

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078579

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 29 de junio de 2020

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1027/2019

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.** *Aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión en los casos en que la actividad ejercida sea el arrendamiento de inmuebles.* En el caso analizado, los ajustes efectuados por la Inspección se refieren a ajustes positivos en base imponible y como consecuencia de resultar la base imponible comprobada positiva se desprende la aplicación del tipo de gravamen general y ello en base a la siguiente argumentación. Según los arts. 108 y 114 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en su redacción vigente en los períodos analizados, las entidades cuya cifra de negocios del año anterior fuera inferior a 10 millones de euros pueden beneficiarse del tipo de gravamen reducido.

No obstante lo anterior, la Administración entiende que no puede presumirse el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios comprobados dado que, ni la actividad de arrendamiento de inmuebles puede calificarse de actividad económica, ni tampoco se puede fundamentar la pretendida actividad de cesión de activos fijos que suponga la realización de actividad económica en la medida que el comunero, la entidad inspeccionada, no interviene en la gestión de los asuntos de la dicha comunidad de bienes. En las propias autoliquidaciones de IS presentadas por la entidad inspeccionada durante los ejercicios objeto de comprobación, no figura importe alguno en concepto de Importe Neto de Cifra de Negocios, concepto íntimamente ligado con la existencia de desarrollo de actividad económica o empresarial. En conclusión, no concurriendo el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios 2009-2011 objeto de comprobación, dicha entidad no puede beneficiarse de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión previstos en RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) -arts. 108 a 114- y por tanto, no procede la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para dichas entidades.

Pues bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo -entre otras STS, de 19 de mayo de 2020, recurso nº 4236/2018 (NFJ077830)-, con la reforma operada en el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), con la aprobación de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) 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 art. 108 del mencionado RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

A la vista de dicha jurisprudencia, este Tribunal Central procede a cambiar su criterio respecto al mantenido en la resolución TEAC, de 30 de mayo de 2012, RG 2398/2012 (NFJ047068). **(Criterio 1 de 2)**

**Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica.** *Retraso en la notificación producido por el señalamiento por el obligado tributario de los días en que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Dilaciones no imputables a la Administración.* De conformidad con la Disp. Adicional Tercera del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), referida a la posibilidad de que los obligados que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada de la AEAT señalen un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales la Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada, el retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario de los días señalados se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el art. 104.i) del RD 1065/2007 (RGAT), es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 104, 150 y 237.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 6, 108 y 114.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 88.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), art. 3 y Disp. Adicional Tercera.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA PRIMERA

FECHA: 29 de junio de 2020

RECURSO: 00-01027-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

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

REPRESENTANTE: **Axy...** Y OTRO - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

El mismo se ha interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 31 de octubre de 2018, dictada en los procedimientos acumulados 35-02609-2015; 35-02618-2015; 35-02619-2015.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 20/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 11/12/2018 contra la resolución desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente al Acuerdo de Liquidación **A23 ...4** dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias con fecha 18 de agosto de 2015 y notificada con fecha 2 de septiembre de 2015, por importe de 216.895,28 euros, de los que 175.311,88 euros corresponden a cuota y 41.583,40 euros a intereses de demora, siendo la cuantía de la reclamación de 167.556,25 euros, correspondientes a la liquidación del ejercicio 2009.

**Segundo.**

El acto impugnado deriva de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas a la hoy reclamante con fecha 12 de mayo de 2014, siendo el alcance de las mismas general respecto al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2011.

**TERCERO.-**

En los ejercicios comprobados la actividad económica desarrollada por la entidad **X, S.L.** es el arrendamiento de inmuebles.

En los ejercicios 2002 a 2006 la reclamante había dotado la Reserva para Inversiones Canarias (en adelante, RIC). La Inspección concluye que **X, S.L.** no cumple los requisitos exigidos para que la actividad de arrendamiento desarrollada pueda calificarse de actividad económica, por lo que se regularizan las cantidades dotadas a la RIC por incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del beneficio fiscal.

**Cuarto.**

Disconforme con la liquidación practicada se interpone reclamación económico-administrativa, que es desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Contra dicha resolución se interpone el presente recurso de alzada en el que realiza las siguientes alegaciones:

Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por exceso de duración de las actuaciones inspectoras.

Prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento del requisito de materialización por falta de actividad económica en relación con las dotaciones efectuadas en los ejercicios 2005 y 2006 y el de mantenimiento respecto a las dotaciones realizadas en los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Existencia de actividad económica de cesión de activos desde el ejercicio 2009.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

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

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho del acto impugnado a la vista de las alegaciones planteadas.

**Tercero.**

Procede analizar en primer lugar las alegaciones de la reclamante sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el concepto y ejercicios comprobados por haber excedido las actuaciones inspectoras del plazo de duración establecido en la LGT.

Como hemos señalado en los Antecedentes de hecho, el procedimiento de comprobación e investigación se inicia el 12 de mayo de 2014 y finaliza con la notificación del Acuerdo de liquidación el 2 de septiembre de 2015. Ello supondría que el procedimiento ha excedido el plazo de 12 meses establecido en el artículo 150 de la LGT, de acuerdo con la redacción vigente al inicio del mismo:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley".

A este respecto, el artículo 104.2 de la LGT dispone:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

En el presente caso, el Acuerdo de liquidación recoge la existencia de dilaciones no imputables a la Administración tributaria por un total de 111 días y establece:

Por todo lo anterior, este Órgano acuerda añadir 111 días al plazo máximo de duración del procedimiento inspector, que podría haberse extendido hasta el 30/08/2015, fecha en la que el acuerdo de liquidación habrá de haberse notificado, o al menos habrá de haberse llevado a cabo un intento de notificación del mismo según dispone el artículo 104.2 LGT.

Ninguna objeción señala la reclamante respecto al cómputo de las dilaciones, pero sostiene que, dado que la notificación del Acuerdo de liquidación se produce el 2 de septiembre de 2015 y, habiendo señalado el propio Acuerdo de liquidación que el procedimiento debía finalizar el 30 de agosto de 2015, se ha producido un exceso de duración de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 150.2.a) de la LGT:

"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

Esta alegación fue aducida en la reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Regional, que establece en su Resolución:

En el presente caso no resulta controvertido el hecho de que el inicio del procedimiento inspector se produjo el día 12 de mayo de 2014 y que la notificación del Acuerdo de liquidación lo fue el día 2 de septiembre de 2015 - según consta en el Certificado de Notificación Electrónica Habilitada incorporado al expediente-.

Y en lo que hace a las dilaciones imputadas al contribuyente debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 4.1 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, como así se advierte en el citado documento de notificación de dirección electrónica, en el que, al respecto, se indica lo siguiente:

"Con fecha 18-08-2015 y hora 16:35 se generó el envío de la notificación objeto de esta certificación, que no pudo ponerse a disposición del **X, SL** (...) en la dirección electrónica habilitada hasta el día 01-09-2015, como consecuencia del señalamiento por el obligado tributario de días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

De conformidad con lo previsto en el artículo 4.1 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se ha podido poner a disposición del obligado tributario la referida notificación se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto se ha producido una dilación no imputable a la Administración Tributaria de 14 días".

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y dado que la Inspección consideró atribuibles al interesado dilaciones de 111 días, a esta cifra habrá que añadirle esos otros 14 días de dilación referidos en el párrafo anterior -en relación a la cual calla la reclamante- lo que nos lleva a un cómputo global que asciende a los 125 días.

Teniendo en cuenta dicho cómputo y dado que las actuaciones se iniciaron el 12 de mayo de 2014, el dies ad quem del plazo para notificar el Acuerdo de liquidación nos llevaría al día 14 de septiembre de 2015, por lo que en ningún caso se habría superado el plazo máximo previsto en el artículo 150.1 de la LGT".

Tal y como señala el Tribunal Regional, el artículo 4 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada y por la que se modifica la Orden HAC/661/2003, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo y se determinan el lugar, la forma y los plazos para su presentación establece:

"Artículo 4. Efectos del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. El señalamiento de los días en los que no se pondrán a disposición del obligado tributario notificaciones en la dirección electrónica habilitada afectará exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados. En ningún caso estos días se descontarán del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados.

