



Roj: **STS 874/2026 - ECLI:ES:TS:2026:874**

Id Cendoj: **28079130022026100061**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/02/2026**

Nº de Recurso: **1143/2024**

Nº de Resolución: **196/2026**

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

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Murcia, 08/10/2021.,**

STSJ MU 2351/2023,

ATS 616/2025,

STS 874/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 196/2026

Fecha de sentencia: 20/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1143/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/01/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1143/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 196/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 20 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 1143/2024 interpuesto contra la sentencia nº 590, de 23 de noviembre de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (su PO 743/2021). Han sido partes: como recurrente, D. Ismael, quien ha actuado bajo la representación procesal del procurador D. Manuel Sevilla Flores; y, como partes recurridas, la Comunidad Autónoma de Murcia, representada y defendida por su letrado D. Juan Antonio Megías García, y la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra la sentencia nº 590, de 23 de noviembre de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (su PO 743/2021), cuyo fallo dice: *"DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo núm. 743/21 interpuesto por D. Ismael, contra la resolución de del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, de 8 de octubre de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM010, formulada contra la liquidación NUM000, procedente de acta en disconformidad, incoada tras procedimiento de inspección tramitado por el Servicio de Inspección y Valoración de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, de la que deriva un importe a ingresar de 5.882,21 €, por ser la misma conforme a derecho; sin costas."*

SEGUNDO.-D. Ismael (en adelante, el recurrente) presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señaló las normas legales y jurisprudencia que considera infringida - art 89.2.b LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art 89.2.d LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal o de la Unión Europea - art 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2. c) y 88.3.a), ambos de la LJCA.

TERCERO.-Por Auto de 5 de febrero de 2024 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: la Comunidad Autónoma de Murcia, como parte recurrida, mediante escrito presentado por su letrado D. Juan Antonio Megías García; el recurrente, mediante escrito presentado el 15 de febrero de 2024 por el procurador D. Manuel Sevilla Flores; y también como parte recurrida la Abogacía del Estado, mediante escrito presentado el 23 de febrero de 2024

CUARTO.- Esta Sala dictó Auto de admisión el 29 de enero de 2025, en el que se acordó:

"2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Precisar si, a efectos de determinar la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la base imponible por causa de la transmisión de participaciones "inter vivos" de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 LIP, es admisible que el requisito de tener persona contratada para que se considere que la entidad cuyas participaciones se transmiten y se dedica al arrendamiento de inmuebles realiza una actividad económica, sea cumplido por otra entidad distinta perteneciente al mismo grupo societario.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD »], 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP »], 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF »] y 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA ."

QUINTO.-El 18 de marzo de 2025, el recurrente interpuso recurso de casación.

En resumen, la parte defiende que *"la sociedad ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL, tendría todos sus activos afectos a la actividad económica en el 100% y no sería de aplicación la regla de proporcionalidad aplicada por la Administración ni por tanto la liquidación Servicio de Inspección y Valoración de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, de la que deriva un importe a ingresar de 5.882,21 €, por el concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la donación de las participaciones sociales al interesado por sus padres al ser procedente la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD, y en consecuencia el pronunciamiento que se solicita es (...) la anulación de la citada liquidación"*.

SEXTO.-La Abogacía del Estado presentó escrito de oposición al anterior el 6 de mayo de 2025. Solicita de esta Sala, en resumen, que declare que *"A efectos de determinar la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la base imponible por causa de la transmisión de participaciones "ínter vivos" de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 LIP, no es admisible que el requisito de tener persona contratada para que se considere que la entidad cuyas participaciones se transmiten y se dedica al arrendamiento de inmuebles realiza una actividad económica, sea cumplido por otra entidad distinta perteneciente al mismo grupo societario, debiendo ser cumplido, en todo caso, por la propia entidad cuyas participaciones se transmiten".Y, en consecuencia, que "Sobre esa base desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAR impugnada"*.

