

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076918

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 361/2020, de 11 de marzo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6299/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Sociedades de mera tenencia de bienes. La STS de 18 de julio de 2019, recurso n.º 5873/2017 (NFJ074245) se ha pronunciado en un supuesto similar al que nos ocupa. La finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el TR Ley IS de 2004 vigente en los períodos controvertidos 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 arts 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el art. 114 TR Ley IS. Menos aun cuando la exigencia se basa en una norma, art. 27.2 Ley 35/2006 (IRPF), 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. Ni siquiera el art. 53 del TR Ley IS, que regula el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas remite al art. 27.2 Ley IRPF y tampoco prevé requisito complementario alguno para que las sociedades dedicadas a dicha actividad puedan acogerse al mismo. Procede estimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto al incentivo fiscal tratado. Sobre las dos primeras cuestiones planteadas por la parte recurrente se trata de pura valoración del material probatorio. La disp. adic 12ª, actualmente derogada, exigía una serie de requisitos, cuya acreditación correspondía al demandante. La recurrente, se limita a indicar que se trata de norma derogada, y en la jurisprudencia de este Tribunal se ha dicho que es una carga procesal de la parte que debe aportar razonamientos convincentes que justifique el interés casacional. En lo referente al ajuste por *leasing*, la sentencia es bien expresiva sobre la ausencia de documentación, lo que constituye una apreciación de la Sala ajena al ámbito de revisión de este Tribunal en un recurso extraordinario de casación, más cuando *ex lege* se excluye las cuestiones de hecho quedando limitado el recurso de casación a cuestiones de derecho. [Vid., ATS de 21 de marzo de 2018, recurso n.º 6299/2017 (NFJ076921) que admitió plantear el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de julio de 2017, recursos n.º 1777/2013, 2851/2013 y 482/2014 acumulados (NFJ076924) que casa y anula esta sentencia, en lo que se refiere al art. 108 TR Ley IS].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 108 y 114 y disp. adic. duodécima.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.
Constitución Española, art. 24.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 34 y 99.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 361/2020

Fecha de sentencia: 11/03/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6299/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6299/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

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 11 de marzo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6299/2017, interpuesto la mercantil AGAVE MARAVILLA, S.L, representada por el procurador de los Tribunales D^o. Luis Miguel Alacid Baño, bajo la dirección letrada de D^o. Francisco David Rosello Magán, contra la sentencia n.º. 905, de 19 de julio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso n.º. 1777/2013 y acumulados n.º. 2851/13 y 482/2014, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 22 de marzo de 2013, recaída en reclamación n.º. 03/5245/11 y sus acumuladas 03/6305/11 y 03/9095/12, por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativo n.º 03/08787/2012 interpuesta el 24 de noviembre de 2012 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2010 y desestimado expresamente mediante resolución de 29 de abril de 2014 y contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa n.º 03/7975/2013 interpuesta el 12 de junio de 2013 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2011 desestimado expresamente mediante resolución de 27 de noviembre de 2014.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso nº. 1777/2013 y acumulados nº. 2851/13 y 482/2014, , seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 19 de julio de 2017 , sedictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que desestimamos el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil AGAVE MARAVILLA, S.L. , representada por la procuradora D^a. María Ángeles Esteban Álvarez y asistida por el letrado D^o. Antonio Brotons Maciá contra la contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 22 de marzo de 2013, recaída en reclamación nº. 03/5245/11 y sus acumuladas 03/6305/11 y 03/9095/12, por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativo nº 03/08787/2012 interpuesta el 24 de noviembre de 2012 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2010 y desestimado expresamente mediante resolución de 29 de abril de 2014 y contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa nº 03/7975/2013 interpuesta el 12 de junio de 2013 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2011 desestimado expresamente mediante resolución de 27 de noviembre de 2014, estando la Administración demandada representada y asistida por la Abogacía del Estado. Sin costas". Y en fecha 7 de septiembre de 2015, se dictó auto de aclaración de sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "No aclarar la sentencia nº. 905/2017 de fecha 19 de julio de 2017".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la mercantil AGAVE MARAVILLA, S.L., se presentó escrito con fecha 6 de noviembre de 2017, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 16 de noviembre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, 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, como parte recurrente, la mercantil AGAVE MARAVILLA, S.L, representada por el procurador de los Tribunales D^o. Luis Miguel Alacid Baño, bajo la dirección letrada de D^o. Francisco David Rosello Magán, y como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de marzo de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: 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, en su redacción aplicable *ratione temporis*, a la luz de la reforma operada en dicho texto refundido 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".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador D. Dº. Luis Miguel Alacid Baño, en nombre y representación de la mercantil AGAVE MARAVILLA, S.L., por medio de escrito presentado el 21 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Normas del ordenamiento jurídico infringidas:

A) artículo 108 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 (Hoy derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el artículo 101 de la referida Ley 21/2014).

B) DA12ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 (Hoy derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

2.- Incongruencia omisiva:

A) Al vulnerarse el artículo 24 CE en su vertiente de tutela judicial efectiva, por ausencia de valoración de la prueba aportada. En concreto, el contrato de LEASING requerido por la Administración.

B) Incongruencia omisiva por ausencia de pronunciamiento o razonamiento alguno en lo que concierne al motivo de impugnación relativo al carácter improcedente del procedimiento seguido por la Administración para la práctica de las liquidaciones impugnadas.

La recurrente sostiene que, por la sentencia de instancia se está planteando la inadecuada interpretación del artículo 108 TRLIS (RDL 4/2004), desde una doble perspectiva, en primer lugar, por la remisión que respecto al cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo hace la sentencia de instancia a los requisitos establecidos, a su vez, en el artículo 27.2 de la LIRPF, como únicos que pueden acreditar la existencia de una actividad económica para que resulten aplicables los incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión, y ello, sin menoscabo de la reiterada doctrina establecida por el TS, respecto a la insuficiencia de la existencia de local y empleado a jornada completa para acreditar la existencia de actividad económica en asuntos referidos a la anterior normativa ya derogada por la Ley 35/2006. En segundo lugar, por la interpretación llevada a cabo por el Tribunal de instancia, como consecuencia del razonamiento anterior, según la cual, la existencia de actividad económica, en el arrendamiento de bienes inmuebles por una mercantil, es requisito indispensable para la aplicación de los incentivos fiscales establecidos en el artículo 108 TRLIS (RDL 4/2004).

El tribunal considera erróneamente que no procede la aplicación del beneficio de un tipo de gravamen súper reducido al 20% que se contempla en la DA12ª del TRLIS, el cual no se configura como un régimen tributario especial y que, es de aplicación imperativa si se cumplen los requisitos previstos. Y, en el presente caso para los ejercicios 2009 y siguientes sí se cumplen esos requisitos (La sociedad recurrente nunca ha tenido un único socio y el administrador es en efecto el único trabajador empleado de la mercantil pero sí tendría la consideración de trabajador por cuenta ajena de acuerdo con el art. 1.2.c) del Estatuto del trabajo autónomo en tanto que no posee el control efectivo, directo o indirecto, de la empresa, en los términos previstos en la DA 27ª del TR de la Ley General de la Seguridad Social, en tanto que, no solo no dispone de la mitad del capital social sino que tampoco convive con familiares que, conjuntamente, alcancen esa cifra y la participación mayoritaria en la empresa corresponde de facto a otras sociedades de la que éste no posee el control).