3. A efectos de lo dispuesto en este artículo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá certificar el citado retraso, acreditando la fecha y la hora en que se pudo poner a disposición del obligado tributario el acto objeto de notificación en la dirección electrónica habilitada, utilizando el sistema de referencia temporal establecido en el artículo 7 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre".

Por su parte, el artículo 7 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre establece:

"Artículo 7. Referencia temporal.

1. El sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

Para la referencia temporal de los actos y certificaciones se utilizará una marca de tiempo entendiendo por tal la asignación por medios electrónicos de la fecha y, en su caso, la hora. La fecha y hora utilizada se sincronizará con el Real Instituto y Observatorio de la Armada, de conformidad con lo previsto sobre la hora legal en el Real Decreto 1308/1992, de 23 de octubre, por el que se declara el Laboratorio del Real Instituto y Observatorio de la Armada como laboratorio depositario del patrón Nacional de Tiempo y laboratorio asociado al Centro Español de Metrología, y según las condiciones técnicas y protocolos que el citado Organismo establezca.

La información relativa a las marcas de tiempo se asociará en la forma que determine el Esquema Nacional de Interoperabilidad.

2. El sistema de dirección electrónica habilitada acreditará igualmente el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias de este artículo".

Considera improcedente la reclamante el cómputo de dicha dilación realizada por el TEARC porque "no consta en el expediente administrativo prueba alguna de la generación de ese envío ni tampoco consta el justificante del rechazo de dicha notificación".

El Certificado de notificación en la Dirección Electrónica Habilitada del Acuerdo de liquidación establece:

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de **X, SL** (...) con fecha 02-09-2015 y hora 04:10, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

**X, SL** (...) ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 02-09-2015 y hora 11:25.

Cuando a consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se hayan practicado varias notificaciones de este mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

Con fecha 18-08-2015 y hora 16:35 se generó el envío de la notificación objeto de esta certificación, que no pudo ponerse a disposición del **X, SL** (...) en la dirección electrónica habilitada hasta el día 01-09-2015, como consecuencia del señalamiento por el obligado tributario de días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

De conformidad con lo previsto en el artículo 4.1 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se ha podido poner a disposición del obligado tributario la referida notificación se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto se ha producido una dilación no imputable a la Administración Tributaria de 14 días.

A tal efecto, establece el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), según redacción dada por Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre por el que se aprueba el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo siguiente:

"Seis. Se añade un nuevo párrafo i) al artículo 104 que, vine referido a las "Dilaciones por causa no imputable a la Administración".

«i) El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera.»

Establece la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el

ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, añadida por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, lo siguiente:

"Artículo 2. Modificación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se añade una nueva disposición adicional tercera al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

«Disposición adicional tercera. Posibilidad de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. 2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. 3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.»".

Por tanto, en el presente caso se han cumplido las previsiones normativas para el cómputo de los 14 de días de dilación que señala el Tribunal Regional por el retraso en la notificación producido por el señalamiento por el obligado tributario de los días en que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada y, en contra de lo manifestado por la reclamante, figura debidamente acreditada en un documento extendido en el curso de las actuaciones, tal y como se describe en el "CERTIFICADO DE NOTIFICACIÓN EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA" referido, por lo que se ha de concluir en la existencia de tales dilaciones no imputables a la Administración. No era necesario generar un envío de notificación el 18 de agosto de 2015 porque en dicha fecha existía la imposibilidad de poner a disposición del mismo cualquier notificación y de haberlo hecho la Inspección habría incumplido las normas establecidas.

También manifiesta la reclamante que podía la Administración haber hecho uso de la posibilidad establecida en la Disposición Adicional Tercera y en el artículo 3.2.b) del Real Decreto 1363/2010.

En efecto, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establece:

Disposición adicional tercera. Posibilidad de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Es cierto que era una posibilidad que tenía la Administración tributaria y así ha declarado este Tribunal en sus resoluciones de 2 de marzo de 2016 (RG 5359/2013) y 16 de julio de 2018 (RG 4668/2014), señalando la posibilidad de notificar el acuerdo de liquidación mediante agente tributario por razones de eficacia administrativa ante la cercanía del plazo de duración máxima del procedimiento inspector.

