

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección  
2ª, Sentencia 1114/2019 de 18 Jul. 2019, Rec. 5873/2017**

**Ponente: Merino Jara, Isaac.**

**Nº de Sentencia: 1114/2019**

**Nº de Recurso: 5873/2017**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicios 2010 y 2011. Régimen especial de empresas de reducida dimensión. Aplicación a una entidad cuyos ingresos provengan de arrendamientos y de ingresos financieros de cuentas bancarias. Examen de los conceptos de actividad económica y entidad patrimonial. La aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del del Título VII del TRLIS, 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 LIRPF, sino que sólo requiere que cuando se trate de una actividad económica de alquiler de inmuebles 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 TRLIS.

*El Tribunal Supremo declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto contra Sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla y León, con sede en Burgos, recurso en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, sentencia que se casa y anula.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.114/2019**

Fecha de sentencia: 18/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5873/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 5873/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1114/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 5873/2017, interpuesto por INMOBILIARIA PROMOTORA GARCÍA S.A. (en lo sucesivo, IMPROGASA) representada por el procurador de los Tribunales, don Alejandro José Junco Petrement, contra la Sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, de 15 de septiembre de 2017, recurso 50/2017 , en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

La Administración del Estado, pese a haber sido emplazada en legal forma, no se ha personado en los presentes autos.

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

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

**1.** El presente recurso de casación se interpuso por IMPROGASA contra la sentencia núm. 148, de 15 de septiembre de 2017, dictada por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 50/2017 deducido por IMPROGASA frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 13 de enero de 2017, desestimando las reclamaciones económico-administrativas acumuladas Nº 40/228/15 y 40/229/15192/16 interpuestas frente a las liquidaciones provisionales A4060015206000281 y A4060015206000303, practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, de las que resulta una cantidad a ingresar de 6.934,52 € y 16.567,29 € respectivamente.

**2.** El Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León en las resoluciones administrativas impugnadas sostiene que la mercantil aplicó indebidamente el tipo de gravamen especial de 25% previsto en el régimen especial de empresas de reducida dimensión, cuando realmente no le corresponde tal tipo de gravamen sino el general del 30%, ya que no consta acreditado que realice una auténtica actividad económica de carácter empresarial, por lo que desestimó la reclamación económico administrativa.

**3.** Discrepando de la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia que, como hemos señalado, fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 15 de septiembre de 2017, en la que el Tribunal señala en su fundamento jurídico tercero que: "Con independencia de que el volumen de su negocio sea inferior a ocho millones de euros, ha de concluirse que no le es aplicable a la actora el beneficio del tipo reducido del 25% que contempla el artículo 108 del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin que se admita la interpretación de ese artículo que pretende la recurrente en el sentido amplio, pues la finalidad del incentivo es aplicarla a empresas que realizan una actividad empresarial o explotación económica de pequeño y mediano volumen atendido la cifra de negocio. Y ello exige una organización de medios humanos y materiales que no se da en las sociedades de mera tenencia de bienes como es el caso, donde es pacífico que no se cumplen los requisitos de tenencia de local y de al menos un trabajador laboral a jornada completa. Ya indica el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 30 de mayo de 2012, que a su vez cita la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 mayo 2011, que el régimen de sociedades patrimoniales sustituto del régimen de sociedades transparentes derogado por la Disposición Derogatoria segunda de la Ley 35/2006 determina que ese tipo de sociedades tributen por el régimen que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad. Y siendo cierto que no existe en la Ley del Impuesto sobre Sociedades la definición de ejercicio de actividad empresarial, no lo es menos que ha de entenderse que ese incentivo debe aplicarse cuando se trate de una empresa entendida ésta como una organización de medios económicos y humanos, porque el incentivo que pretende ese artículo busca o tiene la finalidad de reactivar las inversiones y el empleo, lo que no ocurre en sociedades de mera tenencia de bienes. [...]".

Concluye la sentencia, en su fundamento jurídico quinto, que: "Desde esta perspectiva, y como quiera que los ingresos declarados por la recurrente en los ejercicios examinados sólo proceden de la mera gestión de inmuebles en arrendamiento y de cuentas corrientes y demás ingresos financieros, no realizando por tanto ningún tipo de actividad económica, por cuanto sus ingresos

derivan de la mera titularidad de un patrimonio, prevaleciendo por tanto su condición de mera receptora pasiva de rentas, hemos de concluir con la Administración Tributaria en considerar que no le puede ser de aplicación el beneficio fiscal pretendido, pues partiendo de la consideración de la entidad recurrente como de "mera tenencia de bienes", es indudable que el tipo reducido no le es aplicable, pues como se ha dicho, la finalidad que el establecimiento del mismo tiene, que no es otro que incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas para que reactiven las inversiones y el empleo, está ausente en las sociedades de mera tenencia de bienes, por lo que habiéndolo entendido así las resoluciones impugnadas, procedente será desestimar el recurso interpuesto".

