

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092320

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 307/2024, de 26 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6089/2022

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). *Inversiones en inmuebles arrendados a estudiantes a través de comunidades de bienes.* El Abogado del Estado solicita que se case la sentencia recurrida y declare que procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, sin perjuicio de que deba confirmarse la anulación de la sanción decretada por la Sala del TSJ de Canarias y de la anulación ordenada por el TEAR de Canarias, por insuficiente motivación en lo relativo al plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias. El presente recurso trata de si son válidas, a efectos de la materialización de las dotaciones de la reserva para inversiones en Canarias (RIC) las inversiones consistentes en bienes muebles e inmuebles cedidos a sendas comunidades de bienes en la medida en la que se consideró que los beneficios obtenidos por el obligado tributario no procedían de una actividad económica, puesto que se limitaba a la mera cesión de los inmuebles a las comunidades de bienes de las que se deriva la percepción de rentas pasivas, sin que el obligado tributario participara directamente en su explotación; existiendo, además, controversia acerca de si el contribuyente cumplía, o no, los requisitos establecidos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera apta para disfrutar del régimen de la RIC. En el caso que nos ocupa, la Inspección señala que el sujeto pasivo comunero no ejerce actividad económica derivada de su participación en una comunidad de bienes que se dedica al arrendamiento, ya que no intervino directamente en la ordenación de los factores de producción. Esto es, considera al obligado tributario como un comunero capitalista (en tanto en cuanto se limita a aportar capital, en este caso, bienes inmuebles). Partiendo del hecho de que la comunidad de bienes desarrolle actividades económicas, para calificar como rendimientos de actividades económicas las rentas atribuidas por una entidad en régimen de atribución de rentas, es condición necesaria que los comuneros intervengan en la ordenación de los factores de producción o distribución - elementos definitorios de una actividad económica- en cuyo caso, los efectos jurídicos y económicos recaen sobre ellos. Ahora bien, si alguno no lo hace, sus percepciones se califican como rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención, siendo admisible, afirma, que la propia comunidad de bienes «externalice» su actividad. No niega que si quedara demostrado que el comunero interviene en la gestión activa de la comunidad de bienes (lo que rechaza), podría predicarse que existe una ordenación de medios, al menos humanos, por su parte, en sede de la comunidad de bienes, por lo que también podría pregonarse que el obligado tributario tiene una actividad económica de arrendamiento en lo que atañe a los inmuebles cedidos a la comunidad de bienes. Sucede en este caso que, según se desprende de la sentencia de instancia, no nos hallamos ante un comunero capitalista exclusivamente (es decir, que solo aporta dinero, en este caso, más exactamente, inmuebles) y, por tanto, se le han atribuido los rendimientos de la actividad económica del ente sin personalidad en la proporción que le corresponde, sin que, en consecuencia, dichos rendimientos tengan la naturaleza de rendimientos de capital. El contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a través de una comunidad de bienes. No está expresamente previsto que, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas, en este caso, sendas comunidades de bienes, desarrollen una actividad económica, los rendimientos correspondientes a dicha actividad únicamente tendrán esta misma naturaleza para los comuneros que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. A ello se acoge la sentencia recurrida, de manera que, considerando probado que el obligado tributario no se ha limitado a la mera aportación de capital, los rendimientos atribuidos a él no los califica de rendimientos del capital, conclusión que compartimos. Sin embargo, esto no es suficiente para entender materializadas tales dotaciones, puesto que no se cumple los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles que pretende disfrutar del beneficio fiscal. Por tanto, el ejercicio de una actividad económica, a través de una comunidad de bienes, consistente en el arrendamiento de inmuebles a estudiantes no cumple con los requisitos para la materialización de la dotación de reserva de inversiones en Canarias. [Vid., STSJ de Canarias (Sede en Las Palmas) de 28 de abril de 2022, recurso n.º 123/2021 (NFJ092322) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35 y 217.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 87.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 84.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 307/2024

Fecha de sentencia: 26/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6089/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6089/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 307/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6089/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, el 28 de abril de 2022, en el recurso núm. 123/2021 en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Ha comparecido, como parte recurrida, don Santos, representado por la procuradora doña Ana Isabel Santana Grimm.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 28 de abril de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, que estimó el recurso núm. 123/2021, promovido por don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias.

Segundo. *Hechos relevantes.*

1º. Actuaciones inspectoras de comprobación e investigación

Con fecha 12 de mayo de 2015 se notificó a don Santos el inicio de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Canarias, en relación con el IRPF de los ejercicios 2010, 2011 y 2012. Las actuaciones tenían carácter parcial, limitadas a la comprobación de la materialización de las dotaciones de la reserva para inversiones en Canarias ["RIC"] correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, respectivamente.