SÉPTIMO.-El mismo día que la Abogacía del Estado, La Comunidad Autónoma de Murcia presentó su escrito de oposición. En síntesis, interesa la inadmisión del recurso *"habida cuenta de que el concepto de actividad económica a los efectos de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, y, por ende, la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones, sigue delimitándose por la referencia legal y expresa a la LIRPF, razón por la que debe entenderse que la gestión realizada por otra entidad u otras sociedades del grupo no da cumplimiento al requisito previsto en la LIRPF, ni que el personal adscrito a éstas pueda suplir el personal exigido en el artículo 27.2.de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas : 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 y que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, pues se ha de recordar que aquellas sociedades y la sometida a tributación realizan actividades económicas distintas".Añadiendo que, "Subsidiariamente, debería igualmente inadmitirse el recurso por su carácter casuístico en cuanto no se trataría ya de realizar una interpretación general de las normas aplicables sino de enjuiciar su correcta aplicación al supuesto singular planteado"*.

OCTAVO.-Por providencia de 22 de octubre de 2025 se señaló para votación y fallo el día 27 de enero de 2026, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana García.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la STSJ de Murcia de 23 de noviembre de 2023 -rec. 743/2021-, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra *"la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 8 de octubre de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM010 , formulada contra la liquidación NUM000 , procedente de acta en disconformidad, incoada tras procedimiento de inspección tramitado por el Servicio de Inspección y Valoración de la Agencia tributaria de la Región de Murcia, de la que deriva un importe a ingresar de 5.882,21 €, por ser la misma conforme a derecho; sin costas"*.

Esta Sala debe analizar *"si, a efectos de determinar la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la base imponible por causa de la transmisión de participaciones "ínter vivos" de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 LIP, es admisible que el requisito de tener persona contratada para que se considere que la entidad cuyas participaciones se transmiten y se dedica al arrendamiento de inmuebles realiza una actividad económica, sea cumplido por otra entidad distinta perteneciente al mismo grupo societario"*.

SEGUNDO. - Hechos determinantes.

1.-Mediante escritura pública de fecha 29 de diciembre de 2014, se llevó a cabo la donación por parte de D. Pascual y Dña. Angelina (casados en régimen económico supletorio de gananciales) de 10 participaciones sociales de la compañía mercantil ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL a favor de su hijo D. Blas . El valor de dichas participaciones, en lo que respecta a la base imponible del impuesto de donaciones, se hizo conforme

al valor teórico del último balance aprobado en el momento del devengo, el cual, sobre un patrimonio neto de 5.112.295,87 €, resultó ser de 37,868,86 €/participación

2.-El obligado tributario presentó las autoliquidaciones por un importe del 50% del valor total de la donación, siendo la base imponible de cada una de ellas de 189.344,29 € (37,868,86 € / x 10 x 0,5); y aplicando la reducción establecida en el art 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.-De acuerdo con el último balance aprobado a la fecha del devengo -el relativo al impuesto sobre sociedades de 2013-, la empresa ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL es titular del 73,80% de las participaciones de MICROBELL SL.

4.-En escrito presentado el 24 de junio de 2019, se hizo constar que *"por tratarse de sociedades que forman un grupo de sociedades en los términos del art 42 del Código de Comercio, el personal se distribuye entre las empresas. En el caso de MICROBELL la actividad se gestiona desde Seispro [el recurrente explica que ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL es titular del 92,51% del capital de esta entidad] y desde ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL"*.

No obstante, MICROBELL, así se reconoce, no tiene empleados con contrato laboral a jornada completa.

5.-El obligado tributario alegó la posible aplicación de lo establecido en el art. 5.1 del Impuesto sobre Sociedades (IS).

La Administración entendió que no era posible aplicarlo, pues el beneficio fiscal cuya aplicación se pretende está condicionado a la existencia de actividad económica y, conforme a la normativa aplicable, para determinar si existe o no actividad económica "se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"(IRPF).

