

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081166

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2020

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 73/2019

#### SUMARIO:

**Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. IS. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). Intereses de demora.** Alega la interesada la incorrecta cuantificación de los intereses de demora relativos a las RIC's reintegradas pues la base de los mismos no se corresponde con las cantidades a ingresar liquidadas por la Inspección.

En relación con ello, el art. 27.8 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), indica expresamente que los intereses se calculan sobre la cuota que se derive de la integración en la base imponible de la RIC dotada en su día, no procediendo por tanto minorar dicha cuota en el importe de las deducciones ni los pagos a cuenta y resultando, consecuentemente, la liquidación de intereses de demora relativos a las RIC's reintegradas conforme a Derecho.

Y respecto a lo alegado sobre que resultaría de aplicación el apdo. 16 del art. 27 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), el cual para la liquidación de los intereses de demora se remite a la Ley 58/2003 (LGT), si bien a partir de la introducción de dicho apartado por el RD-Ley 12/2006 hay que acudir al art. 122.2 de la Ley 58/2003 (LGT) -y no el alegado 26.3, toda vez que se trata de intereses derivados de la pérdida del derecho a disfrutar de un beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos a los que estaba condicionado, a diferencia de los intereses de demora de la liquidación, los cuales sí se calculan sobre el importe no ingresado en plazo y sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente-, siendo la cuota a tener en cuenta para la aplicación de dichos intereses la derivada del beneficio aplicado en el período impositivo en que se dotó la RIC regularizada y no la resultante del ejercicio en que proceda la regularización del incumplimiento; tal modificación resulta aplicable para las dotaciones a la RIC efectuadas a partir del 01/01/2007, por lo que dado que en el presente caso las dotaciones se realizaron en los ejercicios 2003, 2004 y 2006, la normativa tributaria aplicable es la antes indicada -art. 27.8 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), en redacción dada por la Ley 53/2002-. En todo caso, cabe señalar que la citada modificación normativa solo resultaría relevante si existiesen bases imponibles negativas que hiciesen que la cuota fuera cero, cosa que no sucede en el supuesto que nos ocupa. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 108.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 122.

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

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha 23/08/2015 se entiende producida y notificada la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, derivada del Acta de conformidad número **A01-...2** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ SL**, habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 28/03/2015.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

\* La sociedad figura dada de alta en el ejercicio comprobado en los epígrafes del IAE 833.2: Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, con fecha inicio de la actividad el 22/09/2004, y 861.1: Alquiler de viviendas, con fecha de inicio de la actividad el 01/11/2008.

\* La entidad había presentado declaración-liquidación por el periodo impositivo comprobado con un resultado de -372,43 euros, importe que le fue devuelto en fecha 04/11/2011.

\* La mercantil dotó en los ejercicios 2003, 2004 y 2006 la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) por importes de 175.000, 185.000 y 265.000 euros, por lo que los plazos de materialización finalizaban los días 31/12/2007, 31/12/2008 y 31/12/2010, respectivamente.

\* En cuanto a la materialización de las dotaciones a las RIC's, se adquirieron en fecha 12/12/2007 tres inmuebles situados en **DIRECCIÓN\_1**, por un valor escriturado de 600.000 euros, que junto con el mobiliario correspondiente y los gastos inherentes a la compra hacen un valor total de la inversión de 642.573,00 euros.

\* En el ejercicio 2010 constan contabilizados ingresos por arrendamientos en la cuenta 752 derivados de facturas de alquiler de inmuebles propiedad de la entidad así como apuntes mensuales en la cuenta 759 de 608,64 euros por la facturación a otra entidad de determinados servicios prestados en relación a la gestión de varios inmuebles propiedad de esta última, los cuales se prestaban con el personal de la interesada y estaban relacionados con la gestión de los inmuebles propiedad de la entidad receptora de dichos servicios.