En el seno de la inspección se constató que el contribuyente, que realizaba la actividad económica de estomatólogo, había dotado a la RIC de los citados ejercicios unos importes de 202.692,01 euros, 294.847,95 euros y 155.948,67 euros, respectivamente. El contribuyente aportó al procedimiento diversa documentación acreditativa de la materialización de las dotaciones de la RIC, entre las cuales se encontraba (i) la relativa a distintos elementos utilizados en su consulta dental, (ii) la suscripción de participaciones de una sociedad, (iii) la adquisición de determinados bienes inmuebles y del mobiliario destinado a los mismos y (iv) contrato privado de constitución y estatutos de la "Comunidad de Bienes RESIDENCIA000" y de la "Comunidad de Bienes RESIDENCIA001".

La inspección tributaria regularizó la situación tributaria del contribuyente, en esencia, por los siguientes motivos:

1) En primer lugar, al considerar no válidos a efectos de la materialización de la RIC las siguientes inversiones, entre otras:

- Bienes muebles e inmuebles cedidos a las comunidades de bienes citadas, en la medida en la que se consideró que los beneficios obtenidos por el obligado tributario no procedían de una actividad económica, puesto que se limitaba a la mera cesión de los inmuebles a las comunidades de bienes de las que se deriva la percepción de rentas pasivas, sin que el obligado tributario participara directamente en su explotación. Además, de conformidad con la normativa vigente a partir de 31 de diciembre de 2006, se entendía que el contribuyente no cumplía los

requisitos establecidos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera apta para disfrutar del régimen de la RIC.

2) En segundo lugar, por haber incumplido la obligación de efectuar inversiones válidas en plazo, debiendo computarse dicho plazo, según la inspección tributaria, desde el fin del periodo en que se generó el beneficio con el que se va a nutrir la reserva, que será el de la dotación.

Además, se incoó procedimiento sancionador por dejar de ingresar la deuda tributaria correcta (art. 191 LGT) que finalizó mediante la notificación, en fecha 26 de octubre de 2016, del acuerdo de imposición de la sanción.

2º. Reclamación económico-administrativa

Las actuaciones concluyeron con un acta de disconformidad (A02 NUM000). Posteriormente se dictó acuerdo de liquidación, el 20 de julio de 2016, y también el de imposición de sanción. Contra ambos, el señor Santos presentó sendas reclamaciones económico-administrativas dirigidas al Tribunal Económico-Administrativo Central, dictando dos resoluciones, con fecha 29 de noviembre de 2017, en las que se declaraba su incompetencia para la resolución de las citadas reclamaciones por razón de la cuantía y se remitían los expedientes al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.

Tras los trámites preceptivos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias dictó resolución de 30 de noviembre de 2020 por la que estimó la reclamación contra el acuerdo de liquidación que supuso, consiguientemente, la anulación del acuerdo sancionador.

3º. Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con la anterior resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 123/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y en la que se solicitaba, como pretensión principal, la nulidad de pleno Derecho del acto impugnado y de aquellos otros de los que trae causa por haberse infringido derechos fundamentales del recurrente, especialmente, el principio de legalidad, de prohibición de la arbitrariedad, seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley y, como pretensión subsidiaria, la anulación de los actos impugnados declarando la aptitud de los bienes en que se materializó la dotación a la RIC de los años controvertidos.

Tercero. La sentencia de instancia.

En lo que al presente recurso interesa, la sentencia funda su razón de decidir en los motivos contenidos en el fundamento jurídico cuarto, de cuyo tenor recogemos los párrafos siguientes:

"CUARTO. [...] Sin embargo, debe ponerse de manifiesto que por aplicación del art. 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) que dispone: "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" no puede prescindirse, como hace la Administración Tributaria de la circunstancia o el dato de IS (sic) naturaleza económica de la actividad desarrollada por la Comunidad de Bienes, y ello, por varias razones:

1º. Por el tenor literal del precepto de la LIRPF.

El mismo texto legal que se acaba de reproducir (art. 88 de la LIRPF) se remite para determinar la naturaleza de los rendimientos obtenidos por los comuneros, "a la actividad o fuente de donde procedan", lo que es una clara referencia a la naturaleza de la actividad realizada por los entes sin personalidad jurídica del artículo 34 de la LGT de donde proceden los rendimientos, en este caso, de la CBRUT y de la CBRCLC.

2º Por el consecuente pronunciamiento al respecto de los Tribunales de Justicia.