La normativa del IRPF, centrándonos en lo que nos interesa, establece que *"se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias.....b) que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa"*(art. 27.2 LIRPF).

Razonó la Administración que, según la normativa, debe estarse a lo establecido en el IRPF y no en el IS. Y por ello, se concluye que, *"pese a la visión conjunta que se pueda tener de la actividad desarrollada por el grupo empresarial en cuestión, el verdadero objeto de arrendamiento por parte de la entidad MICROBELL, SL son fincas rústicas (que pueden tener o no como complemento cabezales de riego o maquinaria agrícola)".*No cumpliéndose el requisito exigido por la norma, pues MICROBELL SL *"no dispone de empleados con contrato laboral a jornada completa, según los datos de la SS"*, reconociéndose que *"la parte administrativa y de gestión contable y facturación se suele concentrar en una sociedad del grupo"*.En suma, para la Administración MICROBELL no realiza una actividad económica, pues no dispone de *"una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa"*.

Lo anterior implica que la participación que ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL SL *"posee en la partida "instrumentos de patrimonio" de MICROBELL SL de importe de 5.409.000,00 € se tiene que considerar como Activo no afecto a la actividad económica de dicha matriz"*.

Quizás sea importante destacar que la Administración admite que solo el 25,33% de ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL no está afecto a la actividad económica, y lo que hace es aplicar la bonificación sobre el 74,67 % de la base imponible (100% - 25,33%).

Es decir, para la Administración el importe de la donación es de 378.688,6 €, por lo que corresponde a cada donatario 189.344,3 € (378,688,6/2); el importe sobre el que se tiene derecho a la exención sería de 141.383,39 € (el 74,67% de 189.344,3); y el importe de la reducción sería de 134.314,22 € (el 95% de 141.383,39). El recurrente, sin embargo, se aplicó una reducción de 179.877,08 € (95% de 189.344,3 €), es decir, no admitió que ninguna cantidad estuviese no afecto. El resultado de lo anterior es que para el contribuyente la cuota es de 736,77 € y para la Administración de 5.590,27 €. Si a esta última cantidad le restamos lo ya abonado (736,77) y le sumamos los intereses (1026,72 €), la cantidad resultante de la liquidación es de 5.880,22 € (seuo).

6.-El TEAR, básicamente, asume la argumentación de la Administración y sostiene que *"no se puede considerar que esta entidad [MICROBELL] realiza una actividad económica de arrendamiento a los únicos y exclusivos efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por remisión que a este impuesto realiza el Impuesto sobre el Patrimonio, que a su vez remite el Impuesto sobre Donaciones) por incumplimiento de los exigidos para ello, al no disponer de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa...la participación que ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL, SL posee en la partida "instrumentos de patrimonio" de MICROBELL SL, de importe 5.409.000,00 euros se tiene que considerar como Activo no afecto a la actividad económica de dicha matriz"*.Pues la reducción del 95% *"solamente puede afectar al valor de los bienes afectos*

pues con la citada reducción se pretende evitar el gravamen de la empresa familiar para facilitar su continuidad, pero en ningún caso se pretende exonerar fiscalmente aquellos bienes de tipo patrimonial que no estuviesen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

7.-Recurrida la decisión, la STSJ de Murcia de 23 de noviembre de 2023 (rec. 743/2021) desestimó el recurso razonando que, "a pesar de esta diferente conceptualización de la actividad económica en lo que se refiere al arrendamiento de inmuebles entre la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como quiera que el concepto de actividad económica a los efectos de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (...) sigue delimitándose por la referencia legal y expresa a la LIRPF, entendemos que la gestión realizada por otra entidad u otras sociedades del grupo, no da cumplimiento al requisito previsto en la LIRPF".

TERCERO. - Decisión de la Sala. Aplicación de la doctrina fijada en la STS de 17 de febrero de 2026 -rec. 1196/2024 -.