\* La sociedad cuenta para la actividad de alquiler de bienes inmuebles desde el 08/11/2008 y hasta principios de 2014 con una trabajadora (**Bts**) con contrato de trabajo a jornada completa, así como con un local destinado a oficinas sito en la **DIRECCIÓN\_2**, que se alquilaba a la entidad **TW SL**.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección concluye que las dotaciones a las RIC's efectuadas en los ejercicios 2003, 2004 y 2006 no se materializaron en inversiones aptas, al considerar que la entidad no desarrollaba la actividad económica de arrendamiento en los términos exigidos en la normativa fiscal ya que se incumplía uno de los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, concretamente el relativo a la persona contratada a jornada completa, pues la empleada además de encargarse del arrendamiento de los inmuebles de la interesada gestionaba inmuebles de otra entidad. Como consecuencia de ello, el Órgano Inspector procedió a modificar la base imponible declarada, que pasó de -9.131,06 a 564.698,04 euros, y a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 202.386,85 euros, que se desglosaba en 134.236,39 euros de cuota, 41.317,47 euros de intereses asociados a la RIC y 26.832,99 euros de intereses de demora.

## Segundo.

Disconforme con esta liquidación, la mercantil interpuso el 19/09/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias la reclamación número 35/2681/2015, que fue desestimada mediante resolución fallada por dicho TEAR el 06/08/2018 y notificada el 18/09/2018.

## Tercero.

Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 17/10/2018, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición:

\* Incongruencia omisiva de la resolución del TEAR de Canarias, pues en la misma se valoran solo alguna de las alegaciones efectuadas, obviando entrar en el fondo de otras.

\* La actividad de arrendamiento de inmuebles debe calificarse como actividad económica al contar con local, empleado y carga de trabajo.

\* Los activos en que se han materializado las RIC's deben considerarse afectos por la procedencia empresarial de los beneficios con los que se han financiado.

\* El reconocimiento de los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión implica el reconocimiento de actividad económica.

\* Incorrecta cuantificación de los intereses de demora relativos a las RIC reintegradas, pues la base de los mismos no se corresponde con las cantidades a ingresar liquidadas por la Inspección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

## Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

\* Determinar el ajuste o no a Derecho del Acuerdo de liquidación identificado en el antecedente de hecho primero, lo que exige analizar si la actividad de arrendamiento realizada es una actividad económica en los términos exigidos por la normativa fiscal y, por tanto, si la adquisición de los inmuebles destinados al alquiler puede considerarse como materialización válida de las RIC's dotadas en los ejercicios 2003, 2004 y 2006; así como, en su caso, si el cálculo de intereses relativo a las RIC's que deben reintegrarse es correcto.

## Tercero.

Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos referirnos a la alegación relativa a la incongruencia omisiva de la resolución del TEAR de Canarias. Señala la recurrente que esta se limita a valorar solo alguna de las alegaciones efectuadas (las relativas a la prescripción y a la calificación de la actividad de arrendamiento como económica), obviando entrar en el fondo de otras (las referidas al origen de los beneficios con los que se dotaron las RIC y el reconocimiento de los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión).

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

Por su parte, es doctrina del Tribunal Constitucional -recogida entre otras muchas en la sentencia de 10/10/2005- que el derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales. Así lo ha señalado también este TEAC, entre otras, en resolución de fecha 06/10/2016 (RG 1155/13).

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

En el caso que nos ocupa, la pretensión de la interesada de anulación del Acuerdo de liquidación fue desestimada por el TEAR de Canarias al entender, por un lado, que no concurría la alegada prescripción del derecho de la Administración a comprobar la correcta materialización de las RIC dotadas en los ejercicios 2003, 2004 y 2006 ya que *"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"*; y, por otro, que la entidad no ejercía la actividad de arrendamiento en los términos fiscales al incumplir el segundo requisito previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, pues la trabajadora, además de encargarse del arrendamiento de los inmuebles de la interesada, gestionaba inmuebles de otra entidad por cuyos servicios se facturaban mensualmente a la misma, lo que ponía de manifiesto la ausencia de carga de trabajo suficiente. Pues bien, tal y como antes señalábamos, el hecho de que el sentido de la resolución de este Tribunal no coincida con el parecer de la entidad no implica su incongruencia, procediendo desestimar las alegaciones en este punto.