Pronunciamientos entre los que destaca el de STS, Sala Tercera, de 4 de abril de 2014, Rec. 6398/2011, y de la que son muestra asimismo las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera de 8-9-2011, Rec. 5538/2009 (Fº 4º. penúltimo párrafo); la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26-10- 2016, Rec. 267/2015 (Fº 4o, segundo párrafo); y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 17-3-2004. Rec. 1550/2001 (Fº 3º), que, al interpretar el art. 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y siguiendo el texto legal de 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", ha efectuado la relevante precisión (F° 4°, penúltimo párrafo) de "que, consecuentemente, los rendimientos a imputar a los comuneros participan de la naturaleza empresarial de las rentas imputadas, con independencia de la actividad desarrollada por los mismos dentro de la comunidad o de que no desarrollen ninguna actividad, es decir, incluso aunque la gestión efectiva se delegue en terceros". Ha de destacarse, por tanto, esta referencia expresa que hace el TS, ya que constituye, a juicio de esta parte, la clave de bóveda en esta cuestión, frente a la interpretación que hace la Administración tributaria del citado precepto de la LIRPF, al añadir, en la aplicación de este, exigencias que no se contemplan en su texto, como muy bien aclara la citada STS.

Hemos de resaltar, finalmente en este punto, como el Acuerdo de liquidación, deja de lado, en definitiva, la circunstancia de si la CBRUT [Comunidad de Bienes RESIDENCIA000] realiza o no actividad económica, para poner el acento, en cambio, en la actividad de gestión que puede realizar el comunero al frente de la misma, lo cual, a juicio de esta parte, es un grave error que vicia totalmente el Acuerdo, porque, además del criterio al respecto del TS antes referido, ¿Qué sentido tiene que si un comunero en un año determinado pertenece a la Junta Directiva sus rendimientos sean calificados como de actividad económica para pasar a ser de otra naturaleza -de capital inmobiliario, por ejemplo- por la circunstancia de que al año siguiente, por las razones que sean, tal comunero abandone la Junta Directiva?

La misma pregunta se la puede formular su sustituto, de manera que, en esa perspectiva, el comunero que puede pasar a desempeñar un cargo directivo de la Comunidad por un tiempo determinado habrá de estudiar muy detenidamente las consecuencias fiscales que ello le comporta durante ese tiempo al variar entonces la naturaleza de los rendimientos obtenidos por él en el IRPF. Es un absurdo al que nos conduce la interpretación del precepto que realiza la Administración y que no se encuentra ni en el espíritu ni en el texto de la Ley y es negada por el TS, como antes hemos acreditado.

Pero es más, al prescindir de ese dato fundamental de si la CBRUT realiza o no actividad económica, se pone de manifiesto la incongruencia en que incurre el Acuerdo de Liquidación, cuando señala (Pag. 46 de 54) que a partir de la reforma en la normativa reguladora de la RIC, vigente a partir de 2007, el arrendamiento de bienes inmuebles quedó limitado a determinados arrendamientos entre los que no se encuentra los efectuados por la CBRUT, pero sin tener en cuenta que ello es así tan solo para los arrendamientos que podríamos denominar ordinarios, no cuando la explotación arrendaticia se realice en forma económica o empresarial, como aquí sucede. Por ello decíamos que es un grave error prescindir de si la CBRUT realiza o no una actividad económica (Pág. 53 del Acuerdo de liquidación), porque si la realiza, como así resulta de las pruebas aportadas, es una total incongruencia entonces esgrimir la reforma de la RIC que entró en vigor en 2007, relativa a los arrendamientos ordinarios porque no afecta en absoluto a la CBRUT, al realizar dichos arrendamientos en forma económica o empresarial [...].

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto. *Tramitación del recurso de casación.*

1. Preparación. El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia. En su escrito, de fecha 15 de junio de 2022, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: el artículo 27, apartados 5 y 8, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio) ["Ley 19/1994"], el artículo 88 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y el artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con el artículo 14 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de junio de 2022.

2. Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, por medio de auto de 8 de marzo de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

2.1. Determinar si cabe considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del arrendamiento de inmuebles media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que no realiza labores de gestión y a la que ha aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

2.2. Esclarecer si los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles o si quedan excluidos del mismo los arrendamientos de inmuebles que se realicen en el seno de una actividad económica.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 27, apartados 5 y 8, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación con el artículo 88 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 y con los artículos 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 14 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

3. Interposición. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 4 de abril de 2023.

Concluye el escrito de interposición concretando su pretensión casacional: "en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 27 de la Ley 19/1994, 88 LIRPF y 217.1.a) LGT y, en su virtud, se solicita del Tribunal Supremo que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida y declare que procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado por D. Santos, sin perjuicio de que deba confirmarse la anulación de la sanción decretada por la Sala del TSJ de Canarias y de la anulación ordenada por el TEAR de Canarias en la resolución de 30-11-2020, por insuficiente motivación en lo relativo al plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias".