Respecto a la incongruencia omisiva, frente a la manifestación de la Sala de instancia en el Fto. Cuarto de la ausencia de documentación para probar la deducibilidad del ajuste de Leasing, la recurrente manifiesta que efectivamente aportó el contrato a la AEAT. Asimismo, manifiesta que debió de seguirse el procedimiento de comprobación e investigación o una actuación a petición del órgano gestor, y que ni tampoco cabía proyectar la regularización de 2009 a los ejercicios 2004 a 2008.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, reconociendo el derecho del recurrente en los términos expresados en el presente escrito, acordando

en consecuencia la devolución de los ingresos indebidos producidos, así como, en su caso, de los intereses de demora generados, con expresa imposición de costas a la Administración demandada".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 10 de julio de 2018, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, respecto a la infracción del art. 108 TRLIS, que considera acertadas las apreciaciones de la Sala de instancia, que atienden fundamentalmente a la finalidad que se persigue con los incentivos a las empresas de reducida dimensión; los incentivos para las empresas de reducida dimensión solamente pueden reconocerse si se desarrolla una actividad económica y, cuando se trata de arrendamiento de inmuebles, el ordenamiento tributario contiene una definición de actividad económica, aplicable al caso de conformidad con el art. 12.2 LGT. Y, respecto a la infracción de la Disposición adicional 12ª TRLIS, sostiene que no puede tener acogida en la medida en que la Sala a quo, en el Fto. Tercero, descarta la aplicación de los incentivos fiscales referidos a las entidades de reducida dimensión. Se trata de una cuestión de apreciación de la prueba por la Sala de instancia, ese juicio, según reiterada jurisprudencia, no puede revisarse en casación, más todavía si, como ocurre en el presente caso, no se acredita por el recurrente que sea irrazonable, arbitrario o ilógico. Y, por último, en cuanto a la infracción del art. 24 CE por incongruencia omisiva de la sentencia, el Sr. Abogado del Estado, sostiene que la sentencia de instancia no incurre en incongruencia omisiva pues dedica el Fto. Cuarto a fundamentar la desestimación de la pretensión relativa al ajuste por arrendamiento financiero, haciendo referencia expresa a la valoración de la prueba aportada por el interesado, a los requerimientos efectuados y a la regularidad del procedimiento de comprobación limitada. Por todo ello, considera la parte recurrida que la sentencia de instancia es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 10 de diciembre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 3 de marzo de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Doctrina del Tribunal.

En sentencia de 18 de julio de 2019, rec. cas.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".

Señalando como normas jurídicas objeto de interpretación los arts. 108 y 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en su redacción por Ley 35/2006.

En dicha sentencia, después de un detallado análisis de las distintas redacciones de los citados artículos, se estableció como criterios interpretativos el siguiente:

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

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

Segundo. *Aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.*

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

La sentencia recurrida de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, de fecha 19 de junio de 2017, desestimó el recurso dirigido contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad valenciana de fecha 22 de marzo de 2013 en reclamación nº 03/5245/11 y sus acumuladas 03/6305/11 Y 03/9095/12, por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicios 2008, 2009 y 2010, contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa interpuesta el 24 de noviembre de 2012 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2010 y desestimado expresamente mediante Resolución de 29 de noviembre de 2014 y contra la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa nº 03/07975/2013 interpuesta el 12 de junio de 2013 correspondiente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2011 desestimado expresamente mediante Resolución de 27 de noviembre de 2014.

En lo que ahora interesa, se recoge en la sentencia de instancia que solicitó la recurrente la nulidad de las liquidaciones practicadas en relación con el IS de 2008 y 2009 así como de los acuerdos desestimatorios de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias del IS de 2010 y 2011, en cuanto que "los argumentos en los que se sustenta la liquidación practicada se refiere por la demanda que la Administración limita el ámbito de aplicación del art. 108 del TR de la LIS en función del tipo de sociedades cuando la Ley en ningún caso limita así dicho ámbito y con ello señala la Administración que con el fin de aplicar una interpretación incorrecta, que las sociedades de mera tenencia de bienes o dedicadas a arrendamientos no son empresas, afirmación que carece de toda base jurídica".

