



Roj: **STS 2427/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:2427**

Id Cendoj: **28079130022020100371**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/07/2020**

Nº de Recurso: **4280/2019**

Nº de Resolución: **1029/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 10117/2019,**
ATS 256/2020,
STS 2427/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.029/2020

Fecha de sentencia: 16/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4280/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/07/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4280/2019

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1029/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4280/2019**, interpuesto por la entidad **ANYANSUR S.L.**, representada por el procurador de los Tribunales don Rafael Julvez Peris-Martín, contra la sentencia dictada el 30 de abril de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 829/2017.

Ha sido parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se interpuso por la entidad ANYANSUR S.L. contra la sentencia dictada el 30 de abril de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 829/2017, que desestima el interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid -TEAR- de fecha 27 de septiembre de 2017, a su vez, desestimatoria de la reclamación 28/21531/14 deducida frente a la liquidación provisional, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

Discrepando de la anterior resolución, ANYANSUR S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, como hemos señalado, fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 30 de abril de 2019, en la que delimita, en el fundamento de derecho tercero, la cuestión litigiosa consistente en determinar si era procedente que por la entidad actora se aplicase en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 el tipo impositivo de gravamen, previsto en el art. 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual solo es aplicable si el sujeto pasivo ejerce una actividad empresarial, y lo hace por vía de remisión a lo resuelto por la misma Sala y Sección en sentencia de fecha 26 de abril de 2019, recaída en el recurso 797/2017, planteado por el mismo recurrente en relación al mismo impuesto.

TERCERO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Rafael Julvez Peris-Martín, en representación de la mercantil ANYANSUR S.L. presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.
2. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 21 de junio de 2019, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 829/2017.

CUARTO. Admisión del recurso.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 16 de enero de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la siguiente cuestión enunciada en estos literales términos:

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



que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

QUINTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. El representante procesal de ANYANSUR S.L interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 31 de enero de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que expone que la sentencia recurrida infringe el artículo 108 y 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción aplicable *ratione temporis*, tras la reforma operada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto 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.

Asimismo, aduce la infracción del principio constitucional de capacidad económica real por el cual deben contribuir las personas (físicas o jurídicas) contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE).

Cita la sentencia de esta Sala de 18 de julio de 2019.

Termina solicitando se dicte sentencia por la que se case y anule la sentencia recurrida, se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ANYANSUR, S.L., frente a la resolución de 27 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la reclamación número 28/21531/2014, acordando su anulación y la anulación de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 que en su día practicó la AEAT.

2. El abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito fechado el 20 de febrero de 2020, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, se hacen, entre otras, las afirmaciones siguientes: (i) que "atendiendo fundamentalmente a un criterio de interpretación finalista plenamente justificado, sin descuidar la interpretación literal y sistemática, se llega a la conclusión de que los incentivos para las empresas de reducida dimensión solamente pueden reconocerse si se desarrolla una actividad económica y, cuando se trata de arrendamiento de inmuebles, el ordenamiento tributario contiene una definición de actividad económica, aplicable al caso de conformidad con el art. 12.2 LGT" (pág. 10); (ii) que avalarían esa tesis las sentencias de este Tribunal de 5 julio 2012, rec. cas. 724/2010 (Roj: STS 5203/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5203), de 21 junio 2013, rec. cas. 863/2011 (Roj: STS 3706/2013 - ECLI: ES:TS:2013:3706), y de 25-6- 2013, rec. cas. 5414/2010 (Roj: STS 3676/2013 - ECLI: ES:TS:2013:3676); y (iii), por último, que, en relación con la cuestión doctrinal planteada en el auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente: "[l]a aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles sin que sea suficiente 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" (pág. 14).

SEXTO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Mediante providencia de 21 de febrero de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Por providencia de 6 de marzo de 2020, se designó como ponente a la Excm. Sra. doña Esperanza Córdoba Castoverde, y se señaló para deliberación, votación y fallo el 7 de julio de 2020, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Necesaria remisión a la sentencia núm. 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017 .

