Roj: **STS 637/2026** - **ECLI:ES:TS:2026:637**

Id Cendoj: **28079130022026100043**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **17/02/2026**
Nº de Recurso: **1196/2024**
Nº de Resolución: **167/2026**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Murcia, 8/10/2021.,**
STSJ MU 2355/2023,
ATS 1484/2025,
STS 637/2026

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 167/2026

Fecha de sentencia: 17/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1196/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/01/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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.: 1196/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 167/2026

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 17 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto La Sala ha visto el recurso de casación núm. 1196/2024, promovido por don Hilario , representado por el procurador de los Tribunales don Manuel Sevilla Flores, bajo la dirección letrada de doña Olga Carbonell Iztueta, contra la sentencia núm. 585/2023, de 23 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso núm. 741/2021.

Comparece como parte recurrida la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado. No ha comparecido ante esta Sala la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El presente recurso de casación se interpuso por don Hilario contra la sentencia núm. 585/2023, de 23 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso núm. 741/2021, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia, de 8 de octubre de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM010 , promovida por el aquí recurrente contra la liquidación NUM000 procedente del Acta en Disconformidad incoada tras el procedimiento de inspección tramitado por el Servicio de Inspección y valoración de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

SEGUNDO.-La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«QUINTO.- Sobre la aplicación al recurrente de la bonificación fiscal que se contiene en la legislación estatal, en concreto, en el apartado sexto del artículo 20 de la Ley 39/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[...]

La parte actora aun reconociendo que la mercantil Microbell S.L. de la que la sociedad matriz ABM Corporación Empresarial S.L. era titular de participaciones sociales que son transferidas no contaba con personal específico contratado para la gestión del arrendamiento de las fincas rústicas de las que era titular pretende que se le reconozca esta exención y se considere que estas participaciones, como activo afecto a actividad económica, al llevarse a cabo la gestión de las mismas a través de empleados que forman parte de otras sociedades del grupo.

Ello lo hace propugnando la aplicación del artículo 5.2 de la Ley 27/2014, según el cual "en el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa". Y, ello, tras contemplar en relación con la definición del concepto de actividades económicas una disposición específica que permite a los grupos de sociedades simplificar su infraestructura para gestionar los arrendamientos, en tanto que ya no será necesario que cada sociedad cumpla a título individual con el requisito de la persona empleada, sino que será suficiente con que lo cumpla una de las sociedades del grupo, al disponer que en el apartado primero del artículo 5.1 "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".

A pesar, de esta diferente conceptuación 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 de Sociedades, como quiera 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, entendemos que la gestión, realizada por otra entidad u otras sociedades del grupo, no da cumplimiento al requisito previsto en la LIRPF.

De este modo, no cabe, como pretende el recurrente que, por la existencia de un grupo de sociedades, en la que aquella cuyas participaciones son transferidas tenga el control de otras, deba atenderse, para determinar el concepto de actividad económica, a todas aquellas que forman parte del mismo.

[...]».

El procurador del Sr. Hilario preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 24 de enero de 2024, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»]; (ii) el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»]; y (iii) el artículo 3 del Código Civil.

La Sala *a quo*tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de enero de 2024.

TERCERO.-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de febrero de 2025, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2.º) 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 "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.

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».

CUARTO.-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de don Hilario , mediante escrito registrado el 26 de marzo de 2025, interpuso el recurso de casación en el que aduce «[...] 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 [...]» (pág. 22 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que, «[...] previos los trámites oportunos, lo estime, revocando la sentencia recurrida y dictando otra que tenga en cuenta el derecho que asiste a es[a] parte». Y añade que «[...] concurriendo en los recursos instados por los tres hermanos: RCA 1143/2024 y RCA 1208/2024 de don Iván ; RCA 1417/2024 y RCA 1326/2024 DE DON Hipolito ; RCA 1196/2024 y otro pendiente (PO738/21 TSJ MU) de don Hilario que suscitan, a juicio de es[a] parte, una cuestión jurídica sustancialmente igual y cumpliendo todos ellos las exigencias impuestas en el artículo 89.2 y presentando también todos interés casacional objetivo, es por lo que se solicita la aplicación del artículo 94.1 de la Ley de la Jurisdicción, de la siguiente manera: que se tramite la admisión con el primero de los recursos de casación admitidos, mediante Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección primera de fecha 29 de enero de 2025, RCA 1143/2024, de don Iván y los demás se queden en suspenso hasta que se resuelva el primero [...]».