#### **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

**1.** El procurador don Alejandro Junco Petrement, en representación de IMPROGASA, presentó, el 1 de noviembre de 2017, escrito de preparación del recurso de casación 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"]

**3.** La Sala de instancia acordó, mediante auto de 6 de noviembre de 2017, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia de 15 de septiembre de 2017, ya reseñada.

#### **TERCERO.- Admisión e interposición del recurso.**

**1.** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 14 de marzo de 2018, 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".

**2.** El representante procesal de IMPROGASA interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 8 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes mencionadas, concluye en el suplico solicitando que se declare haber lugar al recurso, declarando la nulidad de la sentencia recurrida y de la resolución del

Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de fecha 13 de enero de 2017 y que se condene a la a Agencia Estatal de Administración Tributaria "a abonar a la actora la cantidad de VEINTITRÉS MIL QUINIENTOS UN EURO Y OCHENTA Y UN CÉNTIMOS (23.501,81 €), más los intereses legales desde la fecha de su ingreso hasta su efectivo reintegro a la actora, en concepto de devolución del importe de las liquidaciones anuladas".

**CUARTO.-** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA , al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de junio de 2019, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

La recurrente presentó sendas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, aplicando un tipo de gravamen del 25%. En el curso de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, se le notificaron propuestas de liquidación al considerar aplicable un tipo de gravamen del 30%, frente al 25% aplicado. Formuladas las oportunas alegaciones, no fueron atendidas, practicándose las liquidaciones provisionales A4060015206000281 y A4060015206000303 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios, de las que resultaba una cantidad a ingresar de 6.934,52 euros y 16.567,29 euros respectivamente. Las liquidaciones recurridas y, con ellas, -en tanto que desestima las reclamaciones acumuladas, interpuestas frente a ellas-, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 13 de enero de 2017, sostienen que la mercantil recurrente ha aplicado indebidamente el tipo de gravamen especial de 25% previsto para las empresas de reducidas dimensiones en el artículo 108 de la LIS en relación con el artículo 114 de la misma Ley . Se considera que le corresponde aplicar el general del 30%, dado que no consta acreditado que la recurrente realice una auténtica actividad económica de carácter empresarial, pues solo declara ingresos procedentes de arrendamientos y de ingresos financieros de cuentas bancarias. Se añade que de las declaraciones tributarias que presenta, no se deduce que disponga de más de una persona empleada con contrato laboral y, por tanto, no desarrolla una auténtica actividad económica en los términos exigidos en las Resoluciones del TEAC de 29 enero 2009 y de 30 mayo 2012 recaídas en recursos para la unificación de criterio.

En definitiva, se estima que IMPROGASA no tiene derecho a la aplicación del tipo de gravamen específico para las empresas de reducida dimensión.

IMPROGASA discrepa de tal decisión, alegando que la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales, y la normativa contenida en el TRLIS 4/2004 no avalan el establecimiento de distinciones entre sociedades en función de su objeto social o de cualquier otra circunstancia, a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión previstos en el artículo 108 y ss. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , por lo que no existiendo norma expresa que lo establezca, no hay razón para excluir de los incentivos fiscales a una sociedad que se dedique a cualquier actividad económica por no cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora de otro impuesto como es el IRPF, alegando que a partir del ejercicio 2007, tras la reforma operada en el Impuesto

de Sociedades por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, no existe soporte jurídico alguno para exigir a las sociedades ningún otro requisito distinto del importe neto de su cifra de negocios, para acogerse a los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión.

Argumenta IMPROGAS que en todo caso sí desarrolla una actividad económica típicamente empresarial en el sector de la construcción y hotelero, poniendo los medios y recursos necesarios para intervenir en estos sectores de la economía, tal y como se desprende de la documental aportada al efecto. Los ingresos no derivan de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales, sino que son el resultado de una inversión económica previa realizada por la sociedad, ya que los ingresos no retribuyen el valor de un patrimonio, sino que rentabilizan una inversión típicamente empresarial, alegando que todos los inmuebles que ha puesto en el mercado, en venta o arrendamiento, han sido construidos por la propia sociedad y son el fruto de una actividad empresarial, como consecuencia de lo cual se ha creado un patrimonio social susceptible de generar rendimientos para la sociedad, por lo que en modo alguno puede considerarse como una sociedad de mera tenencia de bienes, al quedar acreditada la realidad de la actividad económica que desarrolla y que coincide con las actividades en las que se encuentra dada de alta en la Agencia Tributaria, lo que evidencia el carácter empresarial de la sociedad recurrente.

