

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1788-20
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	05/06/2020
NORMATIVA	Ley 19/1991 art. 4-Ocho- Dos Ley 29/1987 art. 20-2c
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante y sus hermanos van a recibir mediante un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares (denominado finiquito de legítima) las participaciones que sus padres ostentan en la sociedad familiar a través de la sociedad de gananciales.</p> <p>El patrimonio de la sociedad está constituido fundamentalmente por inmuebles y participaciones en sociedades, siendo su actividad principal el arrendamiento de inmuebles y la gestión de las participaciones de las sociedades participadas. Para la gestión del arrendamiento cuenta con dos empleadas con contrato laboral y a jornada completa. La gestión de las participaciones las lleva a cabo un hermano de la consultante como administrador y gerente de la empresa, percibiendo por ello remuneraciones que en 2018 representaron al menos el 50 por ciento del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. En 2019 está previsto que las remuneraciones por el ejercicio de funciones de gerencia en la entidad alcancen este porcentaje.</p> <p>En cuanto a las sociedades participadas una de ellas, dedicada a la explotación de supermercados, es propietaria de un local que arrienda a terceros, sin disponer de una persona con contrato laboral y a jornada completa que se dedique de forma específica y exclusiva a la gestión del arrendamiento, sino que esta actividad se gestiona por el personal que gestiona la actividad principal. Otra de las sociedades participadas ejerce la actividad de arrendamiento de inmuebles disponiendo de una persona con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la actividad.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none">1. Si se cumpliría el requisito de ejercicio efectivo de funciones directivas necesario para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Cómputo de las retribuciones percibidas por el hermano de la consultante a efectos aplicar la reducción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.2. Si en el pacto sucesorio planteado, la aplicación de la reducción en base imponible requiere, entre otros requisitos, que el transmitente tenga una edad mínima de 65 años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez en el momento de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.3. Respecto de las sociedades participadas, si en una de las entidades dedicada a la explotación de supermercados puede considerarse el inmueble arrendado como afecto a una actividad económica. En relación con una de las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles si es necesario una carga de trabajo mínima para calificar los inmuebles arrendados como afectos a una actividad económica.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>El "finiquito de legítima" a que se refiere la consultante se encuentra regulado en el capítulo IV (De los pactos sucesorios) del título II (De las sucesiones) del Libro III (De las Disposiciones aplicables a las Islas de Ibiza y Formentera) del Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de Baleares, aprobada por el Decreto Legislativo 79/1990 (B.O. de las Islas Baleares de 2 de octubre de 1990). Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, el finiquito de legítima es un</p>

supuesto de pacto sucesorio. En concreto, es un pacto sucesorio de los llamados "de no suceder" o "de renuncia". Esta última denominación es precisamente la que da título a la sección 3ª del citado capítulo IV, cuyo artículo 77 regula el finiquito de legítima en estos términos:

"Por el «finiquito» de legítima el descendiente legitimario mayor de edad puede renunciar a la legítima o cuantos derechos puedan corresponderle en la herencia del ascendiente en contemplación de una donación, atribución o compensación que el ascendiente o su heredero contractual le hubieren hecho en vida de aquél.

La cuota legitimaria renunciada acrecerá a la herencia.

En lo no convenido por las partes será de aplicación la regulación de la definición mallorquina en cuanto fue compatible con la función y significado usuales en Ibiza y Formentera."

Por otra parte, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, regula el hecho imponible del impuesto, estableciendo en su apartado 1, letra a), lo siguiente:

"Artículo 3. Hecho Imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...)"

A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991), desarrolla el precepto legal, señalando en su letra b) lo siguiente:

"Artículo 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

(...)

b) Los contratos o pactos sucesorios.

(...)"

El devengo del impuesto se regula en el artículo 24 de la LISD en los siguientes términos:

«Artículo 24. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

(...).».

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce, en primer lugar, que la institución del Derecho Civil de Baleares denominado "finiquito de legítima" es un pacto sucesorio –de los llamados pacto sucesorio de presente–; y, en segundo lugar, que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al "finiquito de legítima" en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones "mortis causa" y, consiguientemente, será de aplicación, en su caso, el supuesto de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto, cuestión que se analiza en el epígrafe segundo de esta resolución.

