargo a beneficios aptos para ello, la inversión de la RIC en alguno o algunos de los posibles activos prefijados, y su mantenimiento durante cierto plazo. Con la consecuencia de que la falta de cualquiera de tales aplicaciones, consideradas como requisito de desarrollo, suponga, conforme al apartado 8 del precepto, la pérdida del beneficio.

Aduce la reclamante la pérdida del derecho al ejercicio de las facultades administrativas de comprobación del mantenimiento de las inversiones toda vez que el plazo de que disponía la Administración para ejercitar su facultad de comprobar la realidad de la adecuada materialización de las reservas dotadas en los ejercicios 1998 y 1999 alcanzaba hasta los años 2002 y 2003 (ejercicios prescritos) pero no más allá.

Resulta sorprendente tal argumentación toda vez que el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 a quien obliga a regularizar (integrando en la base imponible del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, entre ellos los relativos a dotaciones, materializaciones y mantenimiento de las inversiones) no es a otro que al propio sujeto pasivo, que es quien, en definitiva, al haberse acogido y aplicado el beneficio fiscal, de la RIC (reduciendo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999) asumió la obligación de cumplir con todos los requisitos correlativos. (...)"

Esta resolución fue confirmada por el **TEAC** en reciente resolución 526/2013 de **2 de abril de 2014**, postulando lo siguiente:

"En interpretación de la referida norma este TEAC ha venido sosteniendo que tratándose todos ellos, dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, de requisitos que han de cumplirse para el goce del incentivo fiscal, cabe la regularización de cada uno de ellos en caso de incumplimiento, respetando naturalmente los plazos de prescripción que a cada uno de ellos afecte; pero sin que tampoco la circunstancias de no haber procedido a regularizar el anterior impida entrar en la comprobación del requisito que aún se halla en plazo de regularización. (...)"

Y el mismo criterio se sostiene por este TEAC en resolución de 10-09-09 (RG 5899/08)

En efecto, este TEAC en el fundamento de Derecho Tercero de la citada resolución de 10-09-09 decía: (...)

... El incumplimiento de cualesquiera de tales requisitos implica, conforme al apartado 8 del reiterado art. 27, la pérdida del beneficio fiscal, y en el presente caso, no habiéndose regularizado voluntariamente conforme a dicho precepto, y siendo firme la declaración impositiva de 1997 por prescripción de la acción liquidatoria de la Administración cuando se inició el procedimiento inspector, y asumido por tanto en firme el compromiso de mantenimiento de la inversión materializada en 1997 durante el plazo de cinco años, procede regularizar las dotaciones a la RIC de 1994 y 1995 al incumplirse en el ejercicio 2001 el referido requisito de mantenimiento de la inversión por haberse enajenado en dicho ejercicio los inmuebles que materializó aquélla.

Procede en consecuencia estimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de IFT y anular la resolución del TEAR impugnada en cuanto a la estimación parcial que realiza respecto del ejercicio 2001. "

La resolución de este TEAC de 10-09-2009 (RG 5899/08) que parcialmente transcribe la RG. 2525/2010 ha sido confirmada por Sentencia de la **Audiencia Nacional de 02-06-2010** (rec. n° 218/2009). »

Añade además el Tribunal que "el incentivo fiscal, reiteramos, se articula en la norma sobre tres condiciones o premisas (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, cada una con sus específicas exigencias) de modo que merced al incumplimiento del segundo requisito, materialización, (hablando, en términos de sucesión temporal), se está permitiendo también incumplir el tercero, mantenimiento, que, en cambio,, al que ha cumplido la materialización sí se va a exigir; y además con el agravante de que el que incumple el requisito de materialización obtiene el efecto positivo de adelantar el cómputo del inicio del plazo de prescripción. En suma, al contrario de lo que la interesada alega de lo que la interesada alega de que se está creando una nueva "obligación virtual", lo que se estaría haciendo de no mantener esta interpretación, sería eliminar un requisito, de mantenimiento, que la norma exige: si no materializar aboca a incumplir la tercera condición, la de mantenimiento, no ha de perderse de vista este incumplimiento que el propio contribuyente ha propiciado."