Finalmente, y sin perjuicio de lo dicho anteriormente sobre que no es necesario dar una respuesta singular a cada una de las alegaciones, cabe aclarar aquí respecto de las alegaciones que no se contestaron que la valoración de las mismas resultaba ociosa en la medida que el Tribunal de instancia ya había concluido que la actividad realizada no podía considerarse como actividad económica de arrendamiento en términos fiscales al haberse constatado el incumplimiento de los requisitos necesarios para ello. No obstante, en la presente resolución se dará respuesta expresa a tales alegaciones.

## Cuarto.

En lo que se refiere al fondo del asunto, la validez o no de la materialización de las RIC's en tres inmuebles destinados al arrendamiento, hemos de traer aquí en primer lugar el artículo 27 de la Ley 19/1994, en redacción dada por la Ley 53/2002 -aplicable a la RIC dotada con cargo a los beneficios hasta el ejercicio 2006 incluido-, que dispone, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

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

(...)

*4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:*

*a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.. (...).*

*5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el párrafo a) del apartado anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.*

(...)

*8. (...) La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.*

*Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible>>.*

*Por su parte, en cuanto a la consideración o no de la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica a efectos fiscales, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, señala dos requisitos para ello:*

*<<A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*

*b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".>>*

Y respecto de los citados requisitos, cabe señalar lo siguiente:

- Local: el mismo debe destinarse "exclusivamente" a gestionar el arrendamiento a los efectos de poder considerar dicha actividad como actividad económica, indicándose en la resolución de este TEAC de fecha 03/12/2009 (RG 254/06) que resulta imprescindible ejercer tal actividad en un espacio físico independiente y separado, si bien en la resolución de fecha 25/10/2012 (RG 5057/11) se flexibiliza este requisito permitiéndose que se use un local para otras actividades siempre y cuando una parte concreta e individualizada del mismo se destine al desarrollo exclusivo de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

- Empleado: se exige, entre otras, en las resoluciones de este TEAC de fechas 23/07/2009 y 21/04/2010 (RG 8099/08 y 4635/09) que el empleado se dedique "exclusivamente" a la actividad de arrendamiento ya que el artículo 27 de la LIRPF habla de que "para el desempeño de la actividad" se tenga un empleado "a jornada completa". En concreto, en la resolución dictada el día 23/07/2009 (RG 8099/08) se señala:

<<La normativa del IRPF, como dijimos, pretende objetivar la concurrencia de la necesaria "ordenación por cuenta propia", exigiendo una "estructura mínima" en el desarrollo de la actividad (local y persona empleada); pero no basta con la mera apariencia formal de que se dispone de una persona empleada y de un local, sino que es necesario acreditar que ambos factores de producción se utilizan, destinan o afectan efectivamente a la actividad de alquiler.

Desde la óptica de la persona empleada, esta "ordenación por cuenta propia", exige que en la relación existente entre aquella y la sociedad, concurren las notas de "ajeneidad", "dependencia" y "onerosidad" propias de la relación laboral; en otro caso, y aunque formalmente existiera una persona empleada, no cabría estimar que se da este requisito.

Trasladando lo expuesto al caso que nos ocupa, nos encontramos con que uno de sus dos únicos socios, ejerce el cargo de administrador, y a tal efecto, recibe las correspondientes retribuciones (a las que se le aplica el porcentaje de retención previsto para los administradores o miembros de un consejo de administración). Pero además, el interesado alega que su socio y administrador, también es la persona empleada encargada de llevar a cabo la gestión de los alquileres. No obstante, no nos consta el preceptivo contrato de trabajo en el que se definan la "naturaleza y el contenido de sus funciones". Es más, lo defendido por el interesado resulta insostenible, ya que la exigencia de que dicha persona empleada se dedique a "jornada completa" a la gestión de los arrendamientos, equivale a afirmar, que habría de dedicarse de manera exclusiva a esta actividad; en otro caso, no cabría entender cumplida la exigencia de que la dedicación sea a "jornada completa">>.

Y en la de fecha 21/04/2010 (4635/09):

<<Respecto del empleado, opone la recurrente: "que la persona desempeñe tareas auxiliares (según resulta documentado en la Diligencia .....) no desvirtúa el hecho incontestable previsto en la normativa de que la persona esté efectivamente empleada."