En nuestra reciente sentencia de 17 de febrero de 2026 -rec. 1996/2024-, que se refiere a las mismas entidades aquí enjuiciadas, hemos razonado:

"La cuestión casacional consiste en determinar si el requisito del art. 27.2 LIRPF puede entenderse cumplido cuando la actividad arrendaticia se integra realmente en una actividad económica conjunta del grupo, utilizando medios personales y materiales centralizados. La actividad de Microbell, S.L. se inserta en una organización económica más amplia del grupo ABM, de modo que su aportación -las fincas rústicas- se coordina con prestaciones complementarias de otras entidades. Lo relevante es la efectiva ordenación conjunta de medios y no la titularidad formal del contrato laboral. En este contexto, una interpretación finalista del régimen de empresa familiar impide exigir mecánicamente que el empleado figure en la nómina de la filial si la ordenación de la actividad se realiza con medios personales del grupo.

La cuestión que plantea el presente recurso de casación, a tenor de los términos en que se pronuncia el auto de admisión de 12 de febrero de 2025, es precisar si, a efectos de determinar la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la base imponible por causa de la transmisión de participaciones "inter vivos" de participaciones en entidades del donante, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 LIP, es admisible que, cuando se trate de sociedades cuya actividad sea el arrendamiento de inmuebles, la consideración de que ejercen actividad económica, que exige el requisito de tener persona contratada laboralmente a tiempo completo, puede ser cumplida mediante la realización de esas tareas propias del arrendamiento de inmuebles por personal contratado en esos términos por otra entidad distinta perteneciente al mismo grupo societario. Ahora bien, en el análisis del caso hay un elemento esencial que va a ser determinante en la respuesta a esta cuestión, pues no se trata simplemente de que la empresa se encuentre integrada en un grupo de sociedades, sino que lo relevante es que su actividad económica forma parte y se integra funcionalmente en la del conjunto de las empresas del grupo.

En el caso que nos ocupa, la empresa, Microbell S.L.-participada mayoritariamente por ABM Corporación Empresarial S.L.- se dedica a la actividad de arrendamiento de inmuebles, concretamente fincas rústicas, con o sin cabezales de riego según reseña el acta de inspección. Es importante destacar, por lo que se ha anticipado - y en ello profundizaremos más adelante - las referencias que la actuario incorpora al acta de disconformidad, destacando que la actividad de arrendamiento de fincas rústicas que realiza Microbell S.L. se produce en coordinación con otras prestaciones de bienes o servicios realizadas por otras empresas del grupo de empresas participadas por ABM Corporación S.L. En efecto, la actuario, tras un examen de los distintos contratos de arrendamiento realizados por Microbell S.L., que se reseñan en el acta, destaca que en esos contratos de arrendamiento se estipulan obligaciones complejas que asumen los arrendatarios, tales como contratar diversas prestaciones complementarias del arrendamiento de la finca de cultivo titularidad de Microbell S.L. a realizar necesariamente con otras empresas del grupo participado por ABM Corporación S.L. Así, en la página 11 del acta, tras dejar constancia del contenido de varios de esos contratos de arrendamiento de fincas rústicas de Microbell S.L. (referenciados en las páginas 7 y 8 del acta) se concluye por la actuario que si bien «[...] no se puede considerar que Microbell S.L. esté arrendando un negocio o industria simplemente por el hecho de que junto a las fincas rústicas se arrienden unos cabezales o riego por goteo [...]» añade más adelante que en esos contratos consta que «[...] que son otras empresas las que van aportando elementos al contrato en sí. Así, SEISPRO cobra el canon de agua; las semillas son aportadas por SEMILLEROS TECNOLÓGICOS DEL MEDITERRÁNEO, S.L. (que no forma parte de la estructura empresarial analizada); PRODUCTOS HORTOFRUTÍCULAS DE LORCA, S.L. aporta los técnicos cualificados y peón de riego, etc.».