4. Oposición al recurso interpuesto. La representación procesal de doña Herminia, presentó escrito, el 22 de mayo de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el que solicita de esta Sala que "declare la corrección de la sentencia a quo y la desestimación del recurso de casación y para el supuesto de encontrar conexión entre la declaración de nulidad de pleno derecho formulada en la misma y la aptitud de las comunidades de bienes como vehículo para materializar el beneficio fiscal de la RIC declare que las mismas constituyen instrumento válido a tal fin, declinando pronunciarse sobre los requisitos cualificados en la actividad de arrendamiento de inmuebles en relación a la RIC por constituir un obiter dicta sin relación alguna con la ratio decidendi de la sentencia"

5. Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 25 de mayo de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 11 de octubre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de diciembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación*

El presente recurso trata de si son válidas, a efectos de la materialización de las dotaciones de la reserva para inversiones en Canarias (RIC) las inversiones consistentes en bienes muebles e inmuebles cedidos a sendas comunidades de bienes ["Comunidad de Bienes RESIDENCIA000" y de la "Comunidad de Bienes RESIDENCIA001], en la medida en la que se consideró que los beneficios obtenidos por el obligado tributario no procedían de una actividad económica, puesto que se limitaba a la mera cesión de los inmuebles a las comunidades de bienes de las que se deriva la percepción de rentas pasivas, sin que el obligado tributario participara directamente en su explotación; existiendo, además, controversia acerca de si el contribuyente cumplía, o no, los requisitos establecidos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera apta para disfrutar del régimen de la RIC.

Segundo. *Alegaciones de las partes*

La Abogacía del Estado comienza sus alegaciones manifestando que la sala de instancia ha vulnerado el artículo 217.1.a) LGT, en relación con el 14 CE, porque no puede predicarse la igualdad en la ilegalidad y, además, la interpretación que propone el acuerdo de liquidación es ajustada a derecho.

Recuerda que la misma Sala y Sección del TSJ de Canarias, respecto del ejercicio de actividad económica por comunero que se limita a participar en la comunidad de bienes como inversor, se ha pronunciado en el mismo sentido que la AEAT en otras sentencias, como la de 3 de septiembre de 2020, rec. 477/2019.

Pasa después a pronunciarse sobre la participación en una comunidad de bienes y la realización de una actividad económica, reproduciendo, en primer lugar, el artículo 27.15 Ley 19/1994, que regula un beneficio fiscal al que pueden acogerse los contribuyentes por IRPF, si concurren las circunstancias previstas en ese precepto, manifestando que debe tratarse de rendimientos que "provengan de actividades económicas".

Afirma que el recurrente no participa ni en la gestión, ni en la dirección de las referidas comunidades de bienes, limitándose a percibir las rentas de los inmuebles cedidos. "Estamos, por tanto, ante un mero inversor, que obtiene una rentabilidad por sus activos, gestionados en una comunidad de bienes por otras personas".

Mantiene que, para que las rentas percibidas de una entidad en atribución de rentas -eso es una comunidad de bienes-, "adquieran la naturaleza de rendimientos de una actividad económica para sus miembros, es preciso que estos realicen de forma personal y directa la ordenación de factores de producción, ya que, en caso contrario, las rentas procedentes de dicha entidad se considerarían rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención", sin embargo, recuerda, para la sentencia de instancia, "bastaría con que sólo la entidad desarrollase una actividad económica, sin intervención alguna del partícipe, para que los rendimientos se calificasen para éste último como obtenidos en el ejercicio de una actividad económica".

Discrepa de la tesis de la sentencia de instancia pues, asegura, desconoce que el último inciso del artículo 88 LIRPF, califica las rentas atribuidas por los comuneros en consideración a la naturaleza derivada de la "actividad o fuente de la que procedan para cada uno de ellos", expresión esta última, a su juicio, "que determina que para la calificación del rendimiento se esté al vínculo que respecto de la actividad mantiene cada uno de los comuneros".

Entiende que la interpretación que defiende es coherente con lo dispuesto en el artículo 11.4 LIRPF, en cuya virtud, los rendimientos de actividades económicas se consideran obtenidos "por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades".

Defiende que "quien se limita a aportar inmuebles a una comunidad de bienes no desarrolla una actividad económica. En su quehacer no concurre la nota de ordenación por cuenta propia de medios, ni personales, ni materiales, pues no puede calificarse como tal ordenación la actividad que se limita a la mera aportación de los inmuebles a una comunidad de bienes". Equipara la situación del obligado tributario a la del socio de una entidad que se limita a efectuar una aportación no dineraria de inmuebles a cambio de acciones. El socio percibe un dividendo, pero no desarrolla actividad económica alguna, aunque no ignora que la sociedad, a diferencia de la comunidad de bienes, tiene personalidad jurídica y desarrolla una actividad, si bien, considera, que "esa circunstancia no impide comparar la situación del socio y la del comunero en tanto que ambos se limitan a realizar una aportación, sin desempeñar actividad económica alguna".

