



Roj: **STS 978/2020 - ECLI:ES:TS:2020:978**

Id Cendoj: **28079130022020100157**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2020**

Nº de Recurso: **4236/2018**

Nº de Resolución: **496/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2466/2018,**
ATS 9045/2019,
STS 978/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 496/2020

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4236/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: AUD. NACIONAL SALA C/A. SECCIÓN 2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4236/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 496/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



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 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4236/2018**, interpuesto por INVESTMENTS BALLO HOLDING, B.V., representada por la procuradora de los Tribunales doña Cristina María Deza García, contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 19 de abril de 2018, dictada en el recurso núm. 360/2015, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, por importe de 1.538.781,96 euros, más 406.365,61 euros en concepto de intereses de demora. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por INVESTMENTS BALLO HOLDING, B.V. ["INVESTMENTS BALLO"] contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 19 de abril de 2018, que desestima el recurso núm. 360/2015 instado por la citada entidad frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 9 de abril de 2015, por la que se desestimó la reclamación núm. NUM002, interpuesta contra el acuerdo de liquidación núm. A2885013026006199, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe de 1.538.781,96 euros de cuota, más 406.365,61 euros de intereses de demora.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, esencialmente recogidos en la resolución del TEAC, y no combatidos por las partes, son los siguientes:

a) El 13 de junio de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de INVESTMENTS BALLO, con carácter general, relativas al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2007.

b) El 23 de mayo de 2013 concluyen las citadas actuaciones de comprobación e investigación con la incoación al sujeto pasivo del acta de disconformidad núm. A02- 72240080, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

c) El 2 de agosto de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de liquidación, notificado el 12 de agosto, con el siguiente resultado: cuota tributaria, 1.538.781,96 euros; intereses de demora 406.365,61 euros; y deuda tributaria, 1.945.147,57 euros. En dicho acuerdo, figura la siguiente información relevante:

(i) En el ejercicio comprobado INVESTMENTS BALLO está dada de alta en los epígrafes del IAE 849.7 (servicios o de gestión administrativa) y 861.2 (alquiler de locales industriales).

(ii) La citada entidad presentó declaración por el IS del ejercicio 2007 acogándose al régimen de empresas de reducida dimensión.

(iii) Los datos declarados se modifican por los siguientes motivos: de un lado, se considera que no es aplicable el régimen de empresas de reducida dimensión, porque se entiende que este solo se aplica a las entidades que se puedan calificar como empresas por desarrollar una actividad económica o empresarial, y este no sería el caso de INVESTMENTS BALLO, pues las operaciones relativas a la tenencia, gestión y compraventa de participaciones financieras no constituyen la realización de una actividad económica, y el arrendamiento de inmuebles no cumple los requisitos exigidos por la Ley para tener la consideración de actividad económica; y, de otro lado, en cuanto a las deducciones por doble imposición, se estima que, dado que la totalidad de la base imponible resulta gravada al tipo impositivo general del 32,5%, el tipo medio de gravamen a aplicar a la correspondiente base de dichas deducciones es el mismo.

d) Contra el acuerdo de liquidación anterior, INVESTMENTS BALLO interpuso reclamación económico-administrativa (R.G.: 4737/2013) el 20 de agosto de 2013 ante Tribunal Económico Administrativo Central, que fue desestimada por resolución de 9 de abril de 2015.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

Discrepando de la anterior resolución, INVESTMENTS BALLO interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional que, como hemos señalado, fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 19 de abril de 2018, en la que el Tribunal señala en sus fundamentos jurídicos:

"QUINTO. - Régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión recogido en el artículo 108 del Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley Sobre el Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Requisito de actividad económica.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la cuestión central que plantea el presente recurso consiste en determinar si los beneficios fiscales recogidos en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley Sobre el Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) para las empresas de reducida dimensión exigen exclusivamente que el volumen anual neto de negocios no supere los 8 ó 10 millones de euros respectivamente, o también requiere que éstas ejerciten una actividad económica, y en qué sentido hay que entender este desempeño.

Para resolver esta cuestión debemos tener presente que 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 dedica el Título VII a los "Regímenes tributarios especiales".

El Artículo 47 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo está incardinado dentro del Capítulo I del Título VII y establece una "Definición" de los mismos diciendo que:

(...)