No puede sin embargo acogerse tal alegación pues lo que el repetido art. 25.2 exige es, al menos, un empleado dedicado a la "ordenación" de la actividad de alquiler o compraventa de inmuebles, no siendo por tanto suficiente al efecto cualquier empleado con contrato laboral y a jornada completa sin importar cual sea su tarea efectiva. Debe por tanto aceptarse, con el acuerdo de liquidación, que la entidad, amparándose en el cumplimiento aparente, que no real, de los reiterados requisitos, abandonó el régimen de transparencia fiscal pasando indebidamente a declarar en el régimen general del impuesto. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como la de 23-07-2009 (RG 8099/08)>>.

Por último, hemos de traer aquí lo dicho por este Tribunal Central en resoluciones como las de 03/12/2009 (RG 254/06-DYCTEA) y 17/03/2010 (RG 4559/09), sobre que si bien los requisitos de empleado y local resultan necesarios, no son suficientes para concluir que existe actividad económica, de manera que si pese a su concurrencia falta la existencia de una carga de trabajo mínima que suponga la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios, resultando dichos local y empleado innecesarios a la vista de la escasa actividad a desarrollar, no cabe concluir que estamos ante una actividad económica. En concreto, en la primera de las resoluciones citadas se indica:

<<Cosa distinta es que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal. En efecto, la regla del 25.2 solo entra en juego en presencia de una actividad que pueda aspirar a tener encaje en el 25.1, cuando haya una carga de trabajo mínima para el local y el empleado, ya que solo lo hace "a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior(...)", y la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, "únicamente cuando", indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica "cuando,"o "siempre que", se den los requisitos a los que después alude. Esta condición de los requisitos como necesarios, pero no suficientes, es la que este TEAC ha reflejado en Resoluciones de 14-09-2006 (RG 3305/03), 09-10-2008 (RG 1376/07) y 24-11-2009 (RG 57/2009)>>.

Asimismo, la resolución de este TEAC de fecha 28/05/2013 señala que el local y el empleado son requisitos mínimos para presumir a efectos fiscales la actividad económica de alquiler de inmuebles, pero no son suficientes per se y la Administración puede demostrar que en realidad no existe verdadera actividad económica aunque concurren formalmente:

«Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 19/1991 y 40/1998 o sólo arrendamiento con la ley 35/2006 -art. 27.2) el local y empleado son requisitos necesarios ("únicamente...") para

que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local (...)».

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de fechas 16/04/2012 (rec. n.º 1658/2008) <<Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos (...)>> y 07/12/2016 (rec. n.º 3748/2015) <<Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado>> y la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 26/11/2007, confirmándose de forma clara y reiterada que la exigencia como requisitos mínimos necesarios en las condiciones del artículo 27.2 de la LIRPF no es suficiente, dado que en aquellos casos en que la carga de trabajo en la actividad de arrendamiento no haga necesaria la contratación a jornada completa de un empleado, o contar con un local para llevar a cabo la gestión, la mera existencia formal no determinan la concurrencia de una actividad económica a efectos fiscales. Bajo este punto de vista, la exigencia de "local y empleado" es un requisito mínimo pero no necesariamente suficiente si la Administración prueba otra realidad.

## Quinto.

Volviendo al caso que nos ocupa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias desestimó las alegaciones de la interesada relativas a la correcta materialización de las RIC's dotadas en 2003, 2004 y 2006, motivando en los siguientes términos su resolución de fecha 06/08/2018:

*<<La cuestión de fondo que plantea el expediente requiere pronunciarse por este TEAR de Canarias respecto de la existencia o no en sede de la entidad comprobada -y en el ejercicio comprobado- de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles que justifique la aplicación del beneficio fiscal.*

*Alega al respecto la reclamante, que la propuesta de liquidación contenida en el acta, "Está viciada de nulidad por vulnerar los principios de confianza legítima y seguridad jurídica que deben presidir la relación entre contribuyente y Administración Tributaria. El concepto de carga de trabajo no existe como elemento definitorio de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles en la normativa legal, y su incorporación doctrinal posterior a la toma de decisiones de inversión por parte de la entidad reclamante, supone la aplicación restrictiva e injustificada de requisitos inexistentes que quiebran los principios citados".*