Advierte que la Sala de instancia invoca en favor de su tesis la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2014, rec. cas. 6398/2011, pero obvia que se pronuncia sobre la derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre, ley que no contenía una norma similar al artículo 88 LIRPF aplicable *ratione temporis* y, de hecho, la primera norma que podría equipararse a la actualmente vigente fue introducida en la LIRPF a partir de la Ley 40/1998, de 9 de noviembre.

Y, por lo que se refiere a la doctrina administrativa, apunta que si bien es cierto que el TEAC se apartó de su criterio anterior en una resolución aislada -la que se cita en la sentencia recurrida [RTEAC 15 de octubre de 2018]- con posterioridad ha vuelto a resolver en favor de la necesaria participación en la actividad del miembro de la entidad en atribución. Así, la resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019, RG 00/00018/2016.

A continuación, se refiere a los requisitos cualificados exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles, recordando que, según el artículo 27.15 de la Ley 19/1994, los contribuyentes por IRPF pueden acogerse a la deducción por inversión en activos fijos en Canarias, al amparo de lo dispuesto en los apartados 3 a 14 del mismo artículo 27.

Disiente de la sentencia de instancia en que, para el disfrute del beneficio fiscal, es suficiente el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles, sin que sea exigible cumplir requisito adicional alguno, desconociendo el tenor literal del artículo. 27.8 Ley 19/1994, que comienza el párrafo en el que se recogen los destinos que pueden darse a los inmuebles en arrendamiento con la frase "además de las condiciones previstas en el párrafo anterior", suficientemente expresiva de su alcance, si tenemos en cuenta también que el "párrafo anterior" ya contempla como presupuesto de partida el ejercicio de una actividad económica.

Recuerda que la RIC es un beneficio fiscal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que permite a las personas físicas eximir de tributación hasta el ochenta por ciento de la cuota que proceda del ejercicio de actividades económicas.

Según la Abogacía del Estado, no es posible que existan -en relación con la RIC- arrendamientos de inmuebles "ordinarios" y arrendamientos que se conformen como una actividad económica, porque sólo estos últimos pueden tener acogida en el ámbito de la reserva.

La Ley 19/1994, en ningún caso, podría estar estableciendo esa dicotomía entre arrendamientos empresariales (constitutivos de actividad económica) y ordinarios, y mucho menos regular requisitos que permitirían considerar activos aptos a los destinados a los arrendamientos ordinarios, porque por definición quedan fuera de las posibilidades de inversión del incentivo, luego no es correcto interpretar que los requisitos cualificados, que exigen que la inversión se realice en alguno de los inmuebles contemplados en el artículo 27.8 Ley 19/1994, se suman en exclusiva a esos hipotéticos arrendamientos ordinarios.

La finalidad de la norma apoya esa interpretación, dice.

Razona que la introducción de los destinos cualificados, respecto de los bienes inmuebles en arrendamiento, se introdujo en la reforma de dicho artículo 27 operada por el Real Decreto- Ley 12/2006, de 29 de julio por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, según se desprende ya de su introducción, una parte de la cual reproduce.

Señala la Abogacía del Estado que "el motivo que determina la introducción de estas restricciones es reorientar las inversiones empresariales productivas para minimizar el consumo de suelo. Es justamente respecto de estas inversiones, esto es las empresariales, que se regulan nuevas limitaciones, como no podía ser de otra manera, porque el hecho de que los activos se utilicen en una actividad económica -de arrendamiento o cualquier otra- es un presupuesto esencial del incentivo".

Por su parte, las alegaciones del obligado tributario se inician abordando la presunta vulneración del artículo 14 CE, manifestando que la administración da por sentada la existencia de igualdad en la ilegalidad, concluyendo con el rechazo de la alegada vulneración por la sentencia impugnada del artículo 217. 1. a) LGT en relación con el artículo 14 CE, declaración de violación del principio de igualdad ante la ley que aparece, según él, plenamente justificada, con independencia de las cuestiones de legalidad ordinaria a las que se refiere

A continuación, discrepa de la afirmación de la Abogacía del Estado cuando afirma que el comunero que no participa en la gestión ni en la dirección de la comunidad, no ejerce actividad económica, afirmando que el obligado tributario sí participa en las decisiones relevantes y significativas de la comunidad de que se trate a través de la junta general y, además de ello, en numerosas ocasiones y ello sucede en este caso, la gestión diaria de la misma está encomendada a un gerente o administrador, por lo que la pertenencia o no a la junta directiva no es un dato o circunstancia relevante frente a la clara condición de responsable de los beneficios y cargas comunitarias, en palabras del Código Civil, y, asimismo, de su participación en la vida comunitaria a través del órgano que toma en la vida real las decisiones importantes para la comunidad como es la junta general.

Señala que debe ponerse de relieve asimismo la falta de sostenibilidad de la tesis de la Abogacía del Estado confrontándola con lo previsto en el artículo 27. 4. D) de la Ley 19/1994.