QUINTO.-Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, presenta, el día 19 de mayo de 2025, escrito de oposición en el que, tras las alegaciones oportunas, interesa de la Sala que siente la siguiente doctrina respecto de la cuestión casacional planteada:

«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» (pág. 14 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que «[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.».

SEXTO.-Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 27 de enero de 2026, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

Por diligencia de ordenación de 14 de enero de 2026, por necesidades del servicio se procede a turnar la ponencia del presente recurso al Excmo. Sr. Magistrado D. Rafael Toledano Cantero.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 585/2023, de 23 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso núm. 741/2021, formulado por don Hilario contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia, de 8 de octubre de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM010 promovida por el aquí recurrente contra la liquidación NUM000 , procedente del 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.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

1.-Por escritura pública, otorgada el día 29 de diciembre de 2014, se llevó a cabo la donación por parte de D. Ángel Jesús y D.ª Estibaliz (casados bajo el régimen económico de gananciales) de 10 participaciones sociales de la compañía mercantil "ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL, SL" a favor de varios de sus hijos, entre ellos D. Hilario , hoy recurrente. La valoración de dichas participaciones, en lo que respecta a la base imponible del impuesto sobre donaciones, se hizo conforme al valor teórico del último balance aprobado en el momento de devengo. Dicho valor teórico, y sobre un patrimonio neto de 5.112.295,87 euros, resulta ser de 37.868,86 euros/participación.

2.-Por parte del contribuyente se presentaron sendas autoliquidaciones por un importe del 50% del valor total de la donación, siendo la base imponible de cada una de ellas 189.344,29 euros (37.868,86 x 10 x 0,5) y aplicando la reducción contenida en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En lo que respecta a la sociedad "ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL, SL" cuyas participaciones se transmiten cabe hacer mención a los siguientes hechos:

De acuerdo con el último balance aprobado a fecha de devengo y, por ende, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades relativo al año 2013, la empresa "ABM CORPORACIÓN EMPRESARIAL, SL" participa en el capital social de las siguientes entidades, según determina el acta de inspección:

Sociedad participada:COMERCIAL SNORLAX, S.L.

NIF:B82853789

Participación:61,43 %

Valor:5.500.515,60 €

Sociedad participada:GRUPO ABM 2007, S.L.

NIF:B30456214

Participación:100 %

Valor:1.151.274,94 €

Sociedad participada:MICROBELL, S.L.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

NIF:B73131195

Participación:73,80 %

Valor:5.409.000,00 €

Sociedad participada:MINIWAISZ, S.L.

NIF:B83086884

Participación:19,80 %

Valor:297.996,02 €

Sociedad participada:PLANTACIONES DEL SURESTE, S.L.

NIF:B73119471

Participación:50,36 %

Valor:2.787.698,31 €

Sociedad participada:SEISPRO, S.L.

NIF:B73119497

Participación:56,02 %

Valor:2.092.868,32 €

Sociedad participada:COMERCIAL RYSZARD, S.L.

NIF:B83859934

Participación:49,85 %

Valor:499.997,12 €

Dichas participaciones tienen su reflejo en la cuenta "Instrumentos de patrimonio", dentro de las "Inversiones financieras a largo plazo", encuadrada en el activo no corriente de la entidad en cuestión.

3.-Como resultado de un proceso de regularización tributaria seguido por la Agencia Tributaria de Murcia, gestora del ISD, se incoó acta de disconformidad al obligado, negando la aplicación al mismo de la reducción del artículo 20.6 de la LISD/1987, respecto a las participaciones en determinadas sociedades del grupo (Microbell S.L. y Comercial Ryszard S.L.), y practicando una liquidación a su cargo por importe de 5.882,21 euros.