Esta descripción del acta muestra una estructura empresarial organizada en torno a una actividad económica que trasciende del mero arrendamiento de inmuebles, de manera que el elemento que aporta Microbell S.L. no se puede contemplar de forma aislada. Antes bien, la participación de los activos de la sociedad Microbell S.L. en el

conjunto del grupo de empresas se revela esencial para el desarrollo de la actividad económica del conjunto de las sociedades del grupo, ya que aporta un elemento esencial, las fincas rústicas, con o sin cabezales de riego, que, junto con los bienes y servicios prestados por otras entidades del grupo integran el conjunto de actividad económica, sin que se dude de su condición de grupo en términos de dominio por parte de ABM.

Pues bien, el planteamiento no se puede reducir a si Microbell S.L. tiene una persona empleada a tiempo completo, que es el requisito que la administración considera incumplido. Lo realmente relevante es si realiza una actividad económica que, dada la interrelación con el resto de las prestaciones de bienes y servicios que realizan las demás empresas del grupo familiar, trasciende del mero arrendamiento de bienes inmuebles. Si esta fuera únicamente su actividad, tendría todo el sentido aplicar en sus propios términos la previsión específica del art. 27.2 LIRPF, porque al exigir que se realice con una mínima estructura de medios (persona empleada a tiempo completo con contrato laboral) trata de evitar que se desvirtúe el sentido de la norma, y por ende que no se extienda el disfrute de los beneficios fiscales establecidos para la transmisión de empresas familiares, a actividades meramente pasivas, que se limitan a la puesta de disposición de inmuebles mediante su arrendamiento.

La cuestión no es tanto si, en el caso que nos ocupa, Microbell S.L. realiza actividad de arrendamiento de inmuebles, que obviamente lo hace, sino si su actividad económica puede ser analizada exclusivamente desde esta perspectiva. Y la respuesta es que su actividad económica trasciende del mero arrendamiento y no puede calificarse a efectos económicos sin tomar en consideración su aportación al conjunto del grupo, y, de la misma forma, el conjunto de elementos del grupo, entre ellos los medios personales, han de integrarse en la calificación de la actividad económica de Microbell S.L.

Dicho de otra forma, que el personal empleado a tiempo completo preste servicios para otras empresas de este conglomerado en que se integra Microbell S.L. pasa a ser secundario, porque lo realmente relevante es que la actividad económica de Microbell S.L. no se puede analizar tan solo desde la perspectiva de su posición de arrendadora, sino como prestadora del servicio que se integra en un complejo de otras prestaciones de servicios y bienes de las empresas del grupo interrelacionadas entre sí, y bajo esa perspectiva, no cabe duda de que los medios personales del grupo sí se integran en la realización de una actividad económica de la que participa la de arrendamiento de inmuebles.

El análisis del caso enjuiciado revela que el acta de disconformidad hace constar que las personas empleadas por el grupo ascienden en promedio a 41,32 personas (página 7, cuadro de media de empleados con contrato laboral a jornada completa) de las hay dos que están directamente implicadas en la realización de las actividades de arrendamiento de inmuebles de Microbell S.L. (pág. 12 del acta), concretamente don Jacinto (Mini Waisz S.L.) y doña Angustia (Plantaciones del Sureste S.L.). De manera que la actividad económica de la empresa debe ser contemplada dentro del conjunto de la que realiza en el grupo, que va más allá del mero arrendamiento, pues la prestación se integra de forma compleja en la actividad del grupo empresarial.

Es importante destacar, y no se cuestiona por ninguna de las partes, que el conjunto de empresas participadas por ABM Corporación Empresarial, S.L. y esta misma, son empresas familiares, en la que titularidad del capital social corresponde a los conyuges donantes, don Pascual y doña Virtudes, y la donación se realiza a favor de varios de sus hijos, en este recurso a favor de don Blas [en nuestro caso a favor de D. Ismael].