*Y a ello añade, lo siguiente:*

*"Respecto de la consideración de la actividad de arrendamientos como actividad económica en el IRPF, a pesar de la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del IRPF, el artículo 25.2, quedó inalterado, manteniéndose los requisitos de local y persona con contrato laboral y a jornada completa en la ordenación de la actividad. Destacar de nuevo que la normativa, en ningún caso exigía -nunca lo ha exigido-, que la actividad de arrendamiento se limite a la gestión de inmuebles propiedad de la entidad".*

*Pues bien, debe recordarse que el motivo de la regularización practicada por la Inspección (la escasa carga de trabajo en la actividad) descansa en las propias manifestaciones del interesado recogidas en diligencia y en Acta de conformidad, con arreglo a las cuales la persona contratada a jornada completa también se dedicaba a la gestión de inmuebles de otra entidad y por cuyos servicios se le facturaba mensualmente a ésta.*

*A partir de aquí y teniendo en cuenta que el interesado también aceptó en su momento la existencia de un escenario de **apariencia meramente formal** de intento de cumplimiento de los citados requisitos de local y empleado, sin embargo, se opone ahora a dicha regularización, en síntesis, por dos razones:*

*1) Porque el concepto de carga de trabajo y su incorporación doctrinal es posterior a la toma de decisiones de inversión por parte de la entidad reclamante.*

*2) Porque la normativa, en ningún caso exigía -nunca lo ha exigido-, que la actividad de arrendamiento se limite a la gestión de inmuebles propiedad de la entidad.*

*Comenzando por la segunda de las cuestiones planteadas debe señalarse que resulta de una simpleza casi irritante pretender que el precepto regulador de lo que debe entenderse por actividad económica de arrendamiento no exija que dicha actividad se limite a la gestión de inmuebles propiedad de la entidad, como pretende la reclamante. Y es que basta la mera lectura de la norma para percatarse claramente que ésta vincula de manera indubitada la existencia de una actividad económica de arrendamiento a la concurrencia de dos circunstancias: 1)*

local exclusivamente afecto a la actividad y 2) que se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de aquella.

Efectivamente, el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente en los ejercicios 2005 y 2006); y el 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF, (aplicable en 2007 y 2008); establecen (el subrayado es nuestro):

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios 11 de 14 La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo y sesión de referencia, y 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.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento (o compraventa, en la redacción RD legislativo 3/2004) de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla (de la actividad de arrendamiento, claro) se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

Entiende esta Sala que, en el caso, la palmaria vulneración de este segundo requisito que el interesado reconoce sin ambages en el Acta de conformidad se torna suficiente para la regularización practicada por la Inspección. Pero yendo aún más allá y contestando al alegato de la reclamante respecto de la tardía incorporación doctrinal del concepto de carga de trabajo, debe señalarse que en las resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006) ya se indicaba que los requisitos de local y empleado en la actividad de arrendamiento eran requisitos necesarios aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que generaba la actividad no justificaba tener empleado y local, de lo que se deduce que estando ante dotaciones originadas en los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006, dicha doctrina pudo ser conocida por el contribuyente por lo que pudo -y debió proceder a regularizar los respectivos incumplimientos>>.

## Sexto.

Frente a ello, defiende la recurrente la correcta materialización de las RIC's, alegando la realización por parte de la sociedad de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles al contar con local, empleado y carga de trabajo, señalando que, en todo caso, el requisito de la carga de trabajo no se ha exigido en ninguna de las redacciones del artículo 27 de la LIRPF.