Ahora bien, eso no invalida la actuación de la Inspección en el presente caso, pues la notificación realizada por vía electrónica posibilitaba la notificación de la misma antes de la finalización del plazo de duración de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta el período señalado por el obligado tributario de no puesta a disposición de notificaciones en la dirección electrónica habilitada y que dicho plazo se considera dilación no imputable a la Administración.

En conclusión, resulta procedente el cómputo del plazo de dilación de 14 días señalado en el Certificado de Notificación en Dirección Electrónica Habilitada y, por tanto, las actuaciones inspectoras no han excedido el plazo de 12 meses establecido en el artículo 150 de la LGT y no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el concepto y períodos comprobados.

#### **Cuarto.**

Manifiesta la reclamante que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para regularizar la materialización a la RIC de las dotaciones efectuadas en los ejercicios 2005 y 2006.

Considera la reclamante que la materialización efectuada fue correcta porque las inversiones realizadas estaban afectas al desarrollo de la actividad económica de medicina, que la entidad desarrolló hasta el 31/12/2007. Por tanto, no procede regularizar la falta de materialización de la inversión y de producirse algún incumplimiento el mismo sería el de la falta de mantenimiento de la inversión, que debería haberse regularizado en 2008, estando tal ejercicio prescrito.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2598/2013) ha establecido lo siguiente respecto a la prescripción en la comprobación de la RIC (la negrita es nuestra):

**TERCERO.-** Sentado lo anterior, hemos de avanzar que, a juicio de esta Sala, la doctrina correcta se encuentra en la sentencia de contraste, constatación que ha de conducir a la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina. En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (artículo 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades esta sometida a los indicados requisitos,

como conditio sine que non. Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos. Ya hemos dicho [sentencia de 10 de diciembre de 2012 (RJ 2012, 11087) (casación 793/11, FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7578) (casación 2037/10, FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011

(RJ 2011, 6233) (casación para la unificación de doctrina 235/07, FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 (RCL 1994, 1931) se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

**Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación ( artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades 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 el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.** 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 legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia (JT 2013, 638) 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). Con el alcance expresado se ha de abordar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal.

Este criterio ha sido reiterado por la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina 352/2016).

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en diversas resoluciones, entre otras, en resoluciones de 2 de abril de 2014 (RG 526/2013) y de 11 de septiembre de 2014 (RG 2857/12), ambas confirmadas por la Audiencia Nacional en sentencias de 1 de junio de 2017 (recurso nº 39/2014) y de 6 de julio de 2017 (recurso nº 20/2015), respectivamente.

En este caso, en las RIC dotadas en los ejercicios 2005 y 2006, tal y como señala la Inspección en el Acuerdo de liquidación, el plazo para efectuar la materialización finalizaba en 2009 y 2010, respectivamente:

En primer lugar, hay que tener en cuenta que al tratarse de una RIC dotada con cargo al beneficio del ejercicio 2005 y 2006, la misma se tuvo que dotar contablemente durante el ejercicio 2006 y 2007, respectivamente. En este sentido, y tal como resulta del precepto legal 27.4 de la Ley 19/1994, el plazo máximo de tres años para invertir o materializar comenzará a contarse "desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva".

Esto implica, en el particular, que para la RIC 2005, dicho plazo máximo de materialización computa desde el 31/12/2006 en cuanto que fecha de devengo del IS correspondiente al ejercicio 2006 que es cuando se dota contablemente la Reserva, hasta 31/12/2009, fecha en que han transcurridos los tres años prescritos por la norma.

Para la RIC 2006, paralelamente, dicho plazo máximo de materialización computa desde el 31/12/2007 en cuanto que fecha de devengo del IS correspondiente al ejercicio 2007 que es cuando se dota contablemente la Reserva, hasta 31/12/2010, fecha en que han transcurridos los tres años prescritos por la norma.

De lo anterior se desprende que hasta el 31/12/2009 y 31/12/2010 la entidad pudo llevar a cabo la materialización de la RIC 2005 y 2006, respectivamente, por lo que se ha de agotar el plazo legal a fin de poder comprobar, y en su caso, regularizar este extremo.

Debe tenerse en cuenta, además, que la entidad materializó la RIC en los ejercicios 2006, 2008 y 2009. Por tanto, el plazo de 5 años de mantenimiento finalizaría en 2011, 2013 y 2014. Y, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo reseñada, en ese momento comenzaría el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. En consecuencia, cuando se inicia el procedimiento inspector el 12 de mayo de 2014 no ha operado la prescripción, siendo procedente la regularización practicada por la Administración.