Esta perspectiva del tratamiento de la sucesión de la empresa familiar es muy relevante en este caso y reclama la necesidad de abordar la interpretación de los preceptos normativos implicados desde una perspectiva teleológica que tenga en cuenta un principio de protección de la permanencia y transmisión de la empresa familiar. En este sentido, es importante destacar la forma en que esta Sala abordó semejantes problemas interpretativos en la STS de 14 de julio de 2025 (rec. cas. 2197/2023) en la que también se analizó el concepto de actividad económica en la empresa familiar, en el supuesto de entidades dedicadas a la actividad de arrendamiento de inmuebles. En aquel caso, lo que se planteó más bien fue la suficiencia formal del cumplimiento de los requisitos del art. 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, en un caso en que se suscitaba la ausencia de una real actividad económica, pese al cumplimiento del requisito de tener una persona empleada a tiempo completo, con contrato laboral. Pues bien, en ese caso, ya anticipamos que la finalidad de los criterios que establece el art. 27.2 LIRPF respecto a la consideración de actividad económica en el supuesto de actividad de arrendamiento de inmuebles, es dotar de seguridad jurídica a este tipo de actividades, y que su interpretación no debería dejar de lado las recomendaciones de la Unión Europea sobre la protección de la empresa familiar, en particular en los procesos de transmisión de la misma, facilitando la pervivencia de la estructura de propiedad característica de la empresa familiar. Destacamos en la STS de 14 de julio de 2025, cit., que la interpretación del art. 27.2 LIRPF debe estar presidida por el criterio teleológico, al tiempo que por la seguridad jurídica, concluyendo (FD cuarto) que «[...] para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico [...]».

El problema allí suscitado era la suficiencia del cumplimiento de los criterios del art. 27. 2 LIRPF para considerar acreditada la existencia de actividad económica. Aquí se nos plantea la "necesidad" o si se quiere, la "inexcusabilidad" del cumplimiento de estos requisitos en sede de la empresa dedicada a la actividad de arrendamiento de inmuebles, como elemento indispensable para considerar que la empresa realmente desarrolla una actividad económica. Esto es, si, cuando en la entidad dominante del grupo cuyas participaciones se transmiten existe una que se dedica al arrendamiento de inmuebles como prestación integrada de una actividad económica más compleja, se deben cumplir inexorablemente esos requisitos del art. 27.2 LIRPF, al que se remite el art. 4.Ocho.Dos de la LIP en sede de esa empresa, con independencia de que una visión general de la ordenación de sus medios en el conjunto de un grupo empresarial permita apreciar que sí se desarrolla una auténtica actividad económica, en el sentido que establece el art. 5.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, y en términos análogos el art. 27.1 LIRPF, mediante «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».

Es significativo que, si bien la definición de actividad económica de ambas normas es idéntica, sin embargo, la legislación del impuesto de sociedades introduce un matiz esencial al permitir que «[...] 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 [...]». Esta previsión no aparece en la LIRPF y no podría hacerlo porque el contribuyente es la persona física y, por tanto, no puede ser de aplicación el concepto "grupo de sociedades". Pero que no resulte de aplicación en todo caso, no significa que la consideración de un grupo como una unidad de "actividad económica" de la que participe estructuralmente la sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles, deba de ser ajeno a la auténtica calificación de cuál sea la actividad económica real de la sociedad arrendadora.

Es cierto que el art. 4. Ocho.Dos LIP remite al IRPF para determinar cuándo existe actividad económica y cuándo un elemento está afecto, y que, tratándose de arrendamiento de inmuebles, el art. 27.2 LIRPF -ratione temporis- exige local y persona empleada a jornada completa, aunque la Administración tan sólo ha cuestionado la de la persona empleada, que en la actual redacción del art. 27.2 LIRPF (introducida por el art. 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre) es el único requisito exigido. Pero esa remisión no se agota en una aplicación mecánica y formalista, porque lo que busca la norma del IP es que exista una real actividad económica, y ello cuando la actividad es exclusivamente el arrendamiento de inmuebles exige esas dos notas objetivas, local y empleado a tiempo completo. Pero este no es el caso que nos ocupa por las razones expuestas.

