



Roj: **STS 106/2021** - ECLI: **ES:TS:2021:106**

Id Cendoj: **28079130022021100003**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/01/2021**

Nº de Recurso: **7943/2019**

Nº de Resolución: **52/2021**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3233/2019,**
ATS 2758/2020,
STS 106/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 52/2021

Fecha de sentencia: 21/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7943/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/01/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

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

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: **7943/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 52/2021

Excmos. Sres.

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

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. **7943/2019**, interpuesto por la mercantil **COROSA, SL**, representada por el procurador de los tribunales don Rodrigo Pascual Peña, bajo la dirección letrada de don Raúl de Francisco Garrido, contra la sentencia de 11 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, dictada en el procedimiento ordinario núm. 260/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del impuesto sobre sociedades y sanción asociada de los ejercicios 2007 a 2010.

Ha comparecido, como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario núm. 260/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia con fecha 11 de julio de 2019 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"1. ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COROSA, SL contra la resolución de 4 de febrero de 2016 que se anula en los términos expuestos en el fundamento de derecho 4º y 6º, así como los acuerdos liquidatorio y de sanción que confirma, que se anulan en cuanto a dicho concepto, por no ser conformes a derecho, desestimándose en cuanto a lo demás el presente recurso contencioso-administrativo.

2. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de COROSA, SL, demandante en la instancia, presentó escrito ante la Sala sentenciadora preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 20 de noviembre de 2019, lo tuvo por preparado, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, la parte recurrente, así como la Administración General del Estado.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de mayo de 2020, la admisión del recurso de casación, determinando asimismo 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. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. En el escrito de interposición del recurso de casación, la representación procesal de COROSA, SL, tras argumentar lo que tuvo por conveniente, suplicó a la Sala:

"Que habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y, en su virtud, tenga por interpuesto recurso de casación en tiempo y forma contra la sentencia de 11 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 260/2016 y, previos los trámites procesales procedentes, dicte sentencia por la que case y anula la sentencia ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos señalados".

2. El abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación, suplicó a la Sala:



"Que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tenga por interpuesto el presente escrito de oposición y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que desestime el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada en los términos expresados en este escrito de oposición, fundamento de derecho sexto, ya que la liquidación tributaria originariamente impugnada no existe actualmente en el panorama jurídico, fue anulada por la sentencia de instancia. En todo caso, rogamos a la Sala que declare en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente de conformidad con las facultades que le atribuye el artículo 93 de la Ley Jurisdiccional".

QUINTO. Conclusión del proceso, deliberación, votación y fallo.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 19 de enero de 2021, fecha en la que se deliberó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Cuestión previa: la controversia identificada en el auto de admisión sigue vigente tras la sentencia recurrida pues ésta, en contra de la opinión del abogado del Estado, no ha hecho "desaparecer del panorama jurídico" a la liquidación recurrida en la instancia.

1. Dice el representante de la Administración demandada en su escrito de oposición a la casación que, a la vista de la parte dispositiva de la sentencia impugnada, la parte recurrente solicita en realidad del tribunal de casación que se pronuncie sobre una liquidación tributaria "que no existe" (o que ha desaparecido del panorama jurídico), argumentando al respecto que nos hallamos ante una suerte de casación *prematura* o *anticipada*, pues las posibilidades de discutir el criterio de la Audiencia Nacional sobre la aplicación al caso de los beneficios relativos a las empresas de reducida dimensión exigirían "una nueva liquidación que todavía no se ha producido ni es seguro que se produzca".

2. La tesis no puede prosperar por varias razones, algunas derivadas del contenido mismo de la sentencia recurrida y otras de las consecuencias que, para el recurrente, comportarían la espera a una nueva liquidación para discutir aquel extremo controvertido.

2.1. La atenta lectura de la sentencia de la Audiencia Nacional pone de manifiesto que la misma ha desestimado expresamente la aplicación a la sociedad demandante de los beneficios fiscales reconocidos legalmente a las empresas de reducida dimensión. Lo ha hecho en el fundamento jurídico quinto (dedicado íntegramente a esa cuestión) y lo ha aclarado -si cabe- en la parte dispositiva, al declarar que desestima el recurso "en cuanto a lo demás", esto es, en todo aquello no tratado en los fundamentos cuarto y sexto.