Tal y como señala la Sentencia, la RIC constituye un beneficio fiscal que se estructura en distintas fases, sujeta en cada una de ellas al cumplimiento de determinados requisitos. La consolidación del beneficio fiscal no se produce hasta que todos los requisitos han sido cumplidos, por lo que la inobservancia de cualquiera de ellos en cualquiera de las fases establecidas supone la pérdida del beneficio fiscal. En este caso, la Inspección en las tareas de comprobación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010, ha constatado el incumplimiento de los requisitos de materialización de la RIC, por lo que procede efectuar la regularización del incumplimiento del requisito de materialización en dichos ejercicios. En el caso de la RIC correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, en los ejercicios 2009 y 2010 finalizaba el plazo de materialización, por lo que habiéndose comprobado el incumplimiento de dicho requisito es procedente regularizar el mismo en tales ejercicios.

Respecto de la RIC dotada en los ejercicios 2002, 2003 y 2004 y materializadas en los ejercicios 2004 y 2006, procede regularizar el incumplimiento del requisito de mantenimiento, pues los ejercicios en los que debió producirse la materialización, esto es, 2006, 2007 y 2008 están prescritos al tiempo de iniciarse las actuaciones. Pero las inversiones efectuadas en los ejercicios 2004 y 2006 están sujetas al requisito de mantenimiento durante 5 años a contar desde la puesta en funcionamiento de los bienes en que se materializa la inversión, por tanto, dicho plazo finalizaría en 2009 y 2011. Y el plazo de prescripción, tal y como ha señalado el Alto Tribunal, se computa desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión. Y al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación ninguno de dichos ejercicios está prescrito por lo que procede regularizar el incumplimiento del requisito de mantenimiento, pues no existiendo actividad económica, las inversiones realizadas no son aptas para la materialización y, en consecuencia, no es posible cumplir el requisito de mantenimiento de las mismas, debiendo realizarse dicha regularización en el primer ejercicio no prescrito en que se descubre el incumplimiento, esto es, 2009.

Por tanto, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante en este sentido.

#### **Quinto.**

La reclamante considera improcedente la regularización por falta de ejercicio de una actividad económica porque sí desarrollaba una, la de cesión de activos fijos.

Señala el escrito de alegaciones:

Con independencia de los argumentos expuestos hasta el momento, tampoco aceptamos que la empresa haya cesado en su actividad en el año 2008, ya que la entidad desde sus comienzos ha desarrollado tres actividades económicas, a saber:

Actividad Médica: Ha sido comprobado y admitida por la Inspección, cesando en esta actividad el 31/12/2007.

Arrendamiento de bienes inmuebles (epíg.861.2): Desde el año 2005 hasta el año 2010, cuestión que también ha sido comprobada por la Inspección.

Otros Servicios N.CO.P. de cesión de activos fijos: Actividad desarrollada desde el año 2008 y que continúa desarrollando en la actualidad (Página 4/22 del acta).

Si bien es cierto que a partir del año 2008 la empresa cesó en el ejercicio de actividades médicas y la Inspección no admite la actividad de arrendamiento por falta de carga de trabajo en la persona empleada, no debe quedar en el olvido la tercera de las actividades desarrolladas por la empresa - CESIÓN DE ACTIVOS FIJOS-, actividad encuadrada dentro de los epígrafes del I.A.E.

La reclamante, con fecha 19 de marzo de 2008, se da de alta en el epígrafe 999 "Otros servicios N.C.O.P" del IAE y con fecha 25 de marzo de 2008 adquiere un loft y un garaje anexo que aportó a la **Comunidad de Bienes "K"** con fecha 7 de mayo de 2008, lo que supone ostentar en dicha Comunidad una participación del 0.68%. Esta adquisición forma parte de la materialización de la RIC del 2006.

Asimismo se adquieren con fecha 15 de diciembre de 2004 dos habitaciones en ... a la entidad **W SL** y el mismo día en que se formaliza dicha operación, se procede a celebrar un contrato de arrendamiento entre ambas, para posteriormente, con fecha 20 de septiembre de 2005, **W SL** ceder la explotación de los inmuebles a la entidad **Z SL** (...).