Por otra parte, no cabe olvidar que el propio Reglamento del IP (RD 1704/1999) admite implícitamente que no basta con la remisión a la ley del IRPF para determinar cuando existe actividad económica, y por ello, en su art. 6.3 que tiene por objeto "Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención" previene que «para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias [...]» (subrayado añadido).

En definitiva, no se puede realizar una interpretación puramente formalista y aislada del art. 27 de la actual LIRPF, sino que lo esencial es determinar cuando existe una real actividad económica, y a ello no puede ser ajeno la pertenencia a un grupo empresarial cuando la entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles participa en un grupo cuyos medios humanos y materiales se centralizan para operar de manera eficiente, siempre que ello desnaturalice la realidad de la ordenación de medios exigida por la ley, y para ello lo esencial es que, en esa situación, la ordenación de actividad económica de la sociedad arrendataria se integre económica y funcionalmente con una actividad económica del grupo que trascienda al mero arrendamiento de inmuebles.

No menos relevante es el valor que, como elemento de interpretación teleológico, adquieren, en el contexto de la empresa familiar, la recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994 y, más recientemente, la resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, que pese a carecer de fuerza vinculante, nos permiten contextualizar el marco en que se sitúan las bonificaciones fiscales previstas para la transmisión de la empresa familiar, calificación que indiscutiblemente corresponde al grupo empresarial ABM Corporación Empresarial, S.L. cuyas participaciones son objeto de la transmisión sometida a regularización.

La recomendación de la Comisión de 7.12.1994 (94/1069/CE) instó a los Estados a garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, incluida la reducción de la carga sobre activos estrictamente profesionales, el aplazamiento/escalonamiento de pagos mientras se mantenga la actividad y la neutralidad fiscal de las operaciones de preparación (aportaciones, fusiones, escisiones o canjes de

participaciones) necesarias para ordenar jurídicamente la transmisión. El mensaje es claro: el diseño societario u organizativo empleado para asegurar la continuidad no debe ser fiscalmente penalizado si existe actividad real.

Por su parte, la resolución del Parlamento Europeo de 8.9.2015, sobre empresas familiares, subraya el papel estructural de estas empresas en empleo, cohesión territorial y responsabilidad social, y reclama a los poderes públicos no obstaculizar el relevo generacional con formalismos o burocracia, revisando los marcos fiscales de sucesiones/donaciones para no dificultar la continuidad, y promoviendo una "mejor regulación" que evite cargas inútiles y desproporcionadas.

En definitiva, una lectura de las normas implicadas a la luz de la recomendación de 1994 y de la resolución de 2015, no permite una interpretación formalista que exija inexcusablemente que el trabajador figure en la nómina de la filial arrendadora -pese a acreditarse que la actividad se ordena con medios del grupo puestos a su servicio-, pues ello contradice la finalidad de las normas que regulan el beneficio fiscal (LIP/LISD) interpretadas en el marco de la voluntad de protección de la empresa familiar, sin obstaculización del relevo cuando existe una real actividad económica. El empleado "en" la filial no es, per se, un fin del sistema; el fin es la existencia real de medios personales y materiales afectos a la actividad de arrendamiento, que permitan predicar que existe una auténtica actividad económica compleja del grupo, que trasciende del mero arrendamiento de inmuebles.