2.2. Si el razonamiento del abogado del Estado fuera cierto, no tendría sentido que la sentencia dedicara el fundamento de derecho sexto a declarar ajustada a derecho la sanción tributaria "salvo en lo relativo a la regularización por la deducción por reinversión". En otras palabras, la Sala de la Audiencia Nacional da carta de naturaleza a la parte de la sanción derivada de la liquidación en el particular en el que ésta ha denegado los beneficios reconocidos a las empresas de reducida dimensión, de suerte que esta cuestión ha sido juzgada y declarada ajustada a derecho por el órgano judicial.

2.3. Si el demandante en la instancia hubiera considerado -como hace ahora el representante de la Administración- que la sentencia no es recurrible en casación por la sola razón de que no hay -tras dicha sentencia- liquidación en el panorama jurídico, es seguro que se le habría dicho -con razón- que consintió la resolución judicial que declaró conforme a derecho la decisión del TEAC que confirmó el criterio de la Agencia Tributaria que le denegó la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión, de suerte que habría perdido la oportunidad de cuestionar el criterio que -ahora- discutimos en el presente recurso.

3. En definitiva, queda en pie -como el auto de admisión exige- determinar si le eran o no aplicables a recurrente los beneficios que analizaremos en el siguiente fundamento de derecho de esta sentencia.

SEGUNDO. Doctrina del Tribunal.

En la sentencia de 18 de julio de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017, se ha pronunciado este Tribunal en un supuesto similar al que nos ocupa y en el que se identificaba la misma cuestión de interés casacional a efectos de discernirla, consistente 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".

En la expresada sentencia, después de un detallado análisis de las distintas redacciones de los citados artículos a tenor de la evolución legislativa y los distintos hitos cronológicos por los que la misma discurrió, se establecieron, resumidamente, los siguientes criterios interpretativos:

"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".

TERCERO. Aplicación de la doctrina expuesta al caso enjuiciado.

Dada la similitud entre el supuesto que nos ocupa y el resuelto en la sentencia antes referida, basta para resolver el presente recurso con aplicar los criterios interpretativos transcritos anteriormente.

Y es que, efectivamente, la razón de decidir de la sentencia recurrida es, cabalmente, contraria a la doctrina expuesta y está contenida en el fundamento jurídico quinto, en el que se afirma lo siguiente:

"En cuanto a la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión derivado de los art.108 y 114 del TRLIS puede observarse del relato de hechos probados expresados en el fundamento derecho segundo que la obligada tributaria se trata de una empresa dedicada a la tenencia y gestión de participaciones de otras empresas, con lo cual carece de actividad económica y por tanto, no puede ser aplicado ese régimen fiscal especial previsto para empresas. Así lo ha expuesto de forma reiterada el Tribunal Supremo en diferentes sentencias (...). Nos encontramos, por tanto, ante una sociedad carente de una mínima infraestructura, esto es, de elementos materiales y humanos necesarios objeto de ordenación, en los términos exigidos por el art. 27.1 de la Ley 35/2006, el cual indica en la redacción de aplicación al caso:

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".

Se aprecia, pues, que la indicada razón de decidir de la Sala *a quo* es que la parte recurrente no cuenta con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad y utilizar, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, lo cual contraviene claramente nuestra doctrina, expresada en la sentencia señalada y en otras posteriores.

Ello obliga a declarar haber lugar al recurso de casación, anular la sentencia recurrida y, situados en la posición de jueces de instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo y declarar el derecho de la recurrente al incentivo fiscal controvertido, con las consecuencias inherentes a tal declaración, incluidas las sancionadoras, consistentes en dejar sin efecto la sanción asociada a tal concepto.

CUARTO. 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:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.



Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil COROSA, SL contra la sentencia de 11 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, dictada en el procedimiento ordinario núm. 260/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del impuesto sobre sociedades y sanción asociada de los ejercicios 2007 a 2010, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de COROSA, SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas por la mencionada entidad frente el acuerdo de liquidación de 15 de febrero de 2013 -derivado del acta de disconformidad A02 72163351- por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 a 2010 y frente al acuerdo de imposición de sanción de 29 de julio de 2013, relacionado con el anterior, dictados ambos por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, anulando las mencionadas resoluciones por su disconformidad a Derecho en cuanto las mismas denegaron el derecho de la mercantil reclamante a la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 118 y siguientes del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades aquí aplicable, por resulta procedente -y así se declara expresamente- la aplicación de tales incentivos, con las consecuencias inherentes a tal reconocimiento.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.