Primero. Exención de las participaciones sociales en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como puede advertirse, la aplicación de la reducción está condicionada a la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la cual, para supuestos de sociedad como el que se plantea en el escrito, está regulada por el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991) __en lo sucesivo, LIP__, reguladora del impuesto y que establece la exención en los términos siguientes:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este impuesto:

(...)

Ocho.

Uno. (...)

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 concurren 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 empresarial cuando concurren, 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.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, el requisito previsto en el apartado c) del Artículo 4. Ocho Dos de la LIP, relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado por los padres y los tres hijos, en la medida en que uno de los hijos (hermano del consultante) ejerce estas funciones directivas a través de su cargo de gerente, siempre y cuando perciba por ello "una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal".

En cuanto al cómputo de las retribuciones, el epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, (BOE del 10 de abril de 1999), establece lo siguiente:

"1.3 Cuestiones relativas a la transmisión de determinadas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

a) Conciliación del distinto devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio. (...)

(...) En conclusión, hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al requisito exigido por el artículo 4.octavo.dos de la Ley 19/1991, de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo; en concreto, en el supuesto de sucesión «mortis causa», habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante."

Por su parte, el Tribunal Supremo, en la sentencia 1230/2011 de 17 de febrero de 2011, recurso de casación 2124/2006, (FJ 4º) señala que «[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión».

En el presente caso, al no haber fallecimiento del causante no se interrumpe el período impositivo por lo que no se devenga el IRPF del causante por la celebración del pacto. Por lo tanto, para el cómputo de las retribuciones a las que se refiere el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se deben considerar las percibidas por el hermano del consultante (que es el que ejerce las funciones de dirección en la entidad) en el último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión, que es el

devengado en el ejercicio inmediato anterior a la celebración del pacto sucesorio, en este caso, el "finiquito de legítima".

Segundo. Aplicación a la transmisión de las participaciones sociales la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD.

El artículo 20 de la LISD, que regula las reducciones del impuesto, establece sendas reducciones en la adquisición de las llamadas empresas familiares, aplicables respectivamente a las adquisiciones "mortis causa" e "inter vivos" en los siguientes términos:

«Artículo 20. Base liquidable.

1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

[...]

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, 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, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

(...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

(...)

6. En los casos de transmisión de participaciones "inter 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.º 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 viniere 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.»

Los requisitos de los dos supuestos de reducción transcritos son diferentes, precisamente porque corresponden a dos supuestos del hecho imponible diferentes: adquisiciones "mortis causa" (letra a) del artículo 3.1 de la LISD) en el caso de la reducción del artículo 20.2.c), y adquisiciones gratuitas "inter vivos" (letra b) del artículo 3.1. de la LISD) en el caso de la reducción del artículo 20.6.

La cuestión que se suscita ahora es si en el caso de pactos sucesorios de los llamados de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición –y, por ello, antes de su fallecimiento–, para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, se han de aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones "mortis causa" o las de las adquisiciones gratuitas "inter vivos", dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento.

Pues bien, la respuesta ha de ser que deben aplicarse las normas correspondientes a las adquisiciones "mortis causa". Y ello por varios motivos. El primero se basa en la propia normativa del impuesto; en concreto, en lo dispuesto en el artículo 11 del RISD que califica como títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, entre otros, a los contratos o pactos sucesorios. El segundo es que el propio Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de febrero de 2016, ha determinado que los pactos sucesorios –todos ellos– son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante (que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios mortis causa, la causa del negocio).

Y a partir de la anterior premisa, no cabe sino concluir que los requisitos exigidos para la aplicación de una reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la LISD, aplicable a la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades (o derechos de usufructo sobre aquellos, o derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo), que son los siguientes:

Requisitos de la reducción por adquisiciones "mortis causa" (artículo 20.2.c) de la LISD).

1. que se trate de una adquisición "mortis causa".
2. que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).
3. que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.
4. que a los bienes adquiridos les 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.