Por tanto, lo relevante a efectos de la exención del art. 4.Ocho.Dos LIP -y, por remisión, de la reducción del art. 20.6 LISD-, es que cuando la entidad participada forma parte de un grupo (art. 42 C.Com), y se acredita que la actividad de arrendamiento se ordena con medios personales y materiales efectivamente afectos a una actividad económica del grupo, aunque centralizados en otras sociedades del grupo, el requisito de disponer de persona empleada a jornada completa que establece el art. 27.2 LIRPF se entiende cumplido, pues lo decisivo es la realidad de la ordenación de medios y unidad de la actividad económica a nivel del grupo, siempre y cuando la actividad de la sociedad arrendadora se integre de manera funcional en la actividad económica del grupo, es decir sirva a la misma, y no que simplemente se sirva de los medios personales del grupo. En tal situación, las participaciones de la tenedora en la filial son activos afectos y no procede computarlas como no afectos para aplicar la regla de proporcionalidad del último párrafo del art. 4. Ocho. Dos LIP. Por contra, y como delimitación negativa, la mera pertenencia de la sociedad arrendataria de inmuebles a un grupo de sociedades, cuando la actividad de arrendamiento de inmuebles no se encuentre articulada e integrada de manera funcional con la actividad económica del conjunto de otras empresas del grupo, exige que el cumplimiento de los requisitos de actividad económica previstos en el art. 27.2 LIRPF se verifique aisladamente en sede de la sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles".

CUARTO. - Jurisprudencia que se establece.

En nuestra sentencia de 17 de febrero de 2026 -rec. 1196/2024- hemos fijado la siguiente doctrina:

"En cuanto a la fijación de la doctrina de interés casacional hemos de declarar que, cuando la entidad arrendadora pertenece a un grupo de entidades con actividad económica en los términos del art. 42 CCom y art. 5.1 LIS , y la ordenación del arrendamiento se realiza con medios personales y materiales del grupo, aunque estén centralizados en otras compañías del grupo, debe considerarse cumplido el requisito del empleado a jornada completa del art. 27.2 LIRPF , siempre y cuando se cumpla el criterio decisivo de que la realidad económico-funcional del grupo de empresas permita constatar que existe una unidad de medios y de actividad a nivel de grupo y que la sociedad arrendadora esté integrada funcionalmente en esa actividad, es decir, que sirve a la actividad económica del grupo o de las empresas cuyos medios personales le dan soporte, y no que simplemente use sus medios. Si se cumple lo anterior, las participaciones de la tenedora en la filial son activos afectos y no se computan como no afectos para la regla de proporcionalidad del último párrafo del art. 4.Ocho.Dos LIP.

Por contra, este criterio jurisprudencial no aplica si tan solo hay pertenencia formal al grupo, sin articulación e integración funcional y económica de la actividad de arrendamiento con la del resto de empresas del grupo, y, en ese caso, los requisitos del art. 27.2 LIRPF deben acreditarse de forma aislada en la propia sociedad arrendadora".

QUINTO. - Aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

La aplicación de la anterior doctrina determina la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida, con estimación del recurso contencioso-administrativo y anulación de la liquidación impugnada. En este caso, ya hemos señalado que cabe calificar la participación de ABM en MICROBELL S.L. como participación afecta a una actividad económica real, calificada a nivel de grupo, por lo que el valor de dicha participación no puede computarse como activo no afecto en ABM, y, por ende, también debe ser calificada como afecta la participación en Comercial RYSZARD S.L. que participa a su vez en MICROBELL S.L. Ello desactiva la proporcionalidad aplicada por la Inspección (74,67%) y restaura la exención en el IP sobre el



valor de las participaciones conforme a la proporción real de activos afectos, con la consiguiente aplicación íntegra de la reducción del 95% del art. 20.6 LISD.

Procede, por lo expuesto, anular la resolución del TEAR de Murcia, así como la liquidación impugnada.

SEXTO. - Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, habida cuenta de las serias dudas de derecho que plantea la cuestión suscitada.

FALLO

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que desestimó el recurso n.º 590/2023, sentencia que se casa y anula.
- 3.-Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Ismael contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Murcia de 8 de octubre de 2021 (nº. NUM010), la cual se anula por ser contraria a derecho, en los términos que se infieren del fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
- 4.-Respecto a las costas, estese a lo acordado en el fundamento de derecho sexto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.