Y es que, como bien dice el Tribunal, de no entenderse de este modo, se haría de mejor condición al contribuyente que no materializa que al que materializa y posteriormente incumple el plazo de mantenimiento."

El TEAC también había expresado la misma posición unos meses antes, el 6 de febrero de 2014, en resoluciones 2023/12...

Por otra parte, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias también confirma en varias sentencias las resoluciones del TEAR de Canarias en esta materia, admitiendo la posibilidad de comprobación del mantenimiento de inversiones encontrándose prescrito el ejercicio de vencimiento del plazo de materialización."

Este criterio administrativo ha sido refrendado por el Tribunal supremo, en Sentencia del 16 de marzo de 2015 (Recurso de casación 249/2011), de la que resulta que la estructura temporal por fases de la RIC supone que este beneficio fiscal no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: dotación con beneficio apto, materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante 5 años. Por tanto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar ejercicios en que se ha aplicado la RIC debe iniciarse el día siguiente a aquél en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del IS del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal. Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio prescrito con ocasión de la inspección de uno no prescrito, sino tan sólo se autoriza a la Administración a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos de la RIC en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo está. En consecuencia, aunque al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras estuviese prescrito el ejercicio de vencimiento del plazo de materialización de la RIC, puede la Administración, pese a ello, como sucede en el supuesto de hecho analizado, comprobar el cumplimiento de los requisitos de materialización en el ejercicio prescrito de vencimiento de dicho plazo para obtener las consecuencias pertinentes de cara a la regularización, en su caso, -por falta de mantenimiento de inversión válida- del ejercicio no prescrito. En concreto, se afirma que:

"... Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

Lleva pues toda la razón la Audiencia Nacional, a la que se remite la sentencia de contraste, cuando afirma que hasta el transcurso de los mencionados plazos (aun cuando aluda solamente al de tres años) no puede determinarse si es procedente o no el beneficio.

Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el artículo 27.8)."

El segundo argumento de oposición consiste en afirmar que como ha resuelto el TSJ Canarias (según afirma el reclamante) mientras no exista acto administrativo firme en contrario en el seno de **D SL**, se debe aceptar que esta entidad sí realiza actividad económica consistente en el arrendamiento de locales comerciales.

Tampoco en este punto pueden prosperar las alegaciones de la reclamante.

Tal y como afirma la Inspección, es al obligado tributario que ha aplicado el incentivo a la inversión en Canarias que nos ocupa a quien corresponde justificar que se han cumplido las condiciones a las que se condiciona dicho incentivo, siendo el principal de ellos la efectiva inversión en actividades productivas que se desarrollen en Canarias, ya sea de modo directo o indirecto, mediante la suscripción de participaciones en otra entidad que se encargaría de realizar las a el exigibles. A ello conduce el artículo 105 de la LGT, relativo a la carga de la prueba.

En el presente caso, además, dicha acreditación resultaba perfectamente posible, ya que la reclamante y su cónyuge eran los único administradores y socios de la entidad a través de la que dicen haber materializado la RIC.

La sentencia que la reclamante alega en contra de lo dicho, de 29 de enero de 2010 del TSJ de Canarias, no es aplicable al caso, como ya concluyó el TEAR de Canarias en resolución de 27 de febrero de 2015 a la reclamación 35/04816/2012, que cita el Inspector Jefe, en la que se aclara que:

"En cuanto a la sentencia de 29-01-2010, tal y como se desprende del párrafo transcrito en el escrito de alegaciones, en ese caso sí hubo actuaciones inspectoras en relación con la sociedad, de la cuales se desprende que la sociedad sí desarrollaba actividad económica, ¿de ahí que no hubiera regularización alguna? por lo que el citado Tribunal procede a declarar la nulidad de los actos impugnados en los que se consideró que dicha sociedad no realizaba actividad económica. Pero de dicha sentencia no se extrae la conclusión, pretendida por la contribuyente, de que sea obligatorio realizar una inspección a la sociedad, ni tampoco, en el presente expediente, existe alguna actuación contradictoria en virtud de la cual la Agencia Tributaria haya considerado que XX SL desarrollaba alguna actividad económica."