Esta regularización estuvo motivada en la consideración de que la entidad MICROBELL, S.L., que tiene como objeto social el arrendamiento de fincas rústicas, al no cumplir con el requisito de disponer de persona empleada con contrato laboral a jornada completa, no estaba afecta a una actividad económica, por lo que la participación que la entidad cuyas participaciones fueron donadas al investigado y a sus hermanos, ABM Corporación Empresarial, S.L., tenía en la citada empresa, por importe de 5.409.000 euros, debía considerarse como activo no afecto a la actividad económica de la matriz, no dando derecho a la reducción que se había aplicado el obligado en el ISD, ex artículo 20.6 LISD, en determinado porcentaje. También se excluyeron, por considerar que se trata de entidad no afecta a actividad económica, las participaciones en Comercial Ryszard S.L. En definitiva, se aplicó una reducción proporcional del porcentaje de participaciones exentas en la parte correspondiente a estas sociedades, con lo que el porcentaje de participaciones exento se fijó en un 74,67%.

4.-Disconforme con esa liquidación, el recurrente la impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Murcia, formulando la oportuna reclamación económico-administrativa, al considerar que concurren los requisitos exigidos en la LISD y por extensión en la LIP para el reconocimiento de la reducción en la base imponible, reclamación que fue desestimada por resolución del TEAR de 8 de octubre de 2021. El actor, don Hilario , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de Murcia, de 8 de octubre de 2021, desestimatoria de la reclamación formulada frente a la liquidación de impuesto de sucesiones y donaciones, procedente del Acta en disconformidad (NUM000) 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 euros.

5.-En el Acta en que se documenta la regularización (Acta de Disconformidad NUM000), emitida por la Inspección Tributaria de la Región de Murcia, la Inspección analiza si procede la aplicación de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Donaciones prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, y para ello examina el balance de 2013, y concluye que ABM Corporación Empresarial, S.L. actúa como sociedad matriz y participa

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

en diversas entidades, cada una con diferente peso en el activo del grupo y con distinta valoración por parte de la Inspección en cuanto a su carácter económico o patrimonial, según el cuadro antes reseñado.

La Inspección, asumiendo la condición de grupo empresarial, considera sin embargo que la sociedad MICROBELL, S.L. no desarrolla actividad económica a efectos del IRPF, dada su actividad de arrendamiento de inmuebles y respecto a Comercial RYSZARD S.L., y la califica de entidad patrimonial. Esto afecta directamente al cálculo del porcentaje del activo afecto de la matriz.

A partir de esta estructura y del análisis del carácter afecto o no afecto de cada activo, la Inspección concluye que solo el 74,67% del patrimonio de ABM Corporación Empresarial, S.L. -resultado de excluir las participaciones en las sociedades MICROBELL, S.L. y COMERCIAL RYSZARD, S.L.- puede beneficiarse de la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que reduce proporcionalmente la base sobre la que se aplica la reducción del 95%.

La Inspección recalcula la cuota tributaria resultando un importe a ingresar de 5.880,22 €, incluyendo intereses de demora

TERCERO.- Argumentación de la sentencia recurrida.

La sentencia de 23 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 741/2021.

La sentencia analiza la cuestión relativa a la procedencia o no de aplicar la reducción contenida en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»], a la luz de lo dispuesto al efecto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»], en su redacción vigente en la fecha de devengo, por la remisión que hace a este impuesto el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»], al que remite a su vez el precitado artículo 20.6 LISD. En lo referente a si se cumplía o no el requisito del ejercicio principal de una actividad económica distinta a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, previsto en la letra a) del apartado Dos del citado artículo de la LIP, la sentencia recurrida lo rechaza con la siguiente argumentación:

«La parte actora aún reconociendo que la mercantil Microbell S.L. de la que la sociedad matriz ABM Corporación Empresarial S.L. era titular de participaciones sociales que son transferidas no contaba con personal específico contratado para la gestión del arrendamiento de las fincas rústicas de las que era titular pretende que se le reconozca esta exención y se considere que estas participaciones, como activo afecto a actividad económica, al llevarse a cabo la gestión de las mismas a través de empleados que forman parte de otras sociedades del grupo.