Dentro de estos regímenes especiales, el Capítulo XII del Título VII regula los "Incentivos fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión", régimen que prevé entre otros beneficios, la aplicación de un tipo de gravamen inferior al previsto con carácter general.

Así el artículo 108 del citado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, relativo al "Ámbito de aplicación. Cifra de negocios" para las Empresas de Reducida Dimensión dispone que:

(...)

El concepto de importe neto de la cifra de negocios no aparece definido en los artículos 108 a 114 del TRLIS, por lo que para determinar que debe entenderse por "cifra de negocio", debemos tener en cuenta que el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al definir las "Fuentes del ordenamiento tributario" establece que:

"(...) 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común (...)"

Para interpretar dicha norma, que es lo que en definitiva ha hecho la Inspección y el TEAC debemos acudir al artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la " Interpretación de las normas tributarias" que dispone que:

"(...) 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

El apartado 1 del artículo 3 del Código Civil señala que:

"(...) Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

La normativa tributaria no define expresamente el concepto de cifra de negocios, pero dado el carácter supletorio que en el ámbito fiscal tienen las normas de Derecho común, según señala el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria de 2003, debemos buscar si dicho concepto aparece definido en otras normas del ordenamiento.

Así el concepto de importe neto de la cifra de negocios viene regulado en el artículo 35 del Código de Comercio, cuyo apartado 2, en su párrafo 2º, establece:

(...)



En igual sentido se pronuncia el artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que señala que:

(...)

El Real Decreto 1643/90, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establecía en la Disposición Final 5ª que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrían dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen ese texto.

En uso de esas competencias se dictó la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991 por la que se fijaban criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios". Es dicha Resolución se disponía que:

(...)

Si bien no estaba vigente en el año al que se refiere la liquidación, debemos tener presente que en el propio año 2007, se dictó el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que en las Normas de elaboración de las cuentas anuales establecía:

(...)

De acuerdo con estas normas podemos concluir en una primera aproximación que los beneficios fiscales previstos en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS son únicamente aplicables a las empresas en funcionamiento que realicen una actividad económica y cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad, computando a estos efectos la cifra de negocios de sus actividades ordinarias.

El régimen de empresas de reducida dimensión es de aplicación solamente a las entidades que se puedan calificar como "empresas" por desarrollar una actividad económica o empresarial.

El concepto de actividad económica no estaba definido en el TRLIS, por lo que debemos hacer una remisión a la normativa del IRPF, que en este punto resulta supletoria, y en concreto al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, que establece que:

(...)

Estimamos que para que una actividad tenga la consideración de actividad económica, la misma debe suponer, en todo caso, 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, salvo en el caso del arrendamiento de inmuebles que para tener la condición de actividad económica, necesita además el cumplimiento de los dos requisitos adicionales exigidos en el apartado 2 del art. 27 de la LIRPF.

Creemos, sin perjuicio de la interpretación que finalmente dé el Tribunal Supremo al artículo 108 del TRLIS (vid. Auto de 16 de marzo de 2018 y Auto 14 de marzo de 2018), que esta interpretación se sustenta en los criterios hermenéuticos previstos en el artículo 3 del Código Civil.

Así, interpretamos la norma atendiendo a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicada, debemos tener en cuenta que actualmente el incentivo fiscal que estudiamos está regulado en el artículo 101 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluido dentro del Capítulo XI del Título VII relativo a los Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, precepto que dispone que:

(...)

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, sí incorpora el concepto de actividades económicas. Así lo anuncia, en efecto, el Preámbulo de la Ley cuando dice:

(...)

El artículo 5 de la citada norma define el "Concepto de actividad económica y entidad patrimonial" al disponer que:

(...)

SEXTO. - Valoración de la prueba practicada en autos.

Una vez sentado lo anterior debemos indicar que la Inspección concluyó que INVESTMENTS BALLO HOLDING B.V. no realizaba ninguna actividad económica, puesto que, el arrendamiento de inmuebles realizado por el contribuyente no cumplía los requisitos exigidos por la Ley para tener la consideración de actividad económica y, por otra parte, los restantes ingresos por las operaciones realizadas en 2007 no eran consecuencia de una



ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos que hubieran tenido como finalidad la producción o distribución de bienes o servicios, ya que el contribuyente no producía ni distribuye bienes o servicios.