Esta Resolución del TEAR fue confirmada por el TSJ de Canarias, en Sentencia de 13 de septiembre de 2016 (Recurso 143/2015) que concluye lo siguiente (el subrayado se ñaade al hacer la cita) :

"En cuanto al primer motivo de impugnación, referido a la necesidad de comprobación e inspección de la entidad en la que la demandante suscribió las participaciones sociales como dotación a la RIC, como requisito ineludible para dar por acreditada su falta de actividad económica, cabe advertir, de mano, que la sentencia de esta Sala de 29 de enero de 2.010 (RCA nº 312/2008) a la que se refiere la parte, da respuesta a un caso concreto y lo hace partiendo de que, en dicho caso, la falta comprobación y o inspección de la empresa en la que se materializó la dotación de la RIC determinó que la presunción de realización de una verdadera actividad económica quedó incólume, si bien no es posible extrapolar las conclusiones al caso ahora examinado en el que los presupuestos de hecho son, lógicamente, distintos, sin perjuicio de que en aquella sentencia se da respuesta al caso concreto pero no crea la Sala doctrina alguna que suponga proclamar como axioma que cualquier comprobación de la correcta materialización o del mantenimiento de la inversión, cuando se efectue en forma indirecta, exija la comprobación e inspección de la sociedad en la que se materializa dicha inversión.

Por lo demás, la propia naturaleza de la actividad inspectora va referida a comprobación e investigación, entendidas como la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, y la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios (art 141 a) y b) de la LGT), con otorgamiento - para estas funciones y las demás de la inspección-de un conjunto de potestades/facultades. Se trata, en todo caso, de facultades unidas a la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, a la regularización de la situación tributaria a la vista de los resultados de dicha actividad previa, siempre en relación al obligado tributario, que es lo que hizo la Inspección que comprobó la situación tributaria del sujeto pasivo destinatario del procedimiento y consideró suficientes los hechos y datos resultantes de su labor investigadora para concluir que se produjo una incorrecta materialización de las cantidades dotadas a la RIC a través de una sociedad sin actividad económica, conclusión susceptible de ser impugnada como de hecho lo ha sido por la demandante pero sin que precepto alguno exija que, en estos casos, sea obligada la incoación de un procedimiento frente a dicha sociedad que, por lo demás, no es el obligado tributario del impuesto."

Por lo demás, no formula la reclamante alegaciones contra los argumentos por los que la Inspección concluye que el arrendamiento de inmuebles que realizaba D SL no constituía una verdadera actividad económica, ya que el empleado y local que decía dedicar a su gestión no eran en absoluto necesarios para ello.

Así señala el Inspector-Jefe Regional que:

"... la mera adquisición de un patrimonio, que es lo único que puede predicarse de los inmuebles de **Lx...** y **R**, que nunca entra en funcionamiento, no puede considerarse inversión válida a efectos del requisito de materialización de la RIC, por lo que independientemente de si **D SL** realiza una actividad de arrendamiento con carácter económico-empresarial o no, los importes de 243.409,90 euros (**Lx...**) y 157.628,89 euros (**R**, inmueble + mobiliario = 143.478,08 + 14.150,81), directamente no pueden ni tenerse en cuenta a efectos del análisis del cumplimiento del requisito de disponer de inversiones que materializarían indirectamente las dotaciones a RIC de la obligada tributaria.