Ello lo hace propugnando la aplicación del artículo 5.2 de la Ley 27/2014, según el cual "en el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa". Y, ello, tras contemplar en relación con la definición del concepto de actividades económicas una disposición específica que permite a los grupos de sociedades simplificar su infraestructura para gestionar los arrendamientos, en tanto que ya no será necesario que cada sociedad cumpla a título individual con el requisito de la persona empleada, sino que será suficiente con que lo cumpla una de las sociedades del grupo, al disponer que en el apartado primero del artículo 5.1 "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".

A pesar, de este diferente conceptuación 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 de Sociedades, como quiera 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, entendemos que la gestión, realizada por otra entidad u otras sociedades del grupo, no da cumplimiento al requisito previsto en la LIRPF.

De este modo, no cabe, como pretende el recurrente que, por la existencia de un grupo de sociedades, en la que aquella cuyas participaciones son transferidas tenga el control de otras, deba atenderse, para determinar el concepto de actividad económica, a todas aquellas que forman parte del mismo» *(sic)*(FD Quinto).

CUARTO.- *Cuestión de interés casacional.*

Por auto de 12 de febrero de 2025, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión:

«2.º) 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 "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.

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.- *La argumentación de las partes en el recurso de casación.*

A) Argumentación de la recurrente

El recurso sostiene que, tratándose de participaciones en entidades, la calificación de actividad económica no debe realizarse exclusivamente conforme al criterio del IRPF, sino teniendo en cuenta la regulación propia del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sociedades (IS), con especial atención a la singularidad de la figura del "grupo de sociedades".

Expone que el artículo 4.Ocho.Dos LIP, desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, remite al concepto de actividad económica aplicable a las participaciones en entidades, y este concepto se completa con lo previsto en el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que establece que, para entidades integradas en un grupo según el artículo 42 del Código de Comercio, la existencia de actividad económica debe valorarse en relación con todas las sociedades que lo componen. De este modo, afirma que, pese a que Microbel, S.L. no dispone de trabajadores propios, sí desarrolla su actividad de arrendamiento de fincas rústicas mediante los medios personales y materiales existentes en el conjunto del grupo ABM Corporación Empresarial, S.L., incluyendo departamentos administrativos, técnicos y financieros, personal laboral a jornada completa y medios materiales y de producción compartidos entre varias sociedades.

La recurrente es consciente de que, siendo la fecha de la escritura de donación 29 de diciembre de 2014 no es aplicable el art. 5.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, y por ello afirma literalmente «[...] se solicita la aplicación del concepto de actividad económica para la participación en entidades o sociedades, tanto de la normativa del IRPF como de la normativa del IS, atendiendo al concepto fiscal de actividad económica, con aplicación de una interpretación finalista de la norma de acuerdo con el artículo 3 del Código Civil» y añade que, «[p]or tanto, la regulación del actual artículo 5 del Impuesto sobre Sociedades no sería tanto una novedad sino una aclaración interpretativa del concepto de actividad económica para el caso de participación en entidades o sociedades que formen parte de un grupo de sociedades de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio y por tanto sería aplicable al caso que nos ocupa».

Aplicando este marco normativo -concluye-, la actividad desarrollada por Microbel, S.L. debe considerarse actividad económica tanto a efectos del artículo 4.Ocho.Dos LIP como, por remisión, del artículo 20.6 LISD. En consecuencia, sostiene que la participación en Microbel constituye un activo afecto a la actividad económica de la entidad holding, por lo que la totalidad del activo de ABM Corporación Empresarial, S.L. estaría afecto en los términos exigidos por la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio. Ello eliminaría la base jurídica para aplicar la regla de proporcionalidad del último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos LIP, que solo opera cuando parte del activo no está afecto. Acreditada la afectación total, la reducción del 95 por ciento del artículo 20.6 LISD debe aplicarse íntegramente y la liquidación practicada deviene improcedente.

