



Roj: **STS 3041/2026 - ECLI:ES:TS:2026:3041**

Id Cendoj: **28079130022026100246**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/07/2026**

Nº de Recurso: **2632/2024**

Nº de Resolución: **827/2026**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 266/2024,**
ATS 4605/2025,
STS 3041/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 827/2026

Fecha de sentencia: 01/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2632/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2026

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 2632/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 827/2026

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 1 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **2632/2024**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 23 de enero de 2024 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 112/2023.

No ha comparecido la parte recurrida, don Ignacio.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 49/2024, de 23 de enero, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 112/2023, promovido por la representación procesal de don Ignacio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de la Comunidad Valenciana, de 29 de noviembre de 2022, estimatoria parcial de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra la liquidación provisional y sanción correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2017.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Ignacio representado por la Procuradora **D^a VANESSA ALARCÓN ALAPONT**y asistido por la letrado **D^a LAURA CAMPANON GALIANA** contra, la Resolución de fecha 29-11-2022 del TEARCV estimatoria parcial de las reclamaciones económico administrativas NUM000 ; y NUM001 ; por el concepto del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, 2017, liquidación y sanción, estando la Administración demandada representada y asistida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Anulamos la resolución impugnada por no ser conforme a derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte recurrente conforme lo dispuesto por el Fdº6 de la presente resolución» (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y 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.

2.La Sala de instancia, por auto de 13 de marzo de 2024, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.



1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de abril de 2025, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, a los efectos de concretar las ganancias y pérdidas patrimoniales en la aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la forma de computar las rentas por actividad económica o profesional para verificar si la misma constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, se debe realizar atendiendo a los rendimientos netos o a los brutos.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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 de la LJCA".

2.El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 18 de junio de 2025, que observa los requisitos legales y en el que se menciona como norma jurídica infringida la que ha quedado citada más arriba.

Tras sintetizar los antecedentes relevantes del recurso, sostiene que, a la hora de determinar si la actividad económica o profesional del contribuyente constituye su principal fuente de renta, debe efectuarse la comparación de los distintos rendimientos en términos netos, como así hizo la Administración, que procedió a comparar los rendimientos netos del interesado, en concreto, los rendimientos netos del trabajo 6.471,40 euros y los rendimientos netos de la actividad económica 842,72 euros, y ascendiendo la base imponible, magnitud definida en el artículo 47 Ley del IRPF, a un importe de 3.571,98 euros, determinó que los rendimientos netos de actividades económicas no superaban el 50% de la base imponible, requisito exigido para considerarlos como principal fuente de renta.

Cita la resolución del TEAC de fecha 11/07/2017 (RG 2275/2013), que establece que se debe comparar la remuneración percibida con la suma algebraica de la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales, y la consulta vinculante V2349-05 de la Dirección General de Tributos, y recuerda que, en el caso de la actividad agraria desarrollada por el sujeto pasivo, el rendimiento se ha determinado según el régimen de estimación objetiva de los rendimientos de la actividad empresarial, que prevé la aplicación de unas reglas específicas para su determinación.

Concluye que "[...] si el interesado se acogió a esta forma de tributación por ser más beneficiosa para el interesado, ahora, en el momento de la comparación, no puede pedir que se le tenga en cuenta otra cantidad, ya que como dispone claramente el art artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, "se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate."

Estima que "[...] el artículo 33.3.c) LIRPF/2006, el artículo 20.6 LISD/1987, el artículo 4.8 LIP/1991 y el artículo 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, requiere de doctrina casacional que fije el criterio de que, a la hora de determinar si la actividad económica o profesional del contribuyente constituye su principal fuente de renta, debe efectuarse la comparación atendiendo a los rendimientos netos, y nunca atendiendo a los rendimientos íntegros o brutos".

Deduca la siguiente pretensión:

«[...] solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Tercera - del TSJ de la Comunidad Valenciana, de fecha 23 de enero de 2024, dictada en el recurso 112/2023 interpuesto por D. Ignacio contra resolución del TEARCV, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión y demás aplicables, siente, en primer lugar, como doctrina:

- A los efectos de concretar las ganancias y pérdidas patrimoniales en la aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la forma de computar las rentas por actividad económica o profesional para verificar si la misma constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, se debe realizar atendiendo a los rendimientos netos.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEARCV y a la confirmación, por tanto, de la liquidación recurrida».

CUARTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.



Por providencia de 1 de julio de 2025 y, dada la falta de personación de la parte recurrida, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno corresponda, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de mayo de 2026 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 9 de junio de 2026, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el siguiente día 16 en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, a los efectos de concretar las ganancias y pérdidas patrimoniales en la aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la forma de computar las rentas por actividad económica o profesional para verificar si la misma constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, se debe realizar atendiendo a los rendimientos netos o a los brutos.