Sin embargo, por lo que respecta al requisito del empleado, queda acreditado en el expediente, y no se discute por la interesada, que la trabajadora no se dedicaba por completo y de manera exclusiva a la gestión de los arrendamientos de sus inmuebles sino que, además, gestionaba el arrendamiento de inmuebles de otra entidad, facturándole por dichos servicios 608,64 euros mensualmente. Y, como señalamos en el Fundamento de Derecho Cuarto, este Tribunal Central tiene dicho que <<la exigencia de que dicha persona empleada se dedique a "jornada completa" a la gestión de los arrendamientos, equivale a afirmar, que habría de dedicarse de manera exclusiva a esta actividad; en otro caso, no cabría entender cumplida la exigencia de que la dedicación sea a "jornada completa">> (resolución de fecha 23/07/2009 -RG 8099/08-). En efecto, la dedicación parcial del empleado a la actividad de arrendamiento de inmuebles está vedada desde el mismo momento que el artículo 27.2 de la LIRPF exige expresamente la contratación a jornada completa de un trabajador dedicado a la ordenación de la referida actividad de arrendamiento, pues el hecho de que aquel compartiese su tiempo en varias actividades equivaldría a tener un contrato a tiempo parcial. Por tanto, este TEAC coincide con la Inspección y con el TEAR de Canarias en que se incumple el segundo de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, al no dedicarse la empleada de forma exclusiva a la actividad de arrendamiento de la entidad, lo que a su vez pone de manifiesto que la carga de trabajo de tal actividad no resulta suficiente como para tener a una persona contratada a jornada completa.

En consecuencia, no puede considerarse, conforme a lo dispuesto en la normativa fiscal, que la mercantil desarrolle una actividad económica de arrendamiento, por lo que los tres inmuebles adquiridos en 2007 no resultan bienes aptos para la materialización de las RIC's dotadas en 2003, 2004 y 2006. Y ello, con independencia de que los beneficios con cargo a los cuales se dotaron las citadas RIC's procedan del ejercicio de una actividad económica (la promoción inmobiliaria), pues el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 exige expresamente para acogerse a este

beneficio fiscal el requisito de la materialización de las dotaciones en inversiones aptas en el plazo de tres años, considerándose como tales, por lo que aquí importa, los "activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo".

## Séptimo.

Alega también la recurrente que el reconocimiento de los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión implica el reconocimiento de actividad económica por parte de la Administración tributaria, procediendo hacer las consideraciones que se exponen a continuación:

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

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

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

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

- Por su parte, la resolución dictada en unificación de criterio por este Tribunal Económico-Administrativo Central el día 30/05/2012 (RG 2398/12) dispone, en relación a una sociedad que se dedica exclusivamente al arrendamiento de inmuebles y pretende aplicar el tipo impositivo de entidades de reducida dimensión, lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos."

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

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

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

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

Y en el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias tales como las de 05/07/2012 (rec. n.º 724/2010), 21/06/2013 (rec. n.º 863/2011) y 25/06/2013 (rec. n.º 5414/2010).

- Ahora bien, a la vista de las recientes sentencias del Tribunal Supremo de fecha 18/07/2019 (rec. n.º 5873/2017), 11/03/2020 (rec. n.º 6299/2017) y 19/05/2020 (rec. n.º 4236/2018) este criterio dejaría de ser aplicable para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2007, señalando la primera de las referidas sentencias lo siguiente:

**<<SEGUNDO. La cuestión de interés casacional objeto del recurso.**

La cuestión casacional consiste en "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341) , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801) , con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006,

2123y RCL 2007, 458) , 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 (RCL 2004, 622) , cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades". Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación serán los artículos 108 y 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción aplicable *ratione temporis*, a la luz de la reforma realizada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

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

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

(...)

La clave reside en la modificación realizada en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La disposición derogatoria segunda de dicha Ley deroga el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales...

(...)

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

Durante el tiempo en que dichos artículos estuvieron vigentes, para determinar si existía actividad económica no había que acudir a un concepto definido en la propia Ley, ni al definido como tal en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 2004, 622)

A lo largo de los años, el concepto de actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha cambiado. En los últimos periodos en que estuvieron vigentes esos artículos la redacción era la siguiente:

En 2006 estaba vigente el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 25 ("rendimientos íntegros de actividades económicas") disponía:

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

#### CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

(...)

A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, (...) la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, 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>>.

A la vista de la jurisprudencia anterior procede desestimar las alegaciones de la recurrente también en este punto pues, para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2007, el reconocimiento de los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión no implica, per se, el reconocimiento de actividad económica alguna, debiendo recordar que, en todo caso, la entidad no solo se dedicaba al arrendamiento de inmuebles sino también a la promoción inmobiliaria, actividad cuya naturaleza económica no se cuestiona aquí.