No puede aceptarse, como pretende la reclamante, que esta operación pueda entenderse realizada en el ejercicio de su actividad de cesión de bienes. En primer lugar, porque cuando se realizan las operaciones la entidad ni siquiera está dada de alta en la actividad de cesión de bienes. Y, en segundo lugar, porque tal y como señala la Inspección "Lo que hay, en definitiva, son arrendamientos o cesiones de inmuebles, con cesión de la explotación de la edificación, por lo que puede concluirse sin ningún género de duda que son las sociedades arrendatarias o en su caso cesionarias las que realizan, en su caso, la explotación de las unidades inmobiliarias y por tanto son aquellas las que en su caso realizarían una actividad económica".

Y en relación con la participación en la comunidad de bienes debe señalarse que la Inspección concluye que las rentas atribuidas por la misma a la reclamante no pueden calificarse como de actividades económicas ya que "sólo en el caso de que el comunero desarrollase una actividad de ordenación de medios o dirección efectiva en el seno de la CB, podría considerarse que éste desarrolla una actividad económica y que, por tanto, fuera válida su inversión en un inmueble respecto del cual carece por completo de estructura empresarial". Y añade el Acuerdo de liquidación:

"Partiendo a efectos meramente dialécticos del supuesto de que la CB desarrollase actividades económicas, siendo el arrendamiento una actividad de las denominadas no reguladas, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos es preciso que, tratándose de actividades económicas desarrolladas por una entidad en régimen de atribución de rentas, todos los miembros de la entidad realicen de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción, ya que en caso contrario, las rentas procedentes de la actividad económica realizada a través de la entidad no se han de atribuir a los miembros que no participan en dicha ordenación de los factores de producción, obteniendo dichos miembros rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención.

(...)

En el caso de la CB aquí en cuestión, el obligado tributario no tiene función alguna en las mismas, sin que intervenga en actos de gestión habituales. En definitiva, la participación del contribuyente en la CB se limita a aportar su inversión y esperar a percibir los rendimientos.

La gestión interna de la CB ha sido ampliamente descrita en las alegaciones, sin que en ningún momento aparezca ni siquiera nombrado el obligado tributario, y sí el gerente u otras personas que tienen alguna presencia en la dirección efectiva de la CB.

En tales circunstancias, sin que el contribuyente realice ninguna ordenación de medios en sede de la CB, ya que se limita a aportar el inmueble y algún mueble, no puede considerarse que desarrolle una actividad económica de arrendamiento, sin que el alta en un epígrafe como el 999 transforme tal actividad en empresarial, ni mucho menos puede considerarse como tal la de "cesión de activos fijos" que se predica en las alegaciones presentadas.

Los rendimientos que percibirá no tendrán tampoco la calificación de procedentes de una actividad económica.

Por lo tanto, este razonamiento implica negar la aptitud de la inversión del inmueble cedido a la CB a efectos de las dotaciones a la RIC efectuadas por la entidad inspeccionada, y ello independientemente de que la CB pudiera,

en su caso, desarrollar una actividad económica de arrendamientos, ya que a quien se exige asimismo tal desarrollo es al partícipe".

La cuestión que se plantea, por tanto, es si puede entenderse válidamente materializada la RIC mediante la adquisición de un inmueble que es aportado a una comunidad de bienes que lo afecta a una actividad económica. Esta cuestión ha sido ya previamente resuelta por este Tribunal Central en su resolución de 8 de octubre de 2019 (RG 0018/2016) referida, como en el caso que ahora nos ocupa, a una inversión en inmuebles cedidos a la **Comunidad de Bienes "K"** en la que se establece:

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 confluír 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 N** 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.

Por tanto, no cabe entenderse que la reclamante haya realizado una actividad económica derivada de la cesión de activos realizada a una comunidad de bienes, por lo que la inversión efectuada no es apta para la materialización de la RIC, debiendo desestimarse las alegaciones al respecto.

#### Sexto.

Finalmente, y aunque no se ha efectuado alegación al respecto por la reclamante, debemos valorar un aspecto de la liquidación practicada que tiene incidencia en la determinación del importe de la misma, como es el tipo de gravamen aplicado.