2.Los hechos del litigio relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1.Con fecha 23 de febrero de 2021, se notificó al obligado tributario, don Ignacio, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativa al IRPF, ejercicio 2017. El alcance del procedimiento se circunscribió a la "comprobación de ganancias o pérdidas patrimoniales por transmisión de inmuebles (con determinadas referencias catastrales)" a nombre de Ignacio y un inmueble a nombre de Angelica.

La Administración procedió a la comprobación de las posibles ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión lucrativa a su hijo de unos inmuebles que se encontraban afectos a la actividad agraria.

El obligado tributario no había incluido en su declaración del IRPF dichas ganancias por entender que resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.c) de la LIRPF.

2.2.El 25 de agosto de 2021, tras la notificación de la oportuna propuesta de liquidación, se notificó al obligado la liquidación provisional en la que se regularizaba su situación al no admitirse la exención del artículo 33.3.c) de la LIRPF, por las razones que se contienen en dicha liquidación. En esencia, para la Administración tributaria las magnitudes a comparar a la hora de determinar la principal fuente de renta eran los rendimientos netos y no los rendimientos íntegros.

2.3.Disconforme el obligado con la liquidación interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana que, por resolución de 29 de noviembre de 2022, fue estimada parcialmente en cuanto que se confirmó la liquidación y se anuló la sanción por considerarla no ajustada a Derecho.

En relación con la liquidación, el TEAR estimó que no resultaba de aplicación lo previsto en el art. 33.3.c) LIRPF *"al no cumplirse los requisitos fijados en la norma" toda vez que consideró "[...] que la renta derivada de la explotación agrícola no constituyó la principal fuente de renta del interesado ya que la comparación debe de realizarse en términos netos como ha realizado la Administración de acuerdo con criterio fijado en la resolución del TEAC de 11/07/2017 (2275/2013) [...]".*

2.4.Contra esta resolución se interpuso por el obligado tributario recurso contencioso-administrativo ante la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, registrado con el nº 112/2023, que, por sentencia de 23 de enero de 2024, estimó el recurso al entender que el cálculo de la fuente principal de renta debe realizarse a partir de los rendimientos íntegros obtenidos por el recurrente en el ejercicio 2017. Concluye, por ello, que se cumplen todos los requisitos para poder aplicar la exención del artículo 33.3.c) LIRPF.

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1.El precepto clave a interpretar es el artículo 33.3.c) de la LIRPF, que dispone:

«3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión».

2. La interpretación del art. 33.3.c) de la LIRPF exige tener en cuenta, dada la remisión que éste hace, el art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»], el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»], desarrollado reglamentariamente por el art. 3 del RD 1704/1999.

2.1. El art. 20.6 de la LISD establece que:

«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 concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

2.2. A su vez, el artículo 4.Ocho.Uno de la LIP dispone que estarán exentos de este impuesto:

«Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior».

2.3. Por último, el 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 (BOE de 6 de noviembre de 1999), establece en el artículo 3, que lleva por rúbrica *Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales*, lo siguiente:

«1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión de interés casacional a que se contrae el presente recurso se concreta en determinar si la actividad económica o profesional del contribuyente, que constituye su principal fuente de renta, debe efectuarse atendiendo a los rendimientos netos o a los rendimientos brutos, todo ello a los efectos de determinar, a su vez, la existencia o no de ganancia patrimonial sujeta al IRPF del artículo 33.3.c) de la LIRPF, en relación con el artículo 20.6 LISD, el artículo 4.8 LIP y el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se regulan 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.

En esencia, se ciñe a determinar cómo debe realizarse el cálculo de «la principal fuente de renta», si es atendiendo a los rendimientos íntegros obtenidos por el contribuyente o a los rendimientos netos.

2. En el caso que nos ocupa, no resulta controvertido que el contribuyente percibía rendimientos de la actividad agrícola y rendimientos del trabajo -pensión de jubilación-, rentas cuya cuantía ha de compararse, teniendo en cuenta que su cálculo en términos netos se ha realizado con métodos diferentes, estimación objetiva en relación con los rendimientos de la actividad, y estimación directa para las rentas del trabajo.

Es esa circunstancia la que condujo al contribuyente a defender en la instancia que, en un supuesto de tales características, la comparación debe realizarse tomando como referencia los rendimientos íntegros -en cuyo caso los rendimientos de la actividad agrícola resultaban superiores a los rendimientos de trabajo-, mientras que la Administración y el TEAR de la Comunidad Valenciana, postura defendida en casación por el Abogado del Estado, consideraron que ambos tipos de rentas debían compararse en términos netos.