La Inspección puso de relieve que el obligado tributario realizó tres tipos de operaciones en 2007 por las que obtuvo los ingresos que se indican a continuación:

i) Ingresos financieros (en los que se incluían las diferencias positivas e cambio y los ingresos extraordinarios) por importe total de 71.803.241,46 euros, derivados de la tenencia y compraventa de participaciones financieras.

ii) Ingresos por arrendamiento por importe total de 135.917,08 euros, derivados del alquiler de tres inmuebles propiedad del contribuyente, siendo los arrendatarios CLÍNICA BAVIERA SA y TELEFÓNICA MÓVILES ESPAÑA SA, tal y como se ha detallado.

iii) Ingresos por tres facturas emitidas a sociedades participadas por importe total de 6.000 euros.

A continuación, analizaremos el concepto de actividad económica definido legalmente en relación con cada uno de estos grupos de operaciones realizadas por el contribuyente.

A) Ingresos financieros (71.803.241,46 euros)

Estos son ingresos provenientes de la tenencia y compraventa de acciones y participaciones financieras, no afectas ni relacionadas a una auténtica actividad económica de carácter empresarial.

Tal y como ha quedado constatado en los hechos, la mayor parte de los ingresos que obtuvo la recurrente, tanto en 2007 como en los ejercicios anteriores, tenían su origen en la participación en CLÍNICA BAVIERA SA y provenían de los dividendos repartidos por dicha sociedad, así como de los beneficios de las ventas que va realizando el contribuyente de las acciones de la misma. A su vez, tal y como se observa del análisis de la evolución del activo y de la composición del mismo en 2007, el contribuyente había ido invirtiendo dichos ingresos monetarios fundamentalmente:

- En la adquisición de acciones de sociedades participadas mayoritariamente (Participaciones en empresas del grupo) y en la adquisición de diversos tipos de valores, fondos, pagarés, obligaciones y bonos a corto plazo y a largo plazo en los que el contribuyente invierte dichas disponibilidades líquidas (Inversiones Financieras Temporales y Cartera de Valores a Largo Plazo). A su vez, estos activos daban lugar a la percepción de más ingresos financieros.

- Y en la adquisición de inmuebles que, a su vez, son arrendados a CLÍNICA BAVIERA SA. Estos inmuebles dan lugar a la percepción de los ingresos por arrendamiento que se analizarán más adelante.

De la prueba practicada se deducía que, don Modesto, médico de profesión y socio fundador en 1992 de CLÍNICA BAVIERA SA (con un 70% de participación) junto con su entonces esposa (10% de participación) y sus dos hijas (20% de participación: 10% cada una), constituyó la sociedad holandesa INVESTMENTS BALLO HOLDING B.V. con domicilio fiscal en España desde 2004, de la que es socio mayoritario con un 80% de participación (el otro 20% pertenece a sus dos hijas), y toda la participación que don Modesto tiene en CLÍNICA BAVIERA SA la posee indirectamente a través de INVESTMENTS BALLO. Así, el contribuyente es el destinatario de la parte correspondiente a su participación de los fondos monetarios generados por la actividad de CLÍNICA BAVIERA SA obtenidos vía dividendos repartidos y vía venta de participaciones, e invierte dichos ingresos monetarios en activos financieros e inmuebles tal y como se ha señalado, sin realizar ninguna actividad económica.

Por tanto, en cuanto a los ingresos financieros percibidos, el contribuyente no hace otra cosa que:

- Ser titular de acciones de CLÍNICA BAVIERA SA y percibir automáticamente los dividendos repartidos por ésta.

- Realizar las ventas de acciones de CLÍNICA BAVIERA SA que se han señalado en los hechos, reduciendo su participación en ésta y permitiendo la entrada de otros inversores. En 2007 tiene lugar la oferta pública de venta (salida a Bolsa) a la que se ha hecho referencia.

- Comprar y vender otros activos financieros y percibir automáticamente los dividendos e intereses correspondientes.

Argumenta que la actividad del obligado tributario INVESTMENTS BALLO HOLDING va más allá de la gestión de sus participaciones en sus entidades filiales. Sostiene que la recurrente INVESTMENTS BALLO HOLDING es administradora de sus filiales Clínica Baviera, S.A., Sogevasa Inversiones, S.L. y Promociones Baviera, S.L.; y además tiene suscrito con sus tres sociedades filiales Clínica Baviera, S.A., Sogevasa Inversiones, S.L. e Inversiones Sodecan, S.L. un contrato de asesoramiento financiero y económico.



Hay que recordar que, de acuerdo con las anotaciones registrales de las tres sociedades señaladas, don Segundo era en el ejercicio 2007: consejero delegado de SOGEVASA INVERSIONES SL, administrador único de INVERSIONES SODECAN SL y consejero delegado, así como presidente del Consejo de Administración de CLÍNICA BAVIERA SA.

Tal y como se observa del análisis de documentos aportados relativos a SOGEVASA INVERSIONES SL e INVERSIONES SODECAN SL, en todas las gestiones que se pretenden acreditar con los mismos participa don Segundo , y lo hace en su condición de administrador de dichas compañías.

Asimismo, hay que recordar que INVESTMENTS BALLO, además de accionista, es miembro del Consejo de Administración de SOGEVASA INVERSIONES SL y de CLÍNICA BAVIERA SA.

Está acreditado que para obtener estos ingresos el obligado tributario no disponía de una estructura empresarial dirigida a la producción o distribución de bienes o servicios, carecía de medios personales.

La obligada tributaria carece de empleados por cuenta ajena según informa la Seguridad Social, constando que la sociedad no estaba dada de alta como empleador en el ejercicio 2007.

Como se ha comprobado, los gastos de personal declarados corresponden a retribuciones a la administradora y socia, doña Antonia , y al administrador, don Segundo , cuyos cargos son retribuidos según los estatutos de la sociedad.

Todo ello descarta de plano la posibilidad de considerar como empleados por cuenta ajena a socios y administradores, que en ningún caso pueden calificarse de "medios de producción", sin que la calificación de las rentas percibidas por los administradores como rendimientos del trabajo en el IRPF les confiera la condición de "laborales" o "trabajadores por cuenta ajena".

El recurrente aduce que dispone de medios personales. Afirma que además de un Consejo de Administración formado por tres personas cualificadas, la entidad dispuso de dos personas contratadas a jornada completa: D. Segundo y Dña. Antonia ; y de una tercera persona, Dña. Carina , con NIF NUM000 , que si bien fue contratada inicialmente por la filial Promociones Baviera 2006, S.L. (pues en 2007 el obligado tributario carecía de número de Seguridad Social español para llevar a cabo la contratación de esta empleada), en realidad trabajaba para el obligado tributario INVESTMENTS BALLO y participaba en la prestación de los servicios que el obligado tributario INVESTMENTS BALLO prestaba a sus sociedades participadas.

La recurrente aportó dos contratos a nombre de D. Segundo y Dña. Antonia en los que expresamente se disponía que dichos contratos laborales se sometían a la legislación holandesa.

Así las cosas, la recurrente, que es una empresa de nacionalidad holandesa, pero con domicilio social en España, afirma que contrató a dos ciudadanos españoles para desempeñar un puesto de trabajo en España, pero sometiendo el contrato a la legislación holandesa. No consta que dichos contratos fueran presentados a ningún registro oficial en Holanda, ni que se pagara en Holanda por algún concepto parecido o similar a la Seguridad Social Española.

La Sección estima que dichos contratos no prueban la existencia de una relación laboral.

Dña. Carina no era trabajadora de la entidad recurrente como lo demuestra el hecho de que ni tan siquiera estaba dada de alta en la Seguridad Social en la sociedad recurrente.

El hecho de que otras de las sociedades del grupo prestaran sus trabajadores a INVESTMENTS BALLO, lo que demuestra, es que ésta no tenía infraestructuras ni para desempeñar su propia gestión.

Es preciso destacar que en contra de lo que sostiene la recurrente su posición en la salida a Bolsa de Clínicas Baviera fue pasiva.

De la prueba practicada se desprende que la decisión de la salida a Bolsa de CLÍNICA BAVIERA SA fue tomada por la Junta General de esta compañía en la reunión de 12/02/2007 en la que se adoptó por unanimidad el siguiente acuerdo: "Tercero. - Solicitud de admisión a cotización de las acciones de la sociedad en las Bolsas de Valores españolas así como su inclusión en el sistema de interconexión bursátil".

