

Instrucción 5/2013, de 18 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios interpretativos para la aplicación de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El pasado 4 de marzo de 2013, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, mediante la que se reincorpora el citado Impuesto al sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia con carácter indefinido, una vez concluida la vigencia de la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, por la que se estableció el repetido Impuesto únicamente para los ejercicios 2011 y 2012.

Esta Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, corrige las deficiencias técnicas y de equidad apreciadas en la regulación anterior, mediante la redefinición de la materia imponible y de las condiciones formales y materiales de su tributación, con objeto de que el Impuesto sobre el Patrimonio contribuya realmente a la justicia, progresividad y equidad del sistema tributario vizcaíno, manteniendo, no obstante, los principios de no penalización de la generación de riqueza a través de la realización de actividades productivas, y de eliminación de la confiscatoriedad.

Para ello, entre otras medidas, se articula una nueva regulación de la exención correspondiente a las participaciones en entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, se establecen unas mismas normas de valoración de los bienes

inmuebles aplicables por todos los contribuyentes, y se refuerza la aplicación de la cláusula de no confiscatoriedad, mediante la incorporación de una serie de reglas con las que se pretende evitar que la misma sirva como vehículo para la elusión fiscal.

De modo que la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, incorpora medidas novedosas, fundamentalmente anti-elusorias y de delimitación más equitativa de la base imponible, que no tienen su equivalente en la legislación anterior, ni en los ordenamientos de otros territorios.

Atendiendo a todo lo anterior, y al nuevo impulso que se le ha dado al Impuesto sobre el Patrimonio en el Territorio Histórico de Bizkaia, esta Dirección General de Hacienda considera oportuno dictar la presente Instrucción, con objeto de establecer la interpretación administrativa de los preceptos recogidos en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, antes de que se produzca el devengo del citado Impuesto, aportando, así, la necesaria seguridad jurídica para su correcta aplicación.

Al igual que en anteriores ocasiones, esta Instrucción servirá para actualizar los contenidos de la base de datos de carácter informático que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia pone a disposición de los contribuyentes a través de Internet, con el fin de que puedan conocer la interpretación administrativa adoptada por esta Dirección General de Hacienda, de las reglas aplicables en materia del Impuesto sobre el Patrimonio.

En virtud de todo lo expuesto,

RESUELVO

1. Ámbito de aplicación. Artículos 2 y 3 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, resulta de aplicación a los contribuyentes por obligación personal que deban tributar ante esta Hacienda Foral de Bizkaia por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando los integrantes de una unidad familiar opten por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y tengan que hacerlo ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, por residir en este Territorio Histórico el miembro con mayor base liquidable, todos ellos quedan sujetos a lo dispuesto en la referida Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, incluidos los que residan en otro territorio, común o foral.

Los contribuyentes por obligación personal tributan sobre la totalidad de su patrimonio, con independencia de dónde radiquen los bienes y derechos objeto de gravamen.

De otro lado, también tributan según lo previsto en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, las personas físicas no residentes en territorio español titulares de bienes y derechos radicados en el mismo, cuando radicando en territorio vasco el mayor valor de los citados bienes y derechos, el valor de los que radiquen en Bizkaia sea superior al de los que radiquen en cada uno de los otros Territorios Históricos.

Estos contribuyentes por obligación real únicamente tributan sobre los bienes y derechos que radiquen en territorio español, y sólo pueden deducir las cargas y gravámenes que les afecten, así como las deudas correspondientes a los capitales invertidos en ellos.

A estos efectos, se entiende que radican en un determinado territorio los bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse, o hayan de cumplirse en el mismo.

Los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español y que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tributan en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real en Bizkaia.

No obstante todo lo anterior, las personas físicas no residentes en territorio español que hayan tenido su última residencia en Bizkaia pueden optar por tributar en este Territorio Histórico conforme a la obligación personal.

Lo indicado en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

2. Hecho imponible. Presunción de mantenimiento del patrimonio.
Artículos 1 y 4 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el contribuyente de su patrimonio neto, entendido como el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de los que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, y de las deudas y obligaciones personales de las que tenga que responder.

A este respecto, se presume que forman parte del patrimonio del contribuyente los bienes y derechos que le pertenecieran en el momento del anterior devengo del Impuesto, salvo prueba de su transmisión o pérdida.

Si la Administración integra bienes y derechos en la base imponible del contribuyente por aplicación de lo indicado en el párrafo anterior, también debe integrar las cargas, gravámenes y deudas a ellos imputables, salvo que conste su desaparición o la disminución de su importe a la fecha de devengo.

3. Hecho imponible. Exenciones. Artículo 5 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.1. Valores cuyos rendimientos están exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral 5/1999, de 15 abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La exención correspondiente a los valores cuyos rendimientos están exentos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes únicamente resulta aplicable a los

contribuyentes por obligación real, pero no a quienes tengan que tributan por obligación personal.

3.2. Vivienda habitual del contribuyente.

La vivienda habitual del contribuyente se encuentra exenta del Impuesto sobre el Patrimonio hasta un importe máximo de 400.000 euros.

Conforme a lo previsto en el apartado 8 del artículo 89 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por vivienda habitual se entiende aquélla en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de, al menos, tres años, salvo que se produzca alguna circunstancia que necesariamente le exija cambiar de residencia con anterioridad.

En caso de incumplimiento del requisito de residencia en el inmueble durante un período mínimo de tres años continuados, el contribuyente debe regularizar su situación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 119 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en virtud del cual, salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que esté condicionado, el obligado tributario debe incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produzca el incumplimiento, la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal afectado, junto con sus intereses de demora.

No forman parte del concepto de vivienda habitual los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, los garajes y, en general, los anexos o cualquier otro

elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, excepto en los casos en que los mismos formen una finca registral única con la vivienda.

En los supuestos en los que los miembros de la unidad familiar sean titulares de más de un bien inmueble urbano, se entiende que sólo uno de ellos tiene la consideración de vivienda habitual. A tal efecto, tendrá esta consideración el inmueble en el que la unidad familiar tenga su principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas.

Para la práctica de esta exención no se exige ostentar la plena propiedad sobre el inmueble de que se trate, siempre y cuando el mismo constituya la vivienda habitual del contribuyente, de modo que los titulares de derechos reales de usufructo pueden beneficiarse de la misma, hasta un máximo de 400.000 euros.

En los supuestos de cotitularidad sobre la vivienda, incluidos los casos de matrimonios en régimen de gananciales o de comunicación foral, el límite máximo de exención de 400.000 euros se aplica de forma individual por cada contribuyente, y no conjuntamente por todos los copropietarios de la misma. Con lo que se trata de un límite máximo referido al valor de la parte del inmueble titularidad de cada contribuyente (no al valor total de la vivienda).

Consecuentemente, para la práctica de este límite debe atenderse a las reglas de titularidad de los elementos patrimoniales recogidas en el artículo 9 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La exención se aplica sobre el valor del inmueble, fijado según las reglas establecidas en el artículo 12 y en la disposición adicional quinta de la Norma Foral

2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, relativa esta última únicamente a los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

La práctica de esta exención conlleva que no resulten deducibles las deudas contraídas para financiar la adquisición del inmueble, tal y como expresamente se indica en la letra a) del apartado Dos del artículo 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio. Cuando la exención sea parcial, será deducible la parte de la deuda proporcionalmente imputable al importe no exento.

Adicionalmente, el apartado Tres del mismo artículo 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, señala que, en ningún caso, son deducibles las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos en un importe superior a la valoración que corresponda otorgar a los mismos de acuerