



Roj: **STS 3714/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3714**

Id Cendoj: **28079130022020100535**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/11/2020**

Nº de Recurso: **3697/2018**

Nº de Resolución: **1466/2020**

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

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 2661/2018,**
ATS 268/2020,
STS 3714/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.466/2020

Fecha de sentencia: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3697/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3697/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1466/2020

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 5 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 3697/2018 ante la misma pende de resolución, interpuesto por Agricultors de Lloret, S.L., representada por la procuradora Rosa Sorribes Calle y defendida por don Humberto, contra la sentencia de 15 de marzo de 2018 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (dictada en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 269/2015).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, don Vicente Bartual Ramón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene la siguiente parte dispositiva:

" **FALLO:**

Se desestima el recurso contencioso-administrativo número 269/2015 interpuesto por la entidad Agricultors de Lloret, S.L., contra el acto objeto de esta litis; sin costas".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de Agricultors de Lloret, S.L., se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 16 de enero de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

CUARTO.- La representación procesal de Agricultors de Lloret, S.L., presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras exponer las infracciones normativas y jurisprudenciales reprochadas a la sentencia recurrida, se terminaba así:

" **A LA SALA SUPLICO:**

[...] dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

QUINTO.- El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

SEXTO.- Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 3 de noviembre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

A partir de las actuaciones debe consignarse lo siguiente:

1.- La entidad Agricultors de Lloret, S.L., presentó en su momento la autoliquidación del IS de 2008, aplicando el tipo del 30%.



2.- La Administración tributaria practicó liquidación complementaria, por entender que el tipo aplicado a la autoliquidación era incorrecto al haberse aplicado el correspondiente a las empresas de reducida dimensión.

Argumentó que ello no era procedente al no cumplirse con el requisito necesario de ser una empresa; entendiendo este término como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado.

3.- La actuación administrativa anterior fue impugnada en vía económico-administrativa, y la reclamación planteada resultó desestimada.

4.- El proceso de instancia lo inició la mercantil mencionada mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido frente a la resolución desestimatoria del tribunal económico administrativo regional de Cataluña de 28 de noviembre 2014 y fue desestimado por la sentencia que es objeto de la actual casación.

Esta sentencia justificó su pronunciamiento desestimatorio con unos razonamientos coincidentes sustancialmente con el criterio que había seguido la Administración.

5.- El recurso de casación lo ha interpuesto Agricultors de Lloret, S.L.

SEGUNDO.- *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, tras 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".

TERCERO.- *El recurso de casación de Agricultors de Lloret, S.L. y la oposición del Abogado del Estado.*

1.- *El recurso de casación.*

Aduce 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 [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 ["LIRPF"].

Argumenta la recurrente que el único requisito legalmente exigible desde la entrada en vigor de la reforma citada para disfrutar del régimen especial de incentivos fiscales para sociedades de reducida dimensión es el relativo que el importe neto de la cifra de negocios no supere el límite legal establecido.

En su criterio no cabe exigir, adicionalmente, que la sociedad desarrolle una actividad económica que cumpla con los requisitos del artículo 27 LIRPF (disponer de un local para la gestión de la actividad y una persona con contrato laboral y a jornada completa), ya que el precepto legal no distingue en razón del tipo de sociedad y al intérprete no le cabe realizar tal distinción, tras la reforma operada por la LIRPF en el TRLIS con efectos a partir del 1 de enero de 2007. Derogada con esa fecha la regulación del régimen especial de sociedades patrimoniales, no queda en el TRLIS remisión alguna al IRPF que permita sustentar, a su juicio, el criterio interpretativo que motiva la liquidación por el impuesto sobre sociedades realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y que la Sala *a quo* confirma.

Invoca también la sentencia de esta Sala y Sección 1114/2019, de 18 de julio de 2019 (rec. 3873/2017).

2.- *La oposición del Abogado del Estado.*



Pone de manifiesto que no existe razón para que esta Sala dicte sentencia distinta a la núm. 1114/2019, de 18 de julio de 2019, que acaba de mencionarse. Pero que, dada su posición procesal se opone al recurso de casación por las razones que figuran en la sentencia distancia.

CUARTO.- *Las distintas regulaciones, dentro de los sucesivos textos legales sobre el Impuesto de Sociedades, de estas concretas materias: el concepto de actividad económica y entidad patrimonial; y los regímenes tributarios especiales aplicables a las "sociedades patrimoniales" y a los "incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión".*

Una necesaria referencia previa a esas etapas normativas para abordar debidamente el actual debate casacional.

La ponderación de los principales hitos de dicha evolución normativa, así como la de algunos de los aspectos principales de los contenidos de la regulación vigente en cada una de esas etapas, resultan necesarias para entender y decidir lo suscitado en el actual debate casacional.

Y al respecto debe señalarse todo lo siguiente.

1.- La versión inicial del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [TR/L-ISOC 2004].

Su Título II, dedicado al hecho imponible (artículos 4 a 6), no contenía una regulación o definición general del concepto de actividad económica y entidad patrimonial; a diferencia de lo que acontece en la posterior Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Y su título VII "Regímenes tributarios especiales" incluía el Capítulo VI (artículos 61 a 63) "Sociedades patrimoniales" y el Capítulo XII "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión" (artículos 108 a 114).

2.- La regulación del concepto de sociedad patrimonial y de actividad económica se efectuaba en el artículo 61, incluido dentro de ese Capítulo XII "Sociedades patrimoniales" del Título VII del TR/L-ISOC 2004.

Este precepto establecía en su apartado 1 lo siguiente:

"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 [...]."

Esto ha comportado que, durante el tiempo en que dicho artículo 61 del TR/L-ISOC 2004 ha estado vigente (hasta 2007 como luego se indicará), 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).

Debiéndose subrayar también que, a lo largo de los años, la norma reguladora del concepto de actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha cambiado.

Así, 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 tenía este contenido:

"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".

Todo lo cual demuestra que, durante un periodo de tiempo, para definir qué había de considerarse actividad económica en el Impuesto sobre sociedades había una remisión expresa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y a ello debe añadirse que, a partir del 1 enero de 2007, este artículo de la Ley 35/2006 [L/IRPF 2006] ha seguido vigente, pero la remisión a ellos ya no está prevista en la específica regulación del Impuesto sobre Sociedades.

3.- La regulación del tipo aplicable en el Régimen Especial de "incentivos fiscales empresas de reducida dimensión" contenida en el Capítulo XII "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión" (artículos 108 a 114) del Título VII del TR/L-ISOC 2004.

El artículo 28 del TR/L-ISOC 2004, incluido en el Capítulo I "Tipo de gravamen y cuota íntegra", del Título VI sobre "Deuda tributaria", establecía que el tipo general de gravamen en el impuesto era el 35 por 100.

Pero, junto a ese tipo general y dentro del régimen especial "incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión", regulado en el Capítulo XII del Título VII, se incluía el artículo 114, que disponía un tipo de gravamen inferior.

Este artículo 114 ha tenido varias versiones.

Así, 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".

La redacción 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".

La redacción de ese mismo artículo 114 del TR/L-ISOC 2004, 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, disponía 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".

4.- La regulación de la cifra de negocios determinante del ámbito de aplicación de ese régimen especial de "incentivos fiscales empresas de reducida dimensión" contenida en el Capítulo XII del Título VII.

Como se ha visto, ha habido una previsión legal de aplicación a las empresas de reducida dimensión de un tipo de gravamen distinto, más bajo que el general.

Mas la aplicación de ese tipo de gravamen inferior ha estado supeditado al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 108 "Ámbito de aplicación. Cifra de negocios"; precepto incluido también dentro del Capítulo XII "Incentivos fiscales empresas de reducida dimensión" del Título VII del TR/L-ISOC 2004.

Y el texto de este artículo 108 también ha cambiado a lo largo de los años.

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, fue 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".

Lo que antecede pone de manifiesto, pues, que a las empresas de reducida dimensión se les ha venido aplicando un tipo de gravamen específico, más reducido que el general, pero siempre que el importe de la cifra de negocios no superara determinado importe (en los períodos reseñados, entre 6 y 10 millones de euros).

5.- La supresión del régimen especial referido a las "Sociedades patrimoniales" a través de 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 esta Ley 35/2006 derogó el Capítulo VI (regulador del régimen especial referido a las "Sociedades patrimoniales") del Título VII del TR/L-ISOC de 2004, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007.

El preámbulo de dicha Ley 35/2006 explicó la supresión del régimen especial de las "Sociedades patrimoniales" así:

"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*".

6.- Las innovaciones normativas de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De este texto legal, para lo que es de interés en el actual debate casacional, debe destacarse especialmente lo que continúa.



(a) Sí incluye, con el valor de régimen general en el Impuestos sobre Sociedades, una definición o regulación de los conceptos de actividad económica y de entidad patrimonial; y así lo hace en los apartados 1 y 2 de su 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[...]."

A esta definición, que constituye una novedad de esta Ley con respecto al anterior TA/L-ISOC 2004, 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".

(b) Por su parte, también con el valor de régimen general en el Impuestos sobre Sociedades, dentro del Título VI ("Deuda tributaria") dedica su Capítulo I al tipo de gravamen, incluyendo el artículo 29, que establece

"El tipo de gravamen.

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 (...)".

(c) El Capítulo XI ("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 dispone 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".

Pero dicho Capítulo XI (artículos 101 a 105) no contempla ningún tipo de gravamen especial para las entidades de reducida dimensión.

(d) Por lo tanto, en la regulación vigente representada, 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.

(e) Debe destacarse de esta Ley 27/2014 que ciertamente no es la legislación aplicable al caso aquí litigioso, pero sí resulta oportuno traerla a colación. Y así debe hacerse porque es mencionada en el auto de admisión con el 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.



QUINTO.- *Remisión a lo que, con base en lo que resulta de la anterior evolución normativa, ha razonado esta Sala y Sección en la sentencia núm. 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017.*

Elementales exigencias de coherencia y unidad de doctrina, inherentes a los postulados constitucionales de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 CE), imponen remitirse aquí a lo argumentado en esa anterior sentencia de 18 de julio de 2019 (como ya se ha hecho en la reciente sentencia núm. 496/2020, de 19 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 4236/2018).

En esa STS de 19 de julio de 2019 ha sido declarado que, con apoyo en esas remisiones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta Sala, cuando tenía que constatar el dato del real y efectivo ejercicio de una actividad económica, lo que hacía era comprobar si se cumplían los requisitos específicamente previstos en la Ley IRPF para poderse apreciar la existencia de una actividad económica.

Se ha hecho referencia también a estos singulares casos litigiosos: aquellos en los que se trata de actividades de una sociedad de reducida dimensión, realizadas por esta entidad en unos ejercicios anuales en los que ya estaba en vigor la derogación y supresión del régimen especial de "sociedades patrimoniales", en los que no se cuestionaba la concurrencia del requisito referido a la cifra de negocios y la discusión sólo estaba referida a si era exigible que merecieran la consideración de actividad económica; y se ha dicho que en estos concretos casos no rige ya la remisión, en el Impuesto de Sociedades, a la regulación contenida en la Ley IRPF sobre el concepto de actividad económica; y esto por no haber una habilitación expresa para que así haya de procederse.

Se ha afirmado, así mismo, que es cierto que tanto el ISOC como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación de uno y otros tributos en el aspecto que nos ocupa.

Y se ha concluido que, a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007, no es posible hacer extensivo al ISOC lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto de que se viene hablando.

A lo anterior se ha añadido que no hay duda de que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión; una ampliación que ha de considerarse que es voluntad de legislador y está en consonancia con la derogación del régimen de empresas patrimoniales.

Como también se ha subrayado lo siguiente: que 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; y que su silencio es el que conduce a la interpretación que se acaba de apuntar.

SEXTO.- *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

La cuestión con interés casacional debe recordarse que consiste en la que con anterioridad fue expresada.

A dicha cuestión debe responderse que, 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 de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

Son de reiterar estas declaraciones de la sentencia 1114/2019 (FD quinto):

"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".

A la vista de todo cuanto se ha dicho, deben hacerse los siguientes pronunciamientos:

1º. Declarar haber lugar al recurso de casación y casar y anular la sentencia recurrida a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

2º. Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Agricultors de Lloret, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación aquí litigiosa exigida por la Administración Tributaria.

Con la consecuencia de la nulidad de dichas resoluciones administrativa y económico administrativa; y el reconocimiento del derecho a la devolución del importe ingresado en exceso a causa de no haberse aplicado tipo de gravamen correspondiente al régimen de empresas de reducida dimensión, más los intereses legales correspondientes.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, en cuanto a las costas correspondientes a este recurso de casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y en cuanto a las correspondientes al proceso de instancia, son de apreciar la clase de dudas que señala el artículo 139.1 de ese texto procesal para apartarse de la regla general de la imposición.

FALLO

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

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia (reiterando lo razonado en nuestra sentencia 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación 5873/2017.

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por Agricultors de Lloret, S.L., contra la sentencia de 15 de marzo de 2018 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (dictada en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 269/2015); sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

3.- Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y estimar el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por Agricultors de Lloret, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que desestimó la reclamación económico-administrativa deducida frente a la liquidación aquí litigiosa exigida por la Administración Tributaria.

Con la consecuencia de la nulidad de dichas resoluciones administrativa y económico administrativa; y del reconocimiento del derecho a la devolución del importe ingresado en exceso a causa de no haberse aplicado tipo de gravamen correspondiente al régimen de empresas de reducida dimensión, más los intereses legales correspondientes.

4.- No hacer especial imposición de las costas de esta casación y de las correspondientes al proceso de instancia.

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 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 fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-