Posteriormente, mediante escritura pública de 02/03/2007, INVESTMENTS BALLO como poseedor de acciones de CLÍNICA BAVIERA SA otorgó un apoderamiento a favor de esta compañía en relación con el proceso de salida a Bolsa. Los términos en que estaba redactado el poder no dejan lugar a dudas de que quien contralaba el proceso era CLÍNICAS BAVIERA no teniendo ninguna participación la recurrente.

El recurrente emitió tres facturas en 2007 a las sociedades por él participadas SOGEVASA INVERSIONES SL, INVERSIONES SODECAN SL y CLÍNICA BAVIERA SA. Estas tres sociedades así como el obligado tributario tenían el mismo domicilio fiscal, situado en los cuatro casos en el Paseo de la Castellana 20, de Madrid.



La Inspección puso de manifiesto que las tres facturas coincidían en el importe facturado, que es de 2.000 euros en cada una; la fecha de emisión, que en las tres es el 31/12/2007; y el concepto facturado, ya que en las tres figuraba "Servicios de Gestión y Análisis de oportunidades de inversión en el ejercicio 2007".

La suma total facturada es de 6.000 euros, que representa el 0,008% de los ingresos totales del recurrente en 2007, que fueron de 71.803.241,46 euros.

En la diligencia nº 3, de 02/10/2012, la Inspección solicitó al contribuyente la acreditación de la realización de los servicios facturados a las empresas participadas y la indicación de los medios utilizados para llevarlos a cabo.

En contestación a dicha solicitud, en fecha 24/10/2012 (diligencia número 4), el representante aportó un escrito describiendo los servicios facturados.

En la diligencia número 4 la Inspección volvió a preguntar por los medios utilizados por el contribuyente para prestar los servicios facturados a las empresas participadas. El representante manifestó en dicha diligencia que "se prestaron con los medios propios de que dispone la compañía". La Inspección solicitó al representante que aclarara a qué medios se refiere con dichas manifestaciones.

En la diligencia número 5, de 13/12/2012, el representante manifestó que "para prestar los servicios facturados a las empresas participadas el contribuyente utiliza como medios propios el Consejo de Administración y, en su caso, como medios ajenos los servicios que le prestan terceras empresas, teniendo un contrato laboral sometido a la legislación holandesa con Segundo que, a su vez, es miembro del consejo de administración".

Finalmente, mediante correo electrónico enviado al representante en fecha 28/02/2013, la Inspección solicitó al contribuyente la "Explicación de la forma de prestar los servicios facturados en 2007 a las sociedades participadas, indicando si se realizó un asesoramiento verbal o por escrito y aportando, en su caso la documentación que acredite el mismo".

En diligencia número 7, de 26/03/2013, en contestación a la solicitud de la Inspección, el contribuyente aportó un escrito en el que, para evitar reiteraciones, daba por reproducidas las descripciones de los servicios aportadas en anteriores comparecencias y además añadía que: "Dicho

asesoramiento se realizó principalmente de forma verbal, sin perjuicio de lo cual el obligado tributario ha logrado localizar determinados documentos que acreditan la realidad de los servicios prestados, que a continuación enumera y aporta: (...)"

El contribuyente aportó los siguientes Anexos:

a) SOGEVASA INVERSIONES SL.

- Anexo 1: Instrucciones firmadas por don Segundo dirigidas a la entidad BANCO POPULAR (para la renovación de una imposición a plazo fijo en dólares americanos). Don Segundo firma en representación de SOGEVASA INVERSIONES, al ser administrador de la misma.

- Anexo 2: Correo electrónico recibido por don Segundo en el que se le ponía al día del proceso de venta de una casa propiedad de SOGEVASA INVERSIONES. Don Segundo es informado en su condición de administrador de esta sociedad.

- Anexo 3: Correo electrónico recibido por don Segundo de una agencia inmobiliaria en relación a las gestiones de la venta de otro inmueble propiedad de SOGEVASA INVERSIONES. Y se le informaba en su condición de administrador de dicha sociedad, no por ser administrador del contribuyente.