La única cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, conforme al auto de 16 de enero de 2020 dictado por la sección primera de la Sala Tercera, ha sido la de "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos



previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

La cuestión que el presente recurso plantea ha sido, en esencia, abordada y resuelta por esta Sección en la sentencia núm. 1114/2019, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces, en relación con una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, que mantiene el mismo criterio (en lo que importa) al que aquí se cuestiona, 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, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades". Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación serán los artículos 108 y 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción aplicable *ratione temporis*, a la luz de la reforma realizada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

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

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades define el concepto de actividad económica y entidad patrimonial en los apartados 1 y 2 del artículo 5 en los siguientes términos:

"1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de *arrendamiento de inmuebles*, se entenderá que existe actividad económica, *únicamente* cuando para su ordenación se utilice, *al menos*, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica[...]."

Esa definición constituye una novedad de esta Ley con respecto a la anterior, extremo al que se refiere su preámbulo en estos términos: "En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto".

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".

Por su parte, el VI ("Deuda tributaria"), dedica su Capítulo I al tipo de gravamen y cuota íntegra, estableciendo el apartado 1 del artículo 29, en sus dos primeros párrafos que:

"El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior", disponiéndose en el último párrafo del mismo apartado y precepto que "el tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley".

En la regulación vigente, representada, como decimos, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no se contempla un tipo de gravamen distinto del general para las empresas de reducida dimensión, a diferencia de lo que tradicionalmente venía sucediendo. No es la legislación aplicable, pero resulta oportuno traerla a colación, puesto que es mencionada en el auto de admisión, con objeto de poner de manifiesto su contraste con la regulación inmediatamente precedente, que sí es la aplicable, y también porque es invocada por las partes y por la Sentencia aquí recurrida.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía que el tipo general de gravamen era el 35 por 100, pero para las empresas de reducida dimensión era inferior, disponiendo el artículo 114 del mismo RDL, en la redacción introducida por el artículo 1.3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, que "Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior".

La redacción inmediatamente precedente de dicho artículo 114, introducida por la disposición final 2.12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, era la siguiente:

"Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior".

Para los ejercicios de 2005 y 2006, por mor de la disposición adicional 58 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, también se preveía un tipo más bajo que el general, siendo la redacción de dicho artículo 114 la siguiente:

"Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo 30 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 30 por 100 será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior".

Por consiguiente, durante muchos ejercicios a las empresas de reducida dimensión se les ha aplicado un tipo de gravamen distinto (más bajo) que el general, si bien ello ha estado supeditado al cumplimiento de los



requisitos previstos en el artículo 108 ("Ámbito de aplicación. Cifra de negocios"), cuyo texto ha cambiado a lo largo de dichos ejercicios, de manera que para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 la redacción aplicable era la 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".

A esa redacción le sucedieron otras, de manera que la última que estuvo vigente, con efectos para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2011, era la 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 10 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.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último".

Muy sintéticamente, lo que queremos decir es que a las empresas de reducida dimensión se les ha venido aplicando un tipo de gravamen específico, más reducido que el general, siempre que el importe de la cifra de negocios no superara determinado importe (en los períodos reseñados, entre 6 y 10 millones de euros).

Como se apunta en el auto de admisión, sobre la regulación vigente, esta Sala no se ha pronunciado aún. Sí lo ha hecho, sin embargo, sobre regulaciones precedentes, y es ahí, donde se suscita la controversia puesto que esos pronunciamientos no se refieren a los ejercicios de 2010 y 2011, sino a ejercicios anteriores a 2007.

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, cuestión que merece la siguiente explicación en su preámbulo:

"Por lo que se refiere a la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

Asimismo, la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos. No obstante, se regula un régimen transitorio al objeto de que estas sociedades puedan adoptar su disolución y liquidación sin coste fiscal".

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, de cuyo texto nos interesan exclusivamente los siguientes párrafos del apartado 1 del primero de ellos:

"1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad [...]."

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 (otro tanto, sucede con el impuesto sobre el Patrimonio, a los efectos de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio).