Tal y como establece el artículo 237.1 LGT:

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

Pues bien, los Antecedentes de hecho del Acuerdo de liquidación recogen en la página 14:

"Finalmente, y como consecuencia de la falta de actividad económica en sede de la entidad inspeccionada, las bases imponibles positivas derivadas de la regularización en cada uno de los periodos objeto de comprobación, se deben liquidar al tipo de gravamen general del 30% en cuanto que el tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión no puede aplicarse a las entidades que no desarrollan actividad económica".

En los Fundamentos de derecho se desarrolla lo anterior de la siguiente forma:

"NOVENO.- Valoración jurídica del ajuste derivado del tipo de gravamen.

En primer lugar hay que mencionar que no es un ajuste "strictu sensu" en la medida que como consecuencia de las bases imponibles negativas con origen en cada uno de los ejercicios declaradas por la entidad inspeccionada, ésta no llega a aplicar el tipo de gravamen correspondiente a las empresas de reducida dimensión si bien si marca en la casilla correspondiente del modelo 200 correspondiente a la autoliquidación del IS.

De hecho la entidad inspeccionada, también procede a marcar la casilla 056 de "Tipo gravamen reducido mant. o creación de empleo" cuando realmente y tal como resulta de los antecedentes de hecho no existe ni en 2010 ni 2011 tal mantenimiento o creación de empleo con respecto a los ejercicios anteriores, en la medida que es a partir de finales de enero de 2010, cuando cesa la única persona contratada.

En definitiva, los ajustes efectuados por la Inspección se refieren a ajustes positivos en base imponible y como consecuencia de resultar la base imponible comprobada positiva se desprende la aplicación del tipo de gravamen general y ello en base a la siguiente argumentación.

Según los artículos 108 y 114 TRLIS, en su redacción vigente en esos períodos, las entidades cuya cifra de negocios del año anterior fuera inferior a 10 millones de euros pueden beneficiarse del tipo de gravamen reducido. En concreto, por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros el tipo es 25% y por el exceso 30%.

No obstante lo anterior, este Órgano debe destacar que no puede presumirse el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios comprobados y ello como consecuencia de los argumentos contenidos en los Fundamentos de Derecho TERCERO dado que ni la actividad de arrendamiento de inmuebles puede calificarse de actividad económica de acuerdo con los argumentos ya esgrimidos ni tampoco se puede fundamentar la pretendida actividad de cesión de activos fijos que suponga la realización de actividad económica en la medida que el comunero, la entidad inspeccionada, no interviene en la gestión de los asuntos de la dicha comunidad de bienes.

En las propias autoliquidaciones de IS presentadas por la entidad inspeccionada durante los ejercicios objeto de comprobación, no figura importe alguno en concepto de Importe Neto de Cifra de Negocios, concepto íntimamente ligado con la existencia de desarrollo de actividad económica o empresarial.

En conclusión, no concurriendo el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios 2009-2011 objeto de comprobación, de acuerdo a los hechos expuestos, esta entidad no puede beneficiarse de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión previstos en TRLIS (Título VII, Capítulo XII, artículos 108 a 114) y por tanto, no procede la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para dichas entidades.

A este respecto, debemos mencionar, que tales incentivos fiscales no son aplicables cuando nos encontramos ante entidades que no realizan actividad económica alguna, conforme al criterio seguido por la Dirección General de Tributos (Consulta 18/2/1997) y Resolución del TEAR Canarias a reclamación 38/1199/02, de 25 de octubre de 2003:

"Tal y como ya señaló este Tribunal en resolución correspondiente a la reclamación 38/1758/01, el concepto "cifra de negocios" a que alude el citado artículo 122, ha de entenderse en su sentido estricto como resultado proveniente del ejercicio de una o varias actividades económicas, y ello no solo por el tenor literal de la redacción del precepto sino porque, además, el capítulo XII del título VIII de la Ley 43/1995, en la que se incardina este beneficio, comienza hablando de los "incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión", refiriéndose al término más concreto de "empresa", entendida esta como una organización de medios para producir bienes o prestar servicios. Es por ello que el tipo de gravamen aplicable a la reclamante como entidad de mera tenencia de bienes carente de actividad económica alguna ha de ser el 35 por 100".