- Anexo 4: Correo electrónico recibido por don Segundo en el que recibía el detalle de varias certificaciones de obra y factura de la empresa que estaba llevando a cabo la reforma de otro inmueble propiedad de SOGEVASA INVERSIONES. Igualmente, recibía dicha documentación por ser administrador de SOGEVASA INVERSIONES y no por su cargo en INVESTMENTS BALLO.

- Anexo 5: Escritura de ratificación de fecha 13/11/2007, en la que don Segundo firmaba en representación de SOGEVASA INVERSIONES y ratificaba otra escritura de fecha 05/11/2007.

b) INVERSIONES SODECAN SL

- Anexo 7: Correo electrónico recibido por don Segundo de la gestoría SALA & SERRA, adjuntando información financiera de INVERSIONES SODECAN, más la factura de este proveedor y el pago de la misma. Don Segundo recibía dicha información financiera de INVERSIONES SODECAN por ser administrador de la misma.

- Anexo 8: Instrucciones y condiciones de contratación firmadas por don Segundo en representación de INVERSIONES SODECAN y dirigidas a la entidad BANIF.



- Anexo 9: Instrucciones y condiciones de contratación firmadas por don Segundo en representación de INVERSIONES SODECAN y dirigidas a la entidad BANIF.

Acertadamente indicó la Inspección que para analizar el valor de esos documentos había que recordar que, de acuerdo con las anotaciones registrales de las tres sociedades señaladas, don Segundo era en el ejercicio 2007: consejero delegado de SOGEVASA INVERSIONES SL, administrador único de INVERSIONES SODECAN SL y consejero delegado así como presidente del consejo de administración de CLÍNICA BAVIERA SA.

Los documentos aportados no acreditaban la realidad de la prestación de servicios de Administración a SOGEVASA INVERSIONES SL ni a INVERSIONES SODECAN SL.

Dichos documentos acreditaban que don Segundo realizaba las gestiones que eran propias del cargo de administrador de SOGEVASA INVERSIONES SL e inversiones SODECAN SL y que conllevan las funciones de dirigir, gestionar, representar a la sociedad y tomar las decisiones respecto de los actos y contratos necesarios para el funcionamiento de la misma.

Pero estos documentos aportados no acreditaban que don Segundo realizara estas gestiones por su condición de administrador de INVESTMENTS BALLO.

En el escrito aportado en la diligencia número 7, el recurrente también manifestó que "la contabilidad de SOGEVASA INVERSIONES y de INVERSIONES SODECAN la llevaba doña Carina, desde su incorporación en noviembre de 2007, como parte de los servicios que INVESTMENTS BALLO prestaba a dichas filiales".

De la prueba practicada se desprende que doña Carina no es empleada de INVESTMENTS BALLO sino de PROMOCIONES BAVIERA 2006 SL, y sus funciones dentro de esa sociedad en nada afectan a la calificación que haya de merecer la actividad que desarrollaba INVESTMENTS BALLO.

Dicha afirmación lo que acredita es que INVESTMENTS BALLO carecía de medios personales incluso para desempeñar su propia gestión.

Por lo que respecta a la facturación de 2.000 euros a CLÍNICA BAVIERA SA, el representante para acreditar la naturaleza de los servicios facturados manifestó que los mismos consistieron en la "Presentación por INVESTMENTS BALLO, a varios miembros del Consejo de Administración de CLÍNICA BAVIERA, de un dossier sobre oportunidades de inversión en la compañía estadounidense del sector de la oftalmología LCA VISON INC; dossier subcontratado por INVESTMENTS BALLO a varias compañías expertas en el asesoramiento de inversiones, entre ellas ALBA PARTICIPACIONES SA. CLÍNICA BAVIERA no llegó a invertir en la compañía estadounidense, pero sí lo hizo INVESTMENTS BALLO, cuya inversión ascendió a un importe de 6,4 millones de euros".

El recurrente aportó a la Inspección un estudio titulado "LCA: ¿Una oportunidad de abrir el mercado americano? (Documentos de Reflexión)".

Debemos dar la razón a la Inspección cuando afirma que INVESTMENTS BALLO formaba parte del Consejo de Administración de CLÍNICA BAVIERA SA. Por tanto, la presentación en el seno del Consejo de Administración de un dossier sobre oportunidades de inversión, no la hace como un tercero que presta servicios a dicha compañía, sino que lo hace en su condición de miembro del Consejo de Administración de CLÍNICA BAVIERA.