La Sala de instancia acogió la posición del contribuyente, destacando, a esos efectos, la distorsión que provoca comparar el rendimiento neto de la actividad económica aplicando el sistema de estimación objetiva, con los rendimientos netos del trabajo calculados por estimación directa. Señaló el tribunal a quo que resulta innegable que, si el cálculo del requisito que nos ocupa se realiza partiendo de los rendimientos netos obtenidos por métodos diferentes, se está quebrando el principio de capacidad económica. Y añadió que dicho principio quiebra en la medida en que no resultan equiparables, a estos efectos, los rendimientos netos obtenidos en cada una de las actividades cuando el método utilizado para calcular tales rendimientos netos es distinto, pronunciándose que realiza en los siguientes términos:

"[...] lo que resulta innegable es que, mediante el cálculo de dicho requisito, a partir de los rendimientos netos obtenidos se está quebrando el principio de capacidad económica en la medida en que no resultan equiparables, a estos efectos, los rendimientos netos obtenidos en cada una de las actividades cuando, el método utilizado para calcular tales rendimientos netos es distinto".

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala a quo concluye que, en el supuesto analizado, el cálculo de «la fuente principal de renta» deberá realizarse a partir de los rendimientos íntegros obtenidos por el contribuyente, conforme al siguiente tenor:

"[...] Y es por ello que en este supuesto considera esta Sala que el cálculo de la fuente principal de renta deberá realizarse a partir de los rendimientos íntegros obtenidos por el recurrente en el ejercicio 2017 de lo que se concluye, por ello, que se cumplían todos los requisitos para poder aplicar la exención en la medida en que no consta que, la explotación agrícola transmitida constituya la principal fuente de renta del recurrente".

Frente a ello, sostiene el Abogado del Estado, reiterando los argumentos expuestos en la instancia, que "[...] en el caso de la actividad agraria desarrollada por el sujeto pasivo, el rendimiento se ha determinado según el régimen de estimación objetiva de los rendimientos de la actividad empresarial, que prevé la aplicación de unas reglas específicas para la determinación del rendimiento. De acuerdo con esas reglas, el rendimiento de la actividad empresarial que ha de incorporarse a la base imponible es el rendimiento neto reducido total de



la actividad previsto en el art. 32.2.3º de la Ley IRPF, que se obtiene a partir del rendimiento neto previo tras la aplicación de diversas minoraciones, índices correctores, gastos extraordinarios, en su caso, y reducciones, de conformidad con las reglas establecidas en el artículo 31 Ley IRPF y artículos 32 y siguientes del Reglamento, aprobado mediante Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo" y añade que "[...] si el interesado se acogió a esta forma de tributación por ser más beneficiosa para el interesado, ahora, en el momento de la comparación, no puede pedir que se le tenga en cuenta otra cantidad, ya que como dispone claramente el art artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, "se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate."

3. Conviene recordar que, a tenor del artículo 33.3.c) de la LIRPF, se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial en supuestos de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la LISD, precepto en el que se contempla para tales operaciones una reducción sobre la base imponible del 95% del valor de adquisición, siempre que se cumplan las condiciones para que pueda aplicarse la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Uno de la LIP, señalando el art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, que la exención de los bienes afectos a actividades empresariales y profesionales sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta -o por su cónyuge cuando se trate de elementos comunes afectos a la actividad económica desarrollada por éste-. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

Es precisamente esta última condición -«principal fuente de renta»- a la que se contrae el debate en este recurso, toda vez que al percibir el contribuyente tanto rendimientos de la actividad agrícola como una pensión de jubilación, si la comparación de rentas se hace acudiendo al importe íntegro -por pensión 8.471,40 euros y por actividad agrícola 9.653,11 euros- los rendimientos íntegros de la actividad económica superaban el 50% de la base imponible, requisito exigido para considerarlos como principal fuente de renta, mientras que si la comparación se hace entre rendimientos netos -del trabajo 6.471,40 y de la actividad económica 842,72 euros- los rendimientos netos de la actividad económica, al no superar el 50% de la base imponible, no cumplen el requisito para ser considerados como principal fuente de renta, y ello es consecuencia de que su cálculo en términos netos se realiza con métodos diferentes -estimación objetiva en relación con los rendimientos de la actividad, y estimación directa para las rentas del trabajo-.

4. La Sala comparte la conclusión alcanzada por el tribunal de instancia en la sentencia impugnada en casación, en el sentido de que, en supuestos como el examinado, en el que se han utilizado métodos distintos para el cálculo de los diferentes rendimientos netos, la determinación de «la principal fuente de renta» debe realizarse a partir de los rendimientos íntegros obtenidos por el contribuyente.