Asimismo, como marca la doctrina del TEAC (Resolución 00/5106/2008 en recurso de alzada para la unificación de criterio de 29 de enero de 2009), y otras resoluciones de 15 de febrero de 2007 o 14 de marzo de 2008, no es aplicable el tipo reducido de las empresas de reducida dimensión (PYMES) a las sociedades que no ejerzan actividad, ya que en primer lugar es un incentivo fiscal aplicable a las "empresas" y una sociedad que no ejerce actividad no es una empresa ni en su sentido usual ni en el de la Real Academia, y en segundo lugar los ingresos de las PYMES se miden por "cifra de negocios" y este concepto implica que los mismos deriven del ejercicio de una actividad empresarial, cosa que no se da en el caso que nos ocupa.

Este criterio del TEAC se ve confirmado, asimismo, en su Resolución 00/2398/2012 en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de 30 de mayo de 2012, de acuerdo con la cual:

"Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera tenencia 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) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto."

En la misma línea cabe citar la Audiencia Nacional (AN), entre otras, en Sentencia de 17 de julio de 2010, recurso 354/2007, donde señala que "de acuerdo con los artículos transcritos (artículos 122 y 127 bis Ley 43/1995) y habiéndose concluido en los fundamentos de derecho anteriores, la inexistencia de actividad económica alguna por parte de la entidad recurrente, el tipo de gravamen aplicable a XXX S.A., como entidad de mera tenencia de bienes, es el 35 por 100, pues el concepto "cifra de negocios" da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial"

En el mismo sentido se pronuncia la SAN 8 de octubre de 2009 recurso 174/2006 y la SAN 23 de diciembre 2010, recurso 363/2007, esta última confirmada por Sentencia de 21 de junio de 2013 del Tribunal Supremo, recurso 863/2011. Esta última Sentencia es especialmente importante por cuanto concede relevancia al análisis que en la instancia inferior se realizó de la contabilidad de la compañía a los efectos de poder valorar que del análisis de la misma, se demostraba la inexistencia de una actividad económica o de transformación material de inmuebles, quedando acreditadas exclusivamente actuaciones administrativas o técnicas propias de las sociedades de mera tenencia de bienes.

De la valoración jurídica de todo lo mencionado en el apartado anterior, y atendidas las circunstancias concurrentes en el particular, este Órgano considera suficientemente acreditado la inexistencia de actividad económica o empresarial, por lo que CONFIRMA la aplicación del tipo de gravamen general del IS en todos y cada uno de los ejercicios objeto de comprobación".

Pues bien, respecto a esta cuestión se pronunció el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de julio de 2019 (rec. casación núm. 5873/2017) fijando el siguiente criterio, contrario a la Resolución de este Tribunal de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012) dictada en unificación de criterio:

"CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia.

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

A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para

empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose 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".

Este criterio ha sido reiterado por el Alto Tribunal en las recientes Sentencias de 11 de marzo de 2020 (rec. casación núm. 6299/2017) y 19 de mayo de 2020 (rec. casación núm. 4236/2018).

El objeto social de la entidad de conformidad con la información que obra en el Registro Mercantil es la "Realización de servicios médicosquirúrgicos. Arrendamiento de toda clase de bienes, muebles e inmuebles, mediante los instrumentos jurídicos legalmente existentes.Cesión de activos fijos". En el Acuerdo de liquidación se indica que "hasta el ejercicio 2006 -muy residualmente en 2007- los rendimientos obtenidos por el desempeño de su profesión como anestesiólogo, se declaraban en **X S.L.** A partir de 2007 estos rendimientos se declaran directamente por el Doctor **Axy...**, en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" y que en las Memorias depositadas en el Registro Mercantil, correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011, se recoge que la actividad principal de la sociedad es el "Arrendamiento de inmuebles." Por tanto, resulta de aplicación al presente caso el criterio fijado por el Tribunal Supremo respecto a la aplicación de incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión en los casos en que la actividad ejercida sea el arrendamiento de inmuebles.

Ello supone que la liquidación practicada debe ser anulada y sustituida por otra en la que se aplique a **X, S.L.** el tipo impositivo establecido para las empresas de reducida dimensión.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.