El recurrente sostiene que efectuaba una actividad económica de alquiler de inmuebles para lo que disponía de un local exclusivamente dedicado a su actividad y tres empleados a jornada completa, además de otros dos empleados en otras Compañías del Grupo.

De la prueba practicada en auto se deduce que la recurrente realizaba operaciones de arrendamiento de inmuebles sin disponer para ello de un local dedicado de manera exclusiva a realizar dichas operaciones; ya que el obligado tributario disponía de un único despacho subarrendado a CLÍNICA BAVIERA SA donde, además del arrendamiento de inmuebles, realiza otras operaciones por las que obtiene los ingresos financieros. Además, tampoco disponía de personal asalariado con contrato laboral empleado a jornada completa.

Así, tal y como ha quedado constatado en los hechos, la recurrente carecía de empleados por cuenta ajena según informa la Seguridad Social, constando que la sociedad no estaba dada de alta como empleador en el ejercicio 2007.

Doña Carina era trabajadora de PROMOCIONES BAVIERA 2006 SL desde el 05/11/2007, don Luciano era también trabajador de ésta última, y doña Coro, cónyuge del anterior, era trabajadora de SOGEVASA INVERSIONES SL, ambas sociedades participadas por la recurrente, pero ninguno de ellos era trabajador de la recurrente.



Por último, debemos indicar que la recurrente cuestiona la afirmación sostenida en el acta inspectora y reitera el acuerdo de liquidación impugnado relativa a que los ingresos que la entidad recurrente obtuvo por su prestación de servicios a Sogevasa Inversiones, Inversiones Sodecan y "Clínicas Baviera" en realidad representan más bien una percepción de fondos en concepto de retribución de fondos propios o retribuciones al administrador".

Denuncia que dicha afirmación inspectora resulta doblemente infundada se demuestra porque la actuación de la Inspección no ha sido coherente en absoluto con dicha calificación.

La Sección no comparte dicha calificación, pero esto no determina la anulación de la resolución recurrida. La Sección estima que no existe prueba de la prestación de dichos servicios, y que el pago se debe a mera liberalidad".

TERCERO.- Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Cristina María Deza García, en representación de INVESTMENTS BALLO presentó escrito de preparación del recurso de casación, fechado el 12 de junio de 2018, contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de los artículos 108 y 114 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], en su redacción aplicable *ratione temporis*, tras la reforma operada 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; del artículo LIRPF; y, finalmente, del artículo 4.8.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 18 de junio de 2018, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia dictada en el procedimiento ordinario núm. 360/2015.

CUARTO.- Admisión del recurso.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 19 de septiembre de 2019, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, 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".

Además, el referido auto advierte que *" la cuestión ha sido resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de julio de 2019 (RCA 5873/2017, ES:TS:2019:2706), en un sentido coincidente al que aquí defiende la parte recurrente".*

QUINTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

1. El representante procesal de INVESTMENTS BALLO interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 7 de octubre de 2019, que observa los requisitos legales, y en el que: (i) se manifiesta que su pretensión casacional coincide plenamente con la acogida en nuestra sentencia de 18 de julio de 2019, citada por el auto de admisión del recurso; (ii) que, de acuerdo con dicha sentencia, "la regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable *ratione temporis* al ejercicio 2007 exige aplicar los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, entre los que se encontraban los tipos reducidos de gravamen cuya procedencia había negado la regularización inspectora, de modo incondicionado a la realización de una actividad económica", por lo que, "cumpliéndose el requisito relativo de que el importe neto de la cifra de negocios del período anterior fue inferior a los 8 millones de euros establecidos en el art.108 TRLIS - extremo nunca controvertido en el presente supuesto ni contradicho por la Inspección- debe aplicarse a la recurrente tal incentivo fiscal" (pág. 8); (iii) que, ateniéndose a lo señalado por el auto de admisión, entiende suficiente en el escrito de interposición ceñirse "a la afirmación y constatación de que la pretensión casacional guarda absoluta identidad de razón con la