Este tipo de situaciones que, al margen de consideraciones jurídicas, generan sin necesidad de disponer de grandes conocimientos, una impresión de injusticia y abuso, tiene en muchas ocasiones respuesta en la doctrina o jurisprudencia, y en este caso, cuando de la aplicación de un beneficio fiscal se trata, recordemos que ya el más alto garante e intérprete de los derechos constitucionales, el Tribunal Constitucional, y también la más alta instancia jurisdiccional, el Tribunal Supremo, han consolidado la doctrina de la interpretación restrictiva de los incentivos y beneficios fiscales, por cuanto representan una excepción al principio general de igualdad, en particular en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31 de la Constitución. No vamos a transcribir aquí los múltiples pronunciamientos que unívocamente consolidan esta doctrina, que ante la situación extrema planteada tiene total aplicabilidad y ampararía directamente la consideración que se acaba de exponer, al margen y adicionalmente a lo previamente señalado acerca del incumplimiento de cualquier plazo de entrada en funcionamiento que también concurre sin duda alguna. (...)

... la "actividad" propiamente de **D SL**. Esta entidad parece ser un depósito patrimonial de los cónyuges **Mx...** y **Fx...**, que pretende revestirse de una "forma" empresarial afectando un local como presunta oficina de gestión y contratando una trabajadora que resulta ser nuera de los dueños y administradores de la entidad, que son los cónyuges ya referidos... carece de una carga de trabajo suficiente que justifique su contratación... la propia entidad es también un caso paradigmático de adquisición de inmuebles sin realizar absolutamente ninguna actividad donde pueda atisbarse un carácter mínimamente económico-empresarial.

Recordemos que al margen de los inmuebles ya indicados que jamás han sido arrendados, la entidad ha adquirido también cuatro apartamentos en el Apartahotel de tres estrellas denominado "**M**", sito en ..., y en una curiosa operación, seis "habitaciones" en el edificio **Q** situado en ...

Con respecto a los apartamentos **M**, existe un contrato de arrendamiento turístico en el que se cede la explotación del Apartahotel "**M**" por parte de la Comunidad de Propietarios del mismo ("**G...**") a la entidad **V SA**, lo que pone de manifiesto que **D SL** no gestiona tampoco nada en relación con estos inmuebles.

Y en lo que se refiere a las habitaciones en **Q**, su explotación está cedida a **F SL**, entidad directamente vinculada con **Nx...**, socio y administrador de la misma, que a su vez tiene cedida tal explotación a la entidad **H... SL**. En este caso, la cesión de la explotación parece totalmente necesaria, pues unas meras habitaciones carecerían por completo de sentido de forma individual si no se incardinan en una explotación conjunta y para algún destino común, en este caso una residencia de la tercera edad.

Por lo tanto, **D SL** no lleva la gestión de absolutamente ninguno de sus inmuebles y "habitaciones", y a pesar de ello aparenta disponer de medios como un local y una trabajadora. Se ha alegado que la trabajadora acude a reuniones de comunidades de propietarios, y de una forma muy osada que gestionaba futuras inversiones inmobiliarias... Controlar pagos o cobros (estos ocurrirán en intervalos mensuales) o llevar documentación a la asesoría contable y fiscal es una labor... cualquier propietario, persona física controlaría también cobros y pagos relacionados con sus inmuebles y podría estar en contacto con su asesor fiscal, sin necesidad de emplear a nadie, poniendo de manifiesto cuan reducida puede ser la carga de trabajo en el presente caso."

Por lo tanto, como bien se ha apreciado por la Inspección en este supuesto, las inversiones realizadas no han sido aptas como materialización indirecta de la RIC, determinando la falta absoluta de materialización en el caso de las suscripciones de participaciones de **D SL**. Y habiéndose comprobado la materialización de inversiones afectas a las dotaciones de 2002, 2003 y 2004, el resultado ha sido que los ejercicios 2002 y 2003 quedan cubiertos por inversiones válidas (suscripción de participaciones en **H... SL**, **W**, **J... SL** y **Z... SL**), pero no así el ejercicio 2004, donde se produce una falta absoluta de inversión por 122.165,41 euros, siendo el ejercicio 2007 aquél en el que vence el plazo de materialización y, por lo tanto, el 1 de enero de 2008 la fecha en la que hay que

fijar el dies a quo para el cómputo del plazo de mantenimiento para la obligada tributaria.... El primer ejercicio no prescrito, donde sí puede liquidarse, en el que se incumple la exigencia de mantenimiento es el regularizado, 2010, por lo que deberá integrarse en la liquidación correspondiente la cuota derivada del incumplimiento parcial de los requisitos de disfrute de la RIC de 2004, en base a la falta de mantenimiento de inversiones relativas a la dotación de dicho ejercicio.