5. En el caso de derechos de usufructo sobre aquellos bienes, se requiere además que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados
6. En el caso de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se requiere además que el cónyuge, descendientes o adoptados perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.
7. que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
8. que el adquirente no realice actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el "finiquito de legítima", al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

A este respecto, no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas "inter vivos" con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición "mortis causa", no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en la reseñada sentencia de 9 de febrero de 2016. Interpretar lo contrario y aplicar a los pactos sucesorios de presente las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas "inter vivos" podría suponer la aplicación de la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –LGT–, titulado precisamente "Prohibición de la analogía", que dispone que «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

Por otra parte, tampoco cabe presumir que se trate de un olvido del legislador, pues si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente, así lo habría hecho, del mismo modo que estableció una regla especial para el devengo de este tipo de pactos sucesorios en el último inciso del artículo 24.1 de la LISD, que determina que «... No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo». Por ello, parece más razonable interpretar que el legislador no ha querido establecer tal regla especial, del mismo modo que no ha querido establecer una regla especial para la acumulación de adquisiciones "mortis causa" en el artículo 30 de la LISD, titulado "Acumulación de donaciones", que regula supuestos de acumulación de donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables entre sí (apartado 1) y de estas a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario (apartado 2), pero no regula supuestos de acumulación entre pactos sucesorios de presente entre sí, ni de estos a la sucesión que se cause posteriormente.

Tercera: Consideración de inmuebles arrendados como afectos a una actividad económica.

Por último, en relación con la afectación a la actividad de los inmuebles arrendados por las sociedades participadas por la empresa familiar, debe tenerse en cuenta lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF–, "tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste".

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

Por su parte, el artículo 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuándo el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por tanto, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF, y, en relación con la transmisión lucrativa de participaciones, no se considerará afecto a una actividad económica el local arrendado a terceros, al no disponer, dentro de su organización, de una persona con contrato laboral a jornada completa específica e individualizada, que se dedique de forma exclusiva a la gestión del arrendamiento, dado que esta gestión se lleva a cabo por el personal que gestiona la actividad principal. Por último, cabe señalar que lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF resultaría aplicable a los tres locales arrendados cuya gestión se lleva a cabo, conjuntamente, por una persona con contrato laboral a jornada completa.

CONCLUSIONES:

Primera: De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta el requisito previsto en el apartado c) del Artículo 4. Ocho Dos de la LIP, relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado por los padres y los tres hijos, en la medida en que uno de los hijos (hermano del consultante) ejerce estas funciones directivas a través de su cargo de gerente, siempre y cuando perciba por ello "una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal".

Segunda: En cuanto al cómputo de las retribuciones, basándonos en la interpretación del epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, en el presente caso, al no haber fallecimiento del causante no se interrumpe el periodo impositivo por lo que no se devenga el IRPF del causante por la celebración del pacto. Por lo tanto, para el cómputo de las retribuciones se deben considerar las percibidas por el hermano del consultante en el último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión, que es el devengado en el ejercicio inmediato anterior a la celebración del pacto sucesorio, en este caso, el "finiquito de legítima".

Tercera: La institución del Derecho Civil de Baleares denominado "finiquito de legítima" es un pacto sucesorio. Los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al "finiquito de legítima" en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones mortis causa y, consiguientemente, será de aplicación el supuesto de reducción previsto en el artículo 20.2 c) de la LISD. En este sentido cabe indicar que la reducción regulada en el referido precepto no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el "finiquito de legítima", al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

Cuarta: En relación a la afectación a la actividad de los inmuebles arrendados por las sociedades participadas por la empresa familiar, a efectos de lo dispuesto en el

artículo 27.2 de la LIRPF, y, en relación con la transmisión lucrativa de participaciones, no se considerará afecto a una actividad económica el local arrendado a terceros, sin disponer, dentro de su organización, de una persona con contrato laboral a jornada completa específica e individualizada, que se dedique de forma exclusiva a la gestión del arrendamiento. Por último, resultaría aplicable lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF a los tres locales arrendados cuya gestión se lleva a cabo, conjuntamente, por una persona con contrato laboral a jornada completa.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.