acogida en la Sentencia de 18 de julio de 2019 que fija dicho criterio interpretativo en los términos planteados en el Escrito de preparación y con la determinación de datos fácticos que se contiene en el mismo" (pág. 9); (iv) que la "única matización que es[a] parte estima procedente se limita a señalar que en el presente caso la controversia no quedaba referida a la calificación de una actividad de alquiler de inmuebles como económica o no, pero resulta evidente que dicha matización resulta irrelevante, y no condiciona en modo alguno la absoluta identidad de razón con la pretensión acogida en la repetida Sentencia de 18 de julio de 2019, en la medida en que su contenido interpretativo resulta inequívoco, absoluto y universal: no se requiere la existencia de una actividad económica para la aplicación de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión cuando el importe neto de la cifra de negocios del período anterior sea inferior al establecido en el art.108 TRLIS, ello tanto si el objeto social se corresponde con el alquiler de inmuebles o con cualquier otro" (pág. 9); (v) y que "[r]esulta notorio que la referencia al alquiler de inmuebles en dicho contenido interpretativo únicamente opera como especificación, en la que la Sala matiza la irrelevancia a estos efectos del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que, por tanto, el criterio fijado en la proposición general es inequívoco en la universalidad de su alcance" (pág. 9);

2. El abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito fechado el 21 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, se hacen, entre otras, las afirmaciones siguientes: (i) que se estima procedente formular oposición, pese a que recientemente se ha dictado sentencia de 18 de julio de 2019, contraria a la tesis que defiende, porque esa sentencia "se dictó sin tomar en consideración los argumentos de la Abogacía del Estado que por error involuntario no se personó en el recurso" (pág. 6); (ii) 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. 11); (iii) 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); (iv) que, en atención a lo expuesto, considera que "la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación" (pág. 15); y (v), 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. 15).

SEXTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Mediante providencia de 25 de noviembre de 2019, 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 2 de diciembre de 2019, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, y se señaló para deliberación, votación y fallo el 24 de marzo de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

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 .

Las cuestiones que el presente recurso plantea han sido en esencia abordadas y resueltas 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 periodos 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 periodos 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 concurran 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 1114/2019 (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 INVESTMENTS BALLO HOLDING, B.V. contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 19 de abril de 2018, dictada en el recurso núm. 360/2015, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve. Y ello porque la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en esta sede establece un criterio contradictorio con el de nuestra sentencia 1114/2019 al declarar que " *los beneficios fiscales previstos en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS son únicamente aplicables a las empresas en funcionamiento que realicen una actividad económica y cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad, computando a estos efectos la cifra de negocios de sus actividades ordinarias*"; que el " *régimen de empresas de reducida dimensión es de aplicación solamente a las entidades que se puedan calificar como "empresas" por desarrollar una actividad económica o empresarial*"; y, en fin, que " *para que una actividad tenga la consideración de actividad económica, la misma debe suponer, en todo caso, 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, salvo en el caso del arrendamiento de inmuebles que para tener la condición de actividad económica, necesita además el cumplimiento de los dos requisitos adicionales exigidos en el apartado 2 del art. 27 de la LIRPF*".

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 -2006- fue de 3.259.688,06 euros, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INVESTMENTS BALLO HOLDING, B.V. frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 9 de abril de 2015, por la que se desestimó la reclamación núm. NUM002, interpuesta contra el acuerdo de liquidación núm. NUM001, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración



Tributaria de Madrid, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe de 1.538.781,96 euros de cuota, más 406.365,61 euros de intereses de demora, y, consecuentemente declaramos la nulidad de dicha resolución y de la liquidación, 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 la Audiencia Nacional, 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

1º) 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.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 19 de abril de 2018, dictada en el recurso núm. 360/2015, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

3º) 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 -2006- fue de 3.259.688,06 euros, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INVESTMENTS BALLO HOLDING, B.V. frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 9 de abril de 2015, por la que se desestimó la reclamación núm. NUM002 , interpuesta contra el acuerdo de liquidación núm. NUM001 , dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe de 1.538.781,96 euros de cuota, más 406.365,61 euros de intereses de demora, y, consecuentemente declaramos la nulidad de dicha resolución y de la liquidación, al tiempo que acordamos la devolución del importe ingresado más los intereses.

4º) 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. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo 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 el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.