El recurso sostiene, además, que una interpretación exclusivamente literal del artículo 27.2 LIRPF sería contraria al artículo 3 del Código Civil, pues conduciría a soluciones formalistas incompatibles con la finalidad de la exención del patrimonio empresarial y con el propósito del legislador de facilitar la continuidad de la

empresa familiar. En este contexto, se solicita que se revoque la sentencia del TSJ de Murcia, que se anule la liquidación de 5.882,21 euros y que se reconozca el derecho del recurrente a la aplicación total de la reducción del artículo 20.6 LISD.

B) Argumentación de la parte recurrida (Administración General del Estado).

El abogado del Estado sostiene que la reducción del 95% del artículo 20.6 de la LISD solo puede aplicarse si las participaciones donadas están exentas conforme al artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta exención exige que la entidad participada desarrolle una actividad económica propia y, para determinar si existe esa actividad, la ley ordena aplicar exclusivamente la normativa del IRPF.

El artículo 4.Ocho.Dos LIP remite expresamente al IRPF para definir la actividad económica, y el artículo 27.2 LIRPF, vigente en la fecha del devengo (29-12-2014), exige que en los casos de arrendamiento de inmuebles exista en la propia entidad al menos un empleado contratado a jornada completa. MICROBEL, S.L., la sociedad que realiza arrendamientos y cuya participación es clave, no tiene ningún empleado propio, por lo que no realiza actividad económica según el IRPF.

La Abogacía del Estado rechaza que pueda utilizarse el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -que permite valorar la actividad económica a nivel de grupo- porque no estaba vigente en la fecha del devengo, porque la LIP no remite al IS y porque el reglamento del impuesto nunca incorporó el criterio de grupo del artículo 42 del Código de Comercio. Tampoco el Reglamento del Impuesto sobre el Patrimonio permite sustituir el criterio del IRPF cuando existe una norma específica para actividades de arrendamiento, que es el artículo 27.2 LIRPF.

Al no existir actividad económica en MICROBEL, en el sentido exigido en la LIP la participación de ABM Corporación Empresarial en dicha sociedad es un activo no afecto. Esto activa la regla de proporcionalidad del artículo 4.Ocho.Dos LIP, justifica la liquidación practicada y excluye la posibilidad de aplicar íntegramente la reducción del 95%.

El abogado del Estado pide que el Tribunal Supremo declare que el requisito de tener un empleado a jornada completa debe cumplirse dentro de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten, y no en otra sociedad del grupo, solicitando la desestimación del recurso de casación.

C) La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia no se ha personado en el recurso de casación.

SEXTO.- *Marco normativo.*

Son relevantes las siguientes normas.

1. Artículo 20.6 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

«6. En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, 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 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes [...]».

2. Artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

«Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

3. Artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

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

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

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

4. Artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (IS).

«En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 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».

5. Artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (IRPF, redacción anterior)

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

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

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

6. Artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

«3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo».

SÉPTIMO.- *El juicio de la Sala.*

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 "ínter 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 actuaria 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 actuaria, 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 sse 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 actuaria 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 HORTOFRUTÍCOLAS 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 (pág. 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 Adriano (Mini Waisz S.L.) y doña Martina (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 cónyuges donantes, don Ángel Jesús y doña Estibaliz , y la donación se realiza a favor de varios de sus hijos, en este recurso a favor de don Hilario .

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 "necesariedad" 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 LIFPF, 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 «[p]ara 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 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.

OCTAVO.- *La doctrina jurisprudencial.*

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.

NOVENO.- Resolución de las pretensiones.

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.

DÉCIMO.- *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.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento octavo:

1.-Haber lugar al recurso de casación núm. 1196/2024, interpuesto por la representación procesal de don Hilario contra la sentencia núm. 585/2023, de 23 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso núm. 741/2021. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.-Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 741/2021 ante la Sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de don Hilario frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia, de 8 de octubre de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM010 , promovida por el aquí recurrente contra la liquidación NUM000 procedente del 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. Anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo y la liquidación impugnada por no ser conformes a Derecho.

3.-Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas en los términos del último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