De suerte que, advierte, según ese precepto, el empresario o profesional establecido en Canarias podrá materializar las dotaciones a la RIC con el beneficio obtenido en su propia actividad económica, no solo en comunidades de bienes que realicen asimismo actividad económica, participen o no en la gestión y dirección de la misma, tal como defiende, sino que podrán materializar, también, la RIC suscribiendo acciones o participaciones en el capital de sociedades que lleven a cabo la materialización de la inversión que corresponde realizar al empresario o profesional individual, figura que se conoce como la de materialización indirecta de la RIC por dichos empresarios o profesionales al realizar la inversión a través de sociedades de capital interpuestas.

Estando ello consagrado en el artículo 27, 4, D de la Ley 19/1994, sería absurdo que el legislador permita realizar la materialización de la RIC a través de sociedades en las que el empresario o profesional individual es un mero accionista, es decir, ocupa, en este caso sí, la posición de un mero inversor pasivo, sin exigencia alguna de participar en la gestión y en la dirección de las sociedades de capital inversoras, no respondiendo de las deudas sociales, mientras que, si se atiende a la pretensión de la Abogacía del Estado, si dicho empresario o profesional individual utiliza la figura de la comunidad de bienes que realiza una actividad económica y en la que, al contrario que en las sociedades de capital, responde con todo su patrimonio de las cargas comunitarias, siendo por tanto empresario a parte alícuota, ha de ocupar, además, un puesto en la junta directiva para que se considere que realiza actividad económica.

Estima que la diferencia en el tratamiento fiscal entre ambas figuras de la comunidad de bienes y de las sociedades de capital, a la hora de materializar el mismo beneficio fiscal, el de la RIC, resultarían injustificadas y carentes de lógica jurídica.

Finalmente, y en el plano del criterio administrativo, resalta que, frente al intento de la parte recurrente de aislar el pronunciamiento del TEAC de 15 de octubre de 2018, favorable a la tesis del obligado tributario, considerándolo algo excepcional y único, y poniendo de relieve el posterior pronunciamiento del mismo órgano económico-administrativo, de 8 de octubre de 2019, haciendo notar, sin embargo, que la Administración Tributaria vuelve a sostener el criterio contrario a esa última la resolución TEAC de 2 de octubre de 2019, de manera que su criterio coincide con lo manifestado previamente por la STS de 4 de abril de 2014 (Rec. 6398/2011) y por la sentencia a quo.

Partiendo, pues, de todo lo expuesto con anterioridad y significativamente de esa asunción, en su parte alícuota, del riesgo empresarial por el comunero que participa en una comunidad de bienes que realiza la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, entiende que, de encontrarse la conexión entre la declaración de nulidad

de pleno derecho efectuada a quo y la procedencia de utilizar comunidades de bienes que realizan actividad económica para materializar la RIC, no cabría más que responder a la cuestión planteada por el auto de admisión en el sentido de que, efectivamente, en ese supuesto el contribuyente del IRPF cumple las exigencias de desarrollar una actividad económica, a parte alícuota, a los efectos de la RIC.

Asimismo, señala, sobre los requisitos cualificados exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles, que dicha consideración "constituye en la sentencia de instancia un auténtico obiter dicta que no afecta en absoluto a la ratio decidendi de la misma (...) ya que esta otra cuestión - la de los requisitos cualificados exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles- es una cuestión absolutamente marginal en el texto de la sentencia, en el que, por consiguiente, no hay posibilidad de encontrar conexión alguna con la ratio decidendi de la misma".

Tercero. Criterio de la Sala.

Como señala la STC 164/2013, de 26 de septiembre (FJ 3), "el régimen económico y fiscal canario es finalista, y, por ello mismo, tiene un contenido heterogéneo". Su contenido tributario tiene, "como núcleo central, un particular sistema de imposición indirecta, además de determinados beneficios fiscales". Estos últimos son los que ahora importan, "como han puesto de manifiesto las exposiciones de motivos de las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, la característica fundamental de este régimen ha sido la de mantener 'una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado' (Ley 20/1991), y hoy también de la Unión Europea (Ley 19/1994), mediante una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional" (FJ 4; en el mismo sentido, SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 8; 108/2004, de 30 de junio, FJ 9; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 3)".

El artículo 27 de la ley 19/1994 y el 88 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituyen las claves normativas fundamentales de la cuestión con interés casacional.

La reserva para inversiones en Canarias es un incentivo fiscal regulado en el artículo 27 de la Ley 19/1994. Los apartados 5 y 8 de dicho precepto, en la redacción aplicable, disponen:

"5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. (...)

8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los

términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros".

Por su parte, el artículo 27.15 de la misma Ley 19/1994 establece:

"15. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias (...)"