La Sala sentenciadora se remite a lo ya resuelto en sentencias dictadas sobre las mismas cuestiones jurídicas, transcribiendo sus fundamentos y concluye que "... la parte actora considera que tiene derecho a los incentivos fiscales por el mero de hecho de arrendar inmuebles, por entender que ello supone una actividad empresarial o económica, pero nada dice de las demás exigencias referidas, ni cuestiona válidamente la falta de una actividad económica a tenor de su descripción legal y sus requisitos y sin que en el periodo probatorio se haya hecho uso de ningún medio de prueba en orden a acreditar esta importante cuestión, así como tampoco en cuanto al ejercicio de la actividad de arrendamiento, que se encuentra carente de prueba, del mismo modo que la existencia de local o empleado destinado en exclusiva a dicha actividad empresarial.

En tal sentido, la falta de cumplimiento por la actora de las exigencias legales sobre existencia de empleados obvia que los incentivos fiscales persiguen, precisamente, la reactivación económica y la creación de empleo en las pequeñas empresas.

Esta carencia de actividad probatoria resulta muy significativa. Se trata, en consecuencia, de una cuestión probatoria, y conviene recordar que es reiterado el criterio de esta Sala -conforme con la doctrina jurisprudencial- que declara, en relación con la carga de la prueba, que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones.

Por todo ello, como sea que la Administración tributaria, por medio de la comprobación realizada por su oficina de gestión, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria o de la improcedencia de aplicar unos beneficios fiscales, la carga probatoria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven y, particularmente, que es acreedora a los beneficios fiscales pretendidos, cosa que no ha hecho y que deben conducir a la plena desestimación de este motivo impugnatorio siendo acorde a derecho las liquidaciones practicadas en tales términos".

La resolución del TEAR de 27 de noviembre de 2014, recoge la fundamentación denegatoria de la Administración de la AEAT plantea la cuestión a dilucidar en los siguientes términos: "La entidad no cumple los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS, ya que no consta que desarrolle una actividad económica, tal y como aparece definida en el artículo 27 de la Ley 36/2006 del IRPF. Dicho artículo 27 concreta que en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles (como es el caso del interesado), sólo se entenderá que realiza una actividad económica si se encuentra con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, requisitos cuyo cumplimiento no han sido acreditados por el interesado". Como se comprueba es la propia Administración Tributaria la que reconoce expresamente que la recurrente realiza la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, no puede, pues, exigírsele una prueba de un hecho que ha sido reconocido por la contraparte.

Por tanto, ha de partirse del hecho no controvertido de que la recurrente se dedica a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles.

Pues bien, como ya se dijo en la sentencia que nos sirve de referencia 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 los períodos controvertidos 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. 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, procede declarar respecto de la cuestión con interés casacional objetivo referida, haber lugar al recurso de casación y como jueces de la instancia estimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto al incentivo fiscal tratado.

Tercero. *Cuestiones de interés casacional que propone la parte recurrente.*

La parte recurrente propone una serie de cuestiones de interés casacional que no se contemplan en el auto de admisión.

La primera referida a la vulneración de la disposición adicional 12ª del Real Decreto Legislativo 4/2004. Afirma la recurrente que "El tribunal considera erróneamente que no procede la aplicación del beneficio de un tipo de gravamen super reducido del 20%", cuando su aplicación es obligatoria si se cumplen los requisitos contemplados en la norma. El interés casacional objetivo lo basa, sin más datos, en la afirmación de que la norma afecta a un gran número de empresas y que sería necesario establecer la obligatoriedad objetiva de su aplicación, evitando interpretaciones distorsionantes. Señala que la norma está derogada, limitándose a aportar dicho dato sin justificar el porqué estando derogada, más cuando no ha sido apreciada como norma a interpretar en el auto de admisión, sin contemplándose en esta la cuestión ahora suscitada, debe crearse jurisprudencia.