Es cierto que el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, como se ha expuesto, nos remite para determinar la principal fuente de renta a los "rendimientos netos" de las actividades económicas de que se trate, pero ello será para aquellos casos en que se utilice el mismo método para el cálculo de los rendimientos netos, pero no en supuestos, como el examinado, en que se han utilizado métodos distintos para su determinación.

En efecto, para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Uno de la LIP es necesario que la actividad que se transmite constituya la principal fuente de renta del transmitente, por lo que si para su determinación se utilizan métodos distintos que no son comparables -estimación objetiva y estimación directa- se estaría vulnerando la verdadera finalidad de la norma, que no es otra, como ha expuesto esta Sala reiteradamente, que permitir la transmisión de la empresa familiar -de la que se obtienen los principales ingresos familiares- a los parientes más cercanos sin sufrir importantes menoscabos económicos por ello.

5. Una adecuada comprensión de los preceptos legales que deben ser interpretados, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto.

Así lo hemos dicho, reiteradamente, a propósito de diversos apartados del artículo 20 LISD en la sentencia de este Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2014 (recurso de casación nº 4203/2010), entre otras, y en la más reciente STS núm. 167/2026, de 17 de febrero (recurso de casación 1196/2024), en la que hemos declarado que:

"[...] 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 ... 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 [...].

Conforme a ello, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cristalizada en las mencionadas sentencias y en otras más, favorece en el más amplio sentido una interpretación acorde con la postulada en este asunto por la sentencia aquí impugnada, que implica una interpretación finalista de la norma, considerando que lo que la ley persigue no es sino la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones, siendo exigible interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.

6.Además, con independencia de la interpretación finalista de las normas que ha venido defendiendo reiteradamente esta Sala, tendente a alcanzar la mencionada finalidad, si acogiésemos la interpretación pretendida por el Abogado del Estado, avalada por el TEAR de la Comunidad Valenciana, se produciría una vulneración del principio de capacidad económica pues se estarían comparando magnitudes que distorsionan la realidad, dado que los rendimientos calculados por aplicación del método de estimación directa (ingresos menos gastos) y los calculados por la aplicación del método de estimación objetiva, que deja al margen la capacidad real del sujeto pasivo, no miden la misma realidad, produciéndose la incongruencia de entender como principal fuente de renta aquella que ha sido inferior.

De esta forma, el cálculo de la principal fuente de renta comparando rendimientos netos, en la medida en que no resultan equiparables los rendimientos netos obtenidos en cada una de las actividades cuando el método utilizado para su cálculo es distinto, no puede ser asumido. Ello comporta que, a la hora de determinar cuál debe considerarse la principal fuente de renta, se deba acudir a la comparativa del rendimiento íntegro, que es el importe efectivamente percibido por el contribuyente, comparativa que respeta el principio de capacidad económica.

La voluntariedad de haberse acogido el contribuyente al régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible no puede servir para fundamentar que la comparativa entre los rendimientos obtenidos deba hacerse con los rendimientos netos y no con los íntegros, pues implica una confusión entre la forma de determinación de la base imponible conforme a los regímenes previstos en la Ley General Tributaria, y la forma de determinación de los rendimientos para el cálculo de la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, a efectos de la exención examinada.

7.Nada tiene que ver con este supuesto, el analizado en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de julio de 2017 (R.G. 2275/2013), citada por el recurrente, en la que se examina el cumplimiento del requisito del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, relativo al ejercicio de las funciones de dirección de la entidad y a la remuneración percibida por ello -que debe representar «más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal»-, en la que se concluyó que «se debe comparar la remuneración percibida con la suma algebraica de la totalidad de los *rendimientos netos reducidos* del trabajo y de actividades empresariales y profesionales».

8.En definitiva, en los casos en que sea necesario determinar cuál es la principal fuente de renta del contribuyente a efectos de aplicar la exención examinada, la forma de computar las rentas por actividad económica o profesional para verificar si la misma constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, se debe realizar atendiendo a los rendimientos íntegros o brutos, no a los rendimientos netos.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, deber ser que, a los efectos de concretar las ganancias y pérdidas patrimoniales en la aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la forma de computar las rentas por actividad económica o profesional para verificar si la misma constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en comparación con otras fuentes de renta, se debe realizar atendiendo a los rendimientos íntegros o brutos, no a los rendimientos netos.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expresada en el anterior fundamento jurídico determina la desestimación del recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia por ser acorde a la doctrina jurisprudencial establecida.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

FALLO

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

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

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 23 de enero de 2024 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 112/2023.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.