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:

"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 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.



2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el *arrendamiento o compraventa 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".

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:

"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 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. 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".

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.

Actualmente, el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre sociedades también se remite al Impuesto sobre la Renta de las Personas, cuyo artículo 27 establece ahora:

"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 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que *el arrendamiento de inmuebles* se realiza como actividad económica, *únicamente* cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

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.



No se discute aquí y ahora acerca del concepto "cifra de negocios" (Cfr. A título de mero ejemplo, STS de 20 de diciembre de 2017, rec. 3153/2016 y STS de 8 de junio de 2015, rec. 1819/2014), únicamente se discute acerca de si se realizan actividades económicas, por parte de una determinada sociedad, la hoy recurrente, en dos ejercicios concretos, el 2010 y el 2011. 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.*

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

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

SEGUNDO. Resolución de las pretensiones de las partes.

Como dijimos en nuestra sentencia 1114/2017 (FD 5º), la "evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 2004 vigente en 2010 y 2011 no avalan el establecimiento de distinciones en función de su objeto social o de cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss., incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 TRLIS.- Menos aun cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre), solo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas.- Por lo demás, (...), ni siquiera el artículo 53 del TRLIS, que regula el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas remite al artículo 27.2 LIRPF y tampoco prevé requisito complementario alguno para que las sociedades dedicadas a dicha actividad puedan acogerse al mismo".

A la vista de todo cuanto se ha dicho, debemos hacer los siguientes pronunciamientos:

1º. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por ANYANSUR S.L. contra la sentencia dictada el 30 de abril de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 829/2017, en relación con la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve. Y ello porque la sentencia impugnada en esta sede establece un criterio contradictorio con el de nuestra



sentencia 1114/2019 al declarar, reiterando sentencias de la misma Sala, que "(...) Para poder afirmar que el arrendamiento de viviendas se lleva a cabo como actividad económica -a la que se condiciona la aplicación del beneficio fiscal aquí debatido-, es preciso que se cumplan los dos requisitos que exige el art. 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.

El hecho de que el concepto de actividad económica en el ámbito del arrendamiento de inmuebles venga determinado en la normativa reguladora del IRPF no es obstáculo para su aplicación a otros impuestos porque, como antes se ha indicado, la interpretación de las normas tributarias debe ser integradora y coherente, finalidad que no se alcanzaría si se aplicasen diferentes requisitos en cada impuesto para una misma actividad, ya que los impuestos no funcionan como compartimentos estancos, de forma que no se viola ningún precepto legal al integrar una concreta norma acudiendo a otro texto legal que delimita un concepto que resulta indispensable para interpretar y aplicar aquélla.

En definitiva, para desarrollar una actividad económica en el ámbito del alquiler de inmuebles es necesario contar, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad y utilizar, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

En virtud de lo expuesto, y en aplicación de los principios de unidad de doctrina, igualdad y seguridad jurídica, procede llegar a igual suerte desestimatoria del presente recurso y confirmar la resolución del TEAR y la liquidación de la que trae causa por ser conforme a derecho".

2º. Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y, en la medida en que no se ha discutido que el importe total de ingresos obtenido por la entidad en el período impositivo inmediato anterior fue inferior al establecido por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ANYANSUR S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación núm. 28/21531/14 deducida frente a la liquidación provisional, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, y, consecuentemente declaramos la nulidad de dicha resolución, al tiempo que acordamos la devolución del importe ingresado más los intereses.

TERCERO. 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las causadas en el procedimiento seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Madrid, dado el contenido de esta sentencia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de nuestra sentencia 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de abril de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 829/2017, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y, en la medida en que no se ha discutido que el importe total de ingresos obtenido por la entidad en el período impositivo inmediato anterior fue inferior al establecido por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ANYANSUR S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación núm. 28/21531/14 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, y, consecuentemente, declaramos la nulidad de dicha resolución, al tiempo que acordamos la devolución del importe ingresado más los intereses.

Cuarto. Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén



D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excma. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