La siguiente cuestión se refiere a la vulneración del art. 24 de la CE en su vertiente de tutela judicial efectiva "por ausencia de valoración de la prueba aportada. En concreto el contrato LEASING requerido por la Administración"; frente a la manifestación de la Sala de la ausencia de documentación para probar la deducibilidad del ajuste del Leasing, insiste al parte que efectivamente aportó el contrato, al efecto incluso aporta sentencia de 2 de octubre de 2018 del mismo Tribunal en el que en su Fundamento Jurídico Cuarto tiene por aportado el contrato, limitado al ejercicio de 2012. Como cuestión de interés casacional señala que consiste en negar la existencia de un documento reiteradamente aportado en vía administrativa provocando indefensión, en relación con el derecho de los interesados de no aportar la documentación ya presentada en su día ante la Administración arts. 34.1.h) y 99.2 de la LGT.

La última cuestión que refiere se concreta en "Incongruencia omisiva por ausencia de pronunciamiento o razonamiento alguno en o que concierne al motivo de impugnación relativo al carácter improcedente del procedimiento seguido por la Administración para la práctica de las liquidaciones impugnadas", pues debió de seguirse el procedimiento de comprobación e investigación o una actuación a petición del órgano gestor, ni tampoco cabía proyectar la regularización de 2009 a los ejercicios 2004 a 2008. Considera que existe interés casacional objetivo por haber omitido la sentencia cualquier pronunciamiento sobre la cuestión, lo que resultaba de relevancia para resolver.

En las alegaciones formuladas en su demanda la parte recurrente se refiere en extenso a la cuestión que fue identificada en el auto de admisión con interés casacional objetivo y que ya ha sido resuelta en los términos vistos. A continuación se centra en la aplicación para el ejercicio de 2010 del ajuste por arrendamiento financiero, señalando otros recursos que trata de distintos ejercicios, analizando el contenido del expediente del recurso 03/001777/2013, y en sucinta glosa dice que si la Administración determina que los ajustes de leasing efectuados en los ejercicios 2004 y 2008 no son procedentes, pues su regularización debió efectuarse en dichos ejercicios para lo que debió iniciarse el procedimiento oportuno y no regularizarlos en el ejercicio de 2009, para luego negarlo en el ejercicio de 2010. En su demanda acumulada, que abarcaba los ejercicios 2010 y 2011 básicamente plantea las mismas cuestiones, y añade la cuantía desproporcionada del recargo en el ejercicio de 2010 y la aplicación obligatoria del tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª a los ejercicios de 2010 y 2011. Dictada sentencia la parte demandante interpuso recurso de aclaración respecto de cuestiones -esencialmente las mismas en las que ahora denuncia la incongruencia - que habiendo sido planteadas en las demandas no habían sido objeto de atención y contestación, dictando auto la Sala sentenciadora de 7 de septiembre de 2015, en base a lo dispuesto en los arts. 214 y 215 de la LEC y 267 de la LOPJ, desestimando el recurso por entender que la sentencia no contiene conceptos oscuros, ni errores materiales y no omite pronunciamiento sobre pretensiones oportunamente deducidas, dando respuesta a las mismas aunque no en los términos pretendidos por la actora.

Para el Sr. Abogado del Estado respecto de la aplicación de la disposición adicional 12ª conforme al Fundamento Tercero, la falta de prueba de las exigencias legales debe entenderse referida no sólo al art. 108 sino también a este supuesto, por lo que tratándose de una cuestión de apreciación de la prueba no cabe su revisión en casación. Respecto a la incongruencia omisiva con infracción del art. 24 de la CE referido al ajuste por arrendamiento financiero, también es una cuestión de valoración de la prueba. Nada dice sobre la incongruencia concretada en la falta de contestación sobre la incorrección de los procedimientos utilizados por la Administración.

Para resolver las nuevas cuestiones planteadas por la parte recurrente, no es preciso entrar sobre la polémica relativa a la vinculación del contenido de los autos de admisión y las potestades de la Sala enjuiciadora en caso de desajustes, ni sobre el alcance y extensión de los escritos de interposición respecto de cuestiones no contempladas en el auto de admisión de interés casacional objetivo, ni el alcance de las sentencias que recaigan.