Por consiguiente, pueden aplicar el RIC tanto los contribuyentes por el impuesto sobre sociedades como los contribuyentes que tributen por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que determinen su rendimiento por el método de estimación directa. No es preciso que se trate de entidades o personas con domicilio fiscal en Canarias. Si lo es, en cambio, que, cuanto menos, tengan en Canarias un establecimiento, toda vez que, únicamente, podrán beneficiarse de este incentivo fiscal los rendimientos procedentes de actividades económicas realizadas en el archipiélago canario.

La manera de articular el beneficio fiscal es distinta para los sujetos pasivos del IS que para los sujetos pasivos del IRPF. En el primero, como una reducción en la base imponible; en el segundo como una deducción en la cuota. Disponiendo, con respecto a este último, el párrafo 2º del citado artículo 27.15 que "la deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias". Este "beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas", establece el párrafo 3º del mencionado artículo 27.15.

Debe tratarse, según el artículo 27.15 de la Ley 19/1994, de rendimientos que "provengan de actividades económicas". En ese mismo sentido se expresan distintos apartados del propio artículo 27 de la Ley 19/1994, puesto que exigen que el obligado tributario, que pretenda aplicarse el beneficio fiscal, desarrolle una actividad económica. Así, por ejemplo, el apartado 5 impone que los activos en los que se materialice la RIC sean necesarios y afectos a la actividad económica y, por su parte, el apartado 8, párrafo 3º, contempla la posibilidad de aplicar el régimen de la RIC, en caso de arrendamiento de activos, cuando se trate de una actividad económica de arrendamiento conforme el artículo 27.2 de la LIRPF.

Con la introducción de los destinos cualificados (cuatro) respecto de los bienes inmuebles en arrendamiento, que se llevó a cabo en la reforma del artículo 27 de la Ley 19/1994, realizada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de julio, se pretende incidir de forma más selectiva en el sector inmobiliario canario, según se desprende ya de su propia introducción cuando dispone que "se producen cambios importantes encaminados a restringir todos estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias. El objetivo primordial es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo. No obstante, su disfrute se mantendrá respecto de las inversiones en terrenos afectas a la promoción de viviendas protegidas en Canarias, al desarrollo de actividades industriales, a determinadas actividades turísticas y cuando su adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive".

La disposición transitoria segunda de dicho Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de julio, es aplicable a los ejercicios comprobados. Efectivamente, establece:

"1. Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Las inversiones anticipadas realizadas en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2007 se considerarán materialización de la reserva para inversiones de beneficios obtenidos en otro período impositivo posterior iniciado, igualmente antes de dicha fecha, y se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006".

Ello quiere decir que esta modificación es aplicable a los tres ejercicios a los que se extiende la comprobación (2007, 2008 y 2009).

Por su parte, el artículo 88 LIRPF, dispone:

"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 el caso que nos ocupa, la Inspección señala que el sujeto pasivo comunero no ejerce actividad económica derivada de su participación en una comunidad de bienes que se dedica al arrendamiento, ya que no intervino directamente en la ordenación de los factores de producción. Esto es, considera al obligado tributario como un comunero capitalista (en tanto en cuanto se limita a aportar capital, en este caso, bienes inmuebles). Consecuentemente, puesto que únicamente aporta inversión, pero no trabajo, las rentas que le atribuyen no son rendimientos derivados de actividades económicas, sino de capital mobiliario.

Señala la inspección que el régimen tributario que rige la calificación de los rendimientos obtenidos por los comuneros, determina que, en el presente caso, el obligado tributario no obtenga rendimientos derivados de una actividad económica, pues los ingresos de los comuneros procederán de una actividad económica si, a su vez, ellos desarrollan una actividad económica en el seno de las comunidades de bienes, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión, circunstancia que no concurre en la presente ocasión. El obligado tributario es un mero inversor a la búsqueda de una rentabilidad para su patrimonio, perspectiva que no convierte al obligado tributario en perceptor de rendimientos de actividades económicas.

En el presente caso, nos encontramos con que se realiza una actividad económica por parte de las comunidades de bienes, entidades sin personalidad jurídica de las referidas en el artículo 35.4 LGT, que no tributan por el impuesto sobre sociedades, tal como establece el artículo 87.3 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sino por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de manera que las rentas atribuidas a los comuneros, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, tributan de acuerdo con lo establecido en dicha Ley.

Mantiene la inspección que, partiendo del hecho de que la comunidad de bienes desarrolle actividades económicas, para calificar como rendimientos de actividades económicas las rentas atribuidas por una entidad en régimen de atribución de rentas, es condición necesaria que los comuneros intervengan en la ordenación de los factores de producción o distribución - elementos definitorios de una actividad económica- en cuyo caso, los efectos jurídicos y económicos recaen sobre ellos. Ahora bien, si alguno no lo hace, sus percepciones se califican como rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención.