Como consecuencia de cuanto antecede debe decaer aquí la primera de las alegaciones que se acaba de analizar.

Cuarto.

En la segunda alegación de la actora se exponen los motivos de oposición al criterio de la Inspección Regional, conforme al cual se incumple el requisito referido a la correcta materialización de dotaciones a la RIC en cuanto a la adquisición en 2008 de dos duplex con garaje (integrantes del complejo urbanístico **K...**), y a su inmediata aportación (de su 50%) a la Comunidad de Bienes **CB K...**

Y ello porque, según ha razonado la Inspección, para la reclamante se trata de una mera adquisición-inversión inmobiliaria, de la que cabe obtener desde un punto de vista fiscal rentas de capital inmobiliario y no rendimientos de actividad empresarial (nos encontraríamos así ante un supuesto de "ingeniería fiscal" ideado y diseñado con la intención práctica de aprovecharse irregularmente del beneficio fiscal de la RIC), ya que según la Inspección la reclamante como comunera-partícipe no organiza en sede de la CB medios productivos materiales y personales para la prestación empresarial de servicios en el mercado, tampoco participa en los actos normales de gestión de la CB, ni como es esencial en cualquier actividad empresarial asume el riesgo de pérdida total de la inversión realizada en dichos inmuebles urbanos como consecuencia de los resultados adversos de una explotación económica propia distinta de la actividad empresarial de la CB, dedicada a la explotación mediante el arriendo o alquiler de los inmuebles aportados por los comuneros (en el caso de la actora, el 50% de sendos duplex con garaje ubicados en el complejo urbanístico **K...**).

La conclusión y criterios anteriores se fundamentan por la Dependencia Regional de Inspección principalmente en la doctrina del TEAC en RR de 12.01.17, RG 5146/13 y acumuladas, y de 15.09.10, RG, 690182008, entre otras, conclusión que se apoya en la jurisprudencia del TS en SS de 24.09.14, Rec. núm. 2892/2012, de dos de febrero, 7 de abril, 6 y 22 de mayo de 2012, recursos de casación núms. 1490/2009, 4079/2011, 314/2012 y 14/2012. Y en este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en respuestas a consultas vinculantes V1396/2015 de 05.05.15 y V2768/2015 de 25.09.15, entre otras.

Sostiene la reclamante que es válida la materialización de las RICs dotadas con cargo a los ejercicios 2005 y 2006 en dos duplex con garage de **K...**, pues los rendimientos obtenidos por la Comunidad de bienes **CB K...** son rendimiento de actividad económica, conforme resulta de la respuesta de 26.01.15 de la DGT a la correspondiente consulta, debiéndose acatar, afortuna, que tanto el TSJ Canarias como el TEAR Canarias reconocen la existencia de actividad económica tanto en la referida CB como en los comuneros; y que en cualquier caso debería evitarse un trato discriminatorio de la actora, de modo que la AEAT debe mantener el criterio previamente aplicado a otros comuneros de la misma **CB K...**, en cuyos acuerdos de liquidación se admitieron las materializaciones de la RIC de las mismas condiciones y características que en el caso de **Mx...**, debiendo reconocerse que también la reclamante "asume el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad de dicha CB recaen sobre la obligada tributaria".

La cuestión planteada es, pues, si para entender adecuadamente materializada la RIC mediante la adquisición de un inmueble es suficiente su aportación a una comunidad de bienes que, en su caso, lo afectase a la realización de una actividad económica, en este caso la **CB K...**, o si no es suficiente con ello por ser necesario que los aportantes participen en la gestión de dicha actividad económica, como sostiene la Inspección.