**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 periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, era la siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

Por consiguiente, durante muchos ejercicios a las empresas de reducida dimensión se les ha aplicado un tipo de gravamen distinto (más bajo) que el general, si bien ello ha estado supeditado al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 108 ("Ámbito de aplicación. Cifra de

negocios"), cuyo texto ha cambiado a lo largo de dichos ejercicios, de manera que para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 la redacción aplicable era la siguiente:

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

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

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

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

"1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

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

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

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que

las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último .

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

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

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

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

La disposición derogatoria segunda de dicha Ley deroga el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales, cuestión que merece la siguiente explicación en su preámbulo:

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

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

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

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

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

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

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

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

Durante el tiempo en que dichos artículos estuvieron vigentes, para determinar si existía actividad económica no había que acudir a un concepto definido en la propia Ley, ni al definido como tal en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (otro tanto, sucede con el impuesto sobre el Patrimonio, a los efectos de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio ).

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

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

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

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

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

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

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

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

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

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

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

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

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al

citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados .

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

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

No se discute aquí y ahora acerca del concepto "cifra de negocios" (Cfr. A título de mero ejemplo, STS de 20 de diciembre de 2017, rec. 3153/2016 y STS de 8 de junio de 2015, rec. 1819/2014 ), únicamente se discute acerca de si se realizan actividades económicas, por parte de una determinada sociedad, la hoy recurrente, en dos ejercicios concretos, el 2010 y el 2011. Aunque estamos en el Impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto. Qué duda cabe que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad de legislador y que ésta en consonancia, puesto que ello se produce simultáneamente, con la derogación del régimen de empresas patrimoniales. Si el legislador quería que a las sociedades de mera tenencia de bienes no se les aplicará el régimen de entidades de reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

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

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

A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de

reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo 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"

**QUINTO.-** *Resolución de las pretensiones de las partes*

El objeto social de IMPROGASA es "la promoción, construcción, explotación y administración de toda clase de fincas urbanas y rústicas bien sea de forma directa en arriendo o mediante cualquier otra admitida en derecho; la compraventa, parcelación y urbanización de toda clase de finas y terrenos, así como la venta de viviendas, construcciones y edificaciones destinadas a viviendas o a cualquier otro tipo de locales, apartamentos, bungalow, moteles, hoteles, restaurantes, cafetería, salas de fiesta, club y similares".

Los epígrafes en los que se encuentra dada de alta en el IAE son el epígrafe 833.2 de promociones inmobiliarias y el 681 de hospedaje y moteles.

Su actividad ha estado dirigida a la construcción de edificaciones destinadas a viviendas y locales para su venta o arrendamiento. Explica que en 2006 finalizó el edificio de la Plaza Oriental del Acueducto de Segovia, destinado a hotel y explotado por HOTUSA. Reseña que a partir de 2007 se paralizaron los proyectos inmobiliarios en general y en concreto para la recurrente. Sin embargo, en 2012, asegura, una vez obtenido el permiso municipal inicio el acondicionamiento para despachos profesionales de dos entreplantas del edificio de San Antonio el Real y más tarde realizó obras de aislamiento y mejora en los soportales de la Plaza de Oriente del Acueducto.

En definitiva, la hoy actora viene a reconocer que durante los dos ejercicios a los que se refieren las liquidaciones recurridas (2010 y 2011) su actividad se ha visto reducida notablemente, pero también sostiene que en última instancia no ha dejado de realizar actividad económica y fruto de ello son las rentas declaradas por las que pretende ser gravada por el 25 por 100 en lugar de por el 30 por 100.

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, concluye la recurrente y nosotros con ella, 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 IMPROGASA contra la Sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, de 15 de septiembre de 2017, recurso 50/2017 , en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, sentencia que se casa y anula 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 IMPROGASA frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 13 de enero de 2017, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas interpuestas frente a las liquidaciones provisionales practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, de las que resulta una cantidad a ingresar de 6.934,52 euros y 16.567,29 euros respectivamente, y consecuentemente declaramos la nulidad de dicha R.TEAR y de ambas liquidaciones, al tiempo que acordamos la devolución del importe ingresado más los intereses.

**SEXTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes

## **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 cuarto de esta sentencia.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por INMOBILIARIA PROMOTORA GARCÍA S.A. contra la Sentencia de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, de 15 de septiembre de 2017, recurso 50/2017 , en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

3º) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INMOBILIARIA PROMOTORA GARCÍA S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 13 de enero de 2017, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas interpuestas frente a las liquidaciones provisionales practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, de las que resulta una cantidad a ingresar de 6.934,52 euros y 16.567,29 euros respectivamente, y consecuentemente declaramos la nulidad de dicha R.TEAR y de ambas liquidaciones, 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. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.