Es admisible, afirma, que la propia comunidad de bienes "externalice" su actividad, vgr, contratando a terceros para que actúen como encargados del negocio, con facultades gerenciales o administrativas, sin que ello implique que el titular de la actividad económica, la comunidad de bienes, deje de desarrollar las tareas de ordenación propias de la actividad económica de que se trate, pero no es admisible, a los presentes efectos, que sea el comunero en sí mismo, quien no participe en esa gestión, limitándose a ceder el uso, que no la propiedad, de unos inmuebles. Una vez constituida la entidad sin personalidad jurídica, se ha limitado a percibir cada año rentas obtenidas en la actividad económica de las dos comunidades de bienes, pero la actividad en ambas se ha desarrollado de forma efectiva por un tercero, que se ocupa de la ordenación de medios y de producción y de recursos humanos, de la gestión empresarial, en suma.

No niega que si quedara demostrado que el Sr. Santos interviene en la gestión activa de la comunidad de bienes (lo que rechaza), podría predicarse que existe una ordenación de medios, al menos humanos, por su parte, en sede de la comunidad de bienes, por lo que también podría pregonarse que el obligado tributario tiene una actividad económica de arrendamiento en lo que atañe a los inmuebles cedidos a la comunidad de bienes.

Sucedo en este caso que, según se desprende de la sentencia de instancia, no nos hallamos ante un comunero capitalista exclusivamente (es decir, que solo aporta dinero, en este caso, más exactamente, inmuebles) y, por tanto, se le han atribuido los rendimientos de la actividad económica del ente sin personalidad en la proporción que le corresponde, sin que, en consecuencia, dichos rendimientos tengan la naturaleza de rendimientos de capital.

Ese comunero, según se infiere de la sentencia recurrida, no ha permanecido ajeno a la actividad desarrollada por la comunidad de bienes, como asegura la administración, de manera que habrá que responder que, en las circunstancias del caso enjuiciado, según la sentencia de instancia, el contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a través de una comunidad de bienes, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, puesto en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando no se limita a aportar los inmuebles, como es el caso, sino que se considera que realiza una actividad económica.

No sería correcto considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del arrendamiento de inmuebles desarrollada, media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que ha permanecido completamente ajeno a las labores de gestión, pues, a fin de cuentas, no habría ido más allá de haber aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

Ahora bien, no está expresamente previsto que, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas, en este caso, sendas comunidades de bienes, desarrollen una actividad económica, los rendimientos correspondientes

a dicha actividad únicamente tendrán esta misma naturaleza para los comuneros que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. A ello se acoge la sentencia recurrida, de manera que, considerando probado que el obligado tributario no se ha limitado a la mera aportación de capital, los rendimientos atribuidos a él no los califica de rendimientos del capital, conclusión que compartimos.

Sin embargo, esto no es suficiente para entender materializadas tales dotaciones, puesto que no se cumple, además, con que "el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril". En definitiva, los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles que pretende disfrutar del beneficio fiscal.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones de las partes.*

La abogacía del Estado concreta la pretensión en que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 27 de la Ley 19/1994, 88 LIRPF y 217.1.a) LGT y, en su virtud, se solicita del Tribunal Supremo que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida y declare que procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado por D. Santos, sin perjuicio de que deba confirmarse la anulación de la sanción decretada por la Sala del TSJ de Canarias y de la anulación ordenada por el TEAR de Canarias en la resolución de 30 de noviembre de 2020, por insuficiente motivación en lo relativo al plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

Por el contrario, el obligado tributario solicita que declaremos no haber lugar al recurso de casación por todas las razones expuestas, sin entrar a analizar el requisito del destino de los alquileres de inmuebles por considerarlo obiter dicta de la sentencia. No estamos de acuerdo con esta última apreciación, ya que es un elemento nuclear desde el inicio de las actuaciones, que la sentencia de instancia ha valorado, que el abogado del Estado ha incluido, tanto en su escrito de preparación como en el de interposición y, también, como se ha visto, que ha merecido reflexión, por parte del obligado tributario en su escrito de alegaciones. Es evidente que unas residencias privadas de estudiantes no cumplen ninguno de los requisitos añadidos en el artículo 27.8 Ley 19/1994, con efectos a partir de enero de 2007, por lo que es incuestionable la procedencia de la regularización relativa a la materialización de la dotación correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Pues bien, por todo lo dicho, procede declarar haber lugar al recurso de casación y, correlativamente, la desestimación del recurso contencioso-administrativo n.º 123/2021, promovido por don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha 22 de abril de 2022.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Haber lugar al recurso de casación núm. 6089/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la

Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, el 28 de abril de 2022, en el recurso núm. 123/2021 en materia de impuesto sobre la renta de las personas, ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Segundo.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 123/2021, promovido por don Santos contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha 22 de abril de 2022.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.