En un asunto conectado con el indicado, esto es, en qué medida se puede afirmar que la actividad económica realizada por una comunidad de bienes se puede considerar realizada también por sus partícipes, aunque en relación con la posibilidad de dotar la RIC y no con la materialización de la misma, este TEAC ya ha manifestado en las resoluciones de 12-01-2017 RG 00-05146-2013 y acumuladas y de 14-02-2019 RG 00-04383-2015, confirmando el criterio inspector y la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, y sosteniendo que no hay rentas de la actividad cuando se adquieren locales que se ceden para su explotación por una Comunidad de bienes, dado que:

"(...) En virtud de la cesión obligatoria de dichos locales a la Comunidad de Explotación ésta es la que asume las facultades dominicales sobre aquellos y tiene capacidad de disposición para gestionar su explotación arrendaticia. Es la comunidad la que figura como parte arrendadora en los contratos que suscribe, y dispone de la facultad de fijar el precio, desahuciar en caso de impago y denegar el arrendamiento a quien no considere apto. El propio propietario de los locales tendría que ser arrendatario de la Comunidad si quisiera explotarlos comercialmente. Realmente, como señala la Inspección lo único que hace el propietario de los locales es percibir la renta. (...) los propietarios de los locales no realizaban actividad económica alguna y que se limitaban a percibir pasivamente las rentas obtenidas y atribuidas por la Comunidad, equiparando tal hecho a una distribución de dividendos.

Conforme a todo lo expuesto, no se producen en este caso, las circunstancias exigidas para considerar que ha existido una explotación económica por parte de la reclamante, en el sentido propugnado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por cuanto, conforme a la normativa fiscal, son rendimientos de actividades empresariales los que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia (aquella en la cual es el propio sujeto el que dirige y organiza su actividad corriendo a su cargo el riesgo económico) 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. (...)

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de febrero de 2012, dictada en recurso de casación número 1490/2009, ha señalado...(...)

"...Finalmente, la sentencia, apreciando y valorando los datos del expediente, llega a la conclusión de que COCABE no ejerce actividad económica organizada explotando por cuenta propia medios personales y materiales, sino que se limita a obtener un rendimiento derivado de la cesión de complejos turísticos a otra entidad, que es la que desarrolla la auténtica actividad empresarial. No se puede oponer a lo expuesto la alegación de una intervención indirecta, pues ello solo se basa en la modalidad de retribución pactada, que, al partir de los ingresos por alquileres, no tiene el carácter de fija en su cuantía, pero sin que por ello atribuya al perceptor la condición de empresario, tal como ocurre en general en las fórmulas participativas, en las que, al igual que en el presente caso, se produce una falta de organización de medios personales y materiales, que si tiene si embargo la entidad que gestiona la explotación de los apartamentos turísticos y que, por ello, puede beneficiarse de la RIC."

En similares términos la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2014 (Rec. num. 2892/2012) afirma:

"(...) Finalmente, también consideramos conforme el criterio de la Sala de instancia respecto de la no toma en consideración para la dotación de la RIC, del arrendamiento de activos para su explotación turística, pues es evidente que quien ejerce la actividad económica, y, en su caso, puede aprovechar los beneficios de la RIC, es la entidad cesionaria o arrendataria, mientras que la recurrente obtiene una renta derivada del arrendamiento de los 69 apartamentos de su propiedad, dentro del conjunto constituido por 221 apartamentos, que debe tributar como rendimiento de capital inmobiliario."

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.

A estos efectos la Dirección General de Tributos señala en su consulta vinculante V1738/2008 de 26 septiembre 2008:(...)

En el mismo sentido se pronuncian las recientes consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1396/2015 de 05/05/2015 y V2768/2015 de 25/09/2015.