Baste con señalar que las dos primeras cuestiones planteadas por la parte recurrente se trata de pura valoración del material probatorio. Recordar que la disposición adicional 12ª, actualmente derogada, exigía una serie de requisitos, cuya acreditación correspondía al demandante, la sentencia impugnada en el primero de sus fundamentos al enumerar las cuestiones en litigio expresamente señala el de la aplicación obligatoria de la citada disposición adicional, ya se ha dicho que la misma se condiciona al cumplimiento de unos requisitos, y cabe colegir con el Sr. Abogado del Estado que cuando la sentencia se refiere a la falta de prueba para obtener el derecho a los incentivos fiscales, se está refiriendo a todos los incentivos fiscales pretendidos, no sólo los del art. 108, sino los de la disposición adicional 12ª, lo que viene a confirmarse por los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia en el auto de aclaración.

Sin perjuicio de lo anterior, a más abundamiento, ha de convenirse que la parte recurrente se limita en el escrito de interposición a señalar que estamos ante una normativa derogada, pero omite absolutamente, ya que no había sido identificada por el auto de admisión la cuestión como de interés casacional, la necesidad de crear jurisprudencia. Este Tribunal se ha pronunciado reiteradamente, valga por todos el auto de 2 de noviembre de 2017, rec. cas. 2827/2017, si bien referido al trámite de preparación, pero sin artificios exigible también en la interposición obviamente, que "cuando la controversia planteada en el proceso versa sobre la aplicación de normas derogadas, la apreciación del interés casacional pasa por constatar que a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando interés, art. 88.1 LJCA. Por ejemplo, porque la norma derogada ha sido sustituida por otra que presenta -en cuanto importa- el mismo o similar contenido; o porque a pesar de tal derogación la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros; o cuando el tema debatido en el proceso presenta en sí mismo una trascendencia social y/o económica de tal magnitud que hace preciso su esclarecimiento por este Tribunal Supremo". La recurrente, como se ha dicho, no sólo nada justifica, sino que se limita a indicar que se trata de norma derogada, y en la jurisprudencia citada se ha dicho que es una carga procesal de la parte que debe aportar razonamientos convincentes que justifique lo que se acaba de razonar.

En lo referente al ajuste por leasing, la sentencia es bien expresiva sobre la ausencia de documentación, lo que constituye una apreciación de la Sala ajena al ámbito de revisión de este Tribunal en un recurso extraordinario de casación, más cuando ex lege se excluye las cuestiones de hecho quedando limitado el recurso de casación a cuestiones de derecho. Por lo demás es de observar el poco rigor que emplea la parte recurrente para justificar el interés casacional y el hecho de que una sentencia del mismo Tribunal considere aportado el contrato de leasing, sólo respecto del ejercicio de 2012, en modo alguno determina que estuviera aportado en el momento del enjuiciamiento que nos ocupa.

Por último, es cierto que ni la sentencia dice nada sobre la incorrección de los procedimientos utilizados, a pesar de ser una cuestión hecha valer en la instancia, y que el Sr. Abogado del Estado tampoco en su oposición al recurso de casación alega al respecto, pero resulta evidente por un lado que se incurre en las mismas insuficiencias respecto de identificar una cuestión de interés casacional objetivo, pero además como una constante jurisprudencia enseña carece de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto que la doctrina de esta Sala sobre la indefensión y la incongruencia omisiva es una doctrina sobradamente conocida, no necesitando de matización, concreción o precisión.

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

1º) Recordar los criterios interpretativos transcritos en el fundamento jurídico primero de esta sentencia.

2º) Estimar parcialmente el recurso de casación 6299/2017, contra la Sentencia de la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de la Comunidad Autónoma, sentencia que se casa y anula en cuanto a los pronunciamientos contenidos respecto del art. 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

3º) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo en cuanto le era aplicable a la demandante el incentivo fiscal contemplado en el art. 108 referido, anulando las resoluciones combatidas en tanto no reconocieron dicho incentivo, con devolución en su caso del exceso.

4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.