#### Octavo.

Finalmente, alega la interesada la incorrecta cuantificación de los intereses de demora relativos a las RIC's reintegradas pues la base de los mismos no se corresponde con las cantidades a ingresar liquidadas por la Inspección.

Examinado el expediente administrativo remitido, se comprueba que en la liquidación de intereses derivados de las cantidades de las RIC's a reintegrar se señala lo siguiente:

<<Para cada una de las RIC's que se regularizan en la propuesta de liquidación, hemos de calcular qué parte de la cuota íntegra corresponde a cada una de ellas; y dichos importes de cuota, en el presente caso, al tener base imponible declarada negativa y bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que se compensan con la base imponible comprobada, los obtenemos mediante un prorrateo de la cuota íntegra obtenida en la comprobación entre los aumentos a la base imponible comprobados dado que toda la cuota íntegra comprobada procede de dichos aumentos, es decir:

Cuota INTEGRAL comprobada	135.164,39 euros
Total aumentos BI Comprobada que generan la CI	625.000,00
Importe RIC-2003 incumplida	175.000,00
Importe RIC-2004 incumplida	185.000,00
Importe RIC-2006 incumplida	265.000,00
% que representa RIC-2003 incumplida/total aumentos BI	28,00%
% que representa RIC-2004 incumplida/total aumentos BI	29,60%
% que representa RIC-2006 incumplida/total aumentos BI	42,40%
Cuota íntegra que corresponde a RIC-2003	37.846,03 euros
Cuota íntegra que corresponde a RIC-2004	40.008,66 euros
Cuota íntegra que corresponde a RIC-2006	57.309,70 euros"

Asimismo, se constata que en la liquidación girada la Inspección parte de la citada cuota íntegra (135.164,39 euros), le minorra las deducciones (928,00 euros) y las retenciones (372,43 euros) y le suma la cantidad devuelta como consecuencia de la presentación de su autoliquidación (372,43 euros), para obtener así una cuota del acta de 134.236,39 euros.

Pues bien, en relación con ello, el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 establece:

<<La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".

Así, es el citado precepto el que indica expresamente que los intereses se calculan sobre la cuota que se derive de la integración en la base imponible de la RIC dotada en su día, no procediendo por tanto minorar dicha cuota en el importe de las deducciones ni los pagos a cuenta y resultando, consecuentemente, la liquidación de intereses de demora relativos a las RIC's reintegradas conforme a Derecho

Y respecto a lo alegado sobre que resultaría de aplicación el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994, introducido por el Real Decreto Legislativo 12/2006, el cual para la liquidación de los intereses de demora se remite a la LGT, hemos de indicar que si bien a partir de dicho cambio hay que acudir al artículo 122.2 de la LGT (y no el alegado 26.3 de la LGT, toda vez que se trata de intereses derivados de la pérdida del derecho a disfrutar de un beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos a los que estaba condicionado, a diferencia de los intereses de demora de la liquidación, los cuales sí se calculan sobre el importe no ingresado en plazo y sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente), siendo la cuota a tener en cuenta para la aplicación de dichos intereses la derivada del beneficio aplicado en el período impositivo en que se dotó la RIC regularizada y no la resultante del ejercicio en que proceda la regularización del incumplimiento; tal modificación resulta aplicable para las dotaciones a la RIC efectuadas a partir del 01/01/2007, por lo que dado que en el presente caso las dotaciones se realizaron en los ejercicios 2003, 2004 y 2006, la normativa tributaria aplicable es la antes indicada (artículo 27.8 de la Ley 19/1994, en redacción dada por la Ley 53/2002). En todo caso, cabe señalar que la citada modificación normativa solo resultaría relevante si existiesen bases imponibles negativas que hiciesen que la cuota fuera cero, cosa que no sucede en el supuesto que nos ocupa.

En consecuencia de todo lo anteriormente expuesto, procede desestimar las alegaciones de la recurrente y confirmar el Acuerdo de liquidación girado por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.