En el presente caso se ha acreditado que es la propia Comunidad la que se arroga todas las facultades de gestión de la explotación de los locales que le son cedidos. **BB SL** es un comunero que no realiza ninguna ordenación por cuenta propia ni asume ningún riesgo sino que limita a aportar a la comunidad de explotación los locales, sin desarrollar función alguna a partir de entonces, limitándose a percibir pasivamente las rentas derivadas de la explotación de los arrendamientos de los locales realizada por la Comunidad de explotación. No realiza de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción, pues dicha ordenación es llevada a cabo exclusivamente por la Comunidad. A estos efectos, no hay que olvidar que el obligado no ha aportado prueba alguna de la existencia de convocatoria de juntas generales de la comunidad de explotación ni de la celebración de las mismas, ni en definitiva cualquier otra prueba de su participación en la dirección de la comunidad de explotación, la cual, según pone de manifiesto la Inspección, esta controlada por la misma Junta Rectora desde su constitución, limitándose el obligado a recibir información periódica sobre las rentas a percibir."

En la materia que aquí nos ocupa, la adecuada materialización de la RIC mediante la cesión de inmuebles a una comunidad de bienes que será la que los explote, este TEAC dijo en la Resolución 72/2018 de 10 de septiembre de 2018:

"La Inspección, en criterio confirmado por el TEAR, teniendo en cuenta que los apartamentos citados se encuentran destinados a la explotación turística a través de la constitución de una comunidad de bienes integrada por diferentes propietarios entre los que se encuentra la sociedad **Y**, declara que dichas inversiones no son aptas para materializar la RIC. Por lo tanto, habiéndose constatado que quien realiza la gestión de la actividad de arrendamiento es la comunidad de bienes y que la entidad inversora **Y...** no participa en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, no se consideran cumplidos los requisitos para que los apartamentos se consideren afectos a una actividad económica desarrollada por **Y**."

El recurrente discrepa con el criterio anterior, argumentando que en todo caso, la entidad **Y** desarrolla la actividad de arrendamiento, con independencia de que la gestión de la misma se haya cedido a una comunidad de bienes en el caso del complejo turístico en el que se incluyen los apartamentos ahora en controversia.

Sin embargo, debe recordarse que para que la actividad desarrollada por la entidad **Y** pueda ser definida como económica han de confluir en ella todos los rasgos recogidos en la definición que se recoge en la normativa, es decir, ordenación por cuenta propia de factores productivos (medios de producción y/o recursos humanos) con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Con ello, para que las rentas procedentes de la explotación de los apartamentos turísticos tengan para el comunero (en este caso, la sociedad **Y**) la calificación de económicas, se precisa que el partícipe tome parte efectiva en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción. De esta forma, en aquellos casos como el que nos ocupa, en los que la actuación del comunero se limita a una mera aportación de capital, sin intervenir en la toma de decisiones ni gestionar la actividad, las rentas obtenidas tendrán la naturaleza de rendimientos de capital mobiliario.

Por lo tanto, la inversión consistente en inmuebles destinados al arrendamiento, requiere que dicha actividad de arrendamiento tenga carácter económico para la entidad obligada a invertir en activos afectos, aptos

a efectos de materializar la RIC, circunstancia que, como se ha expuesto, no sucede en relación con los Apartamentos Ñ y la sociedad Y."

El citado criterio se reitera en la presente resolución. Se trata, en este caso, de determinar si se ha cumplido el requisito de materialización del artículo 27.4 a) de la Ley 19/1994, que se refiere a activos "necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo", lo que sólo cumple quien cede sus activos a una comunidad de bienes si puede afirmarse que el propio comunero desarrolla una actividad económica en el seno de la CB, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión de la actividad realizada por dicha comunidad, circunstancia que no se da en este caso, como exponen la Inspección y el TEAR, al ser claro que el comunero realiza la actividad económica de farmacéutico, pero ningún contacto tiene con la actividad de arrendamiento de inmuebles, que es realizada (con más o menos disposición de medios) por la comunidad de bienes a la que la reclamante cedió su inmueble, como afirma la Inspección. En el caso concreto, además, la Inspección pone de manifiesto que "no puede soslayarse que a la obligada tributaria se le ha ofrecido un paquete de inversión, consistente en la adquisición de unos inmuebles, con la particularidad de que éstos vienen incorporados a la creación de un negocio de arrendamientos al que se presupone validez como materialización de RIC. (...)". Es un hecho también que la entidad **FT... SL** es la que vende a la obligada tributaria los inmuebles que luego aporta inmediatamente a la constitución de la CB, sin solución de continuidad, refrendando la idea de que se trata de un paquete de inversión global preconfigurado ad hoc.(...) la obligada tributaria es una mera inversora a la búsqueda de una rentabilidad a su patrimonio, rentabilidad que en el presente caso no proviene exclusivamente de los beneficios que pudiera arrojar el negocio de arrendamientos desarrollado por la CB ¿una rentabilidad financiera?, sino por las ventajas fiscales que ello conlleva, que otorgan una rentabilidad mucho más allá de la financiera, y que es la rentabilidad financiero-fiscal."

En este punto, es relevante citar la reciente sentencia del TSJ de Canarias, de 24 de septiembre de 2019, procedimiento .../2018, que ratifica, para un inversor que canalizó su inmueble a través de la misma comunidad de bienes del presente caso, el criterio que ahora se mantiene aquí:

"En efecto, tras un detenido análisis del expediente no puede sino concluirse que la función que tiene la recurrente en la **"Comunidad de Bienes K..."** no es, precisamente, un ejemplo académico de lo que la norma fiscal denomina "actividad económica", pues su participación en la misma se limita a cobrar los frutos de la compra en su día efectuada, por lo que los rendimientos percibidos de la referida Comunidad no provienen de una verdadera actividad económica.

La sentencia, además, añade:

"Como atinadamente observa el Sr. Abogado del Estado, la Inspectora de Hacienda actuaría señaló en el Acta de Disconformidad que ni si quiera la Comunidad de Bienes desarrollaba actividad económica", agregando que "en cuanto a la posibilidad de materializar la RIC en la denominada **"Comunidad de Bienes K..."** conviene recordar que la actuaría realizó una exposición en cascada, analizando todas las posibilidades en cuanto a la validez de la materialización de la RIC, incorporando argumentos subsidiarios, y llegando siempre a la misma conclusión, la necesidad de regularizar la RIC. El acuerdo de liquidación, una vez que considera que la recurrente no realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, analiza si pudiera realizar otra actividad económica a través de una comunidad de bienes. Para ello investiga las circunstancias que concurren en dicha comunidad de bienes, llegando a la conclusión de que no realiza ninguna actividad económica. Pero la Inspección no se queda ahí, sino que pone de manifiesto que, aún cuando la comunidad de bienes realizara actividad económica, el contribuyente -comunero- no la realizaría". En suma, la denominada **"K..."** no es más que un conjunto de viviendas que son ofrecidas en alquiler al público en general, sin que se ofrezcan los servicios habituales en las residencias y colegios mayores, tales como alimentación, lavandería, etc, pero el hecho -a todas luces lógico- de que parte de sus moradores sean universitarios no tiene la virtud taumática de transformar un edificio normal y corriente en una verdadera residencia universitaria."

Por lo tanto, se confirma la resolución recurrida y la regularización inspectora.

Se debe añadir que la invocación genérica que hace la actora de precedentes en los que supuestamente habría prevalecido el criterio que sostiene, además de verse radicalmente contradicha por la sentencia citada, no tiene el valor que el pretende dar el reclamante, ya que tanto en el ámbito jurídico en general como en el ámbito jurídico-tributario en particular, aunque se hubiera acreditado adecuadamente el acto administrativo concreto invocado como precedente, lo que no se ha producido en este caso, no es posible impedir que un acto administrativo posterior, como consecuencia de la naturaleza dinámica y no rígida de la actividad de interpretación de las normas que exige la ciencia jurídica y evidencia su progreso en el tiempo (carácter que informa la actuación diaria de los operadores jurídicos, de los tribunales y de la doctrina administrativa), se pronuncie en otro sentido siempre que aparezca sólidamente fundamentado. En este caso la interpretación y aplicación de la normativa reguladora de la RIC por el autor del acto de liquidación impugnado aparece, según se ha apreciado por este TEAC, convincentemente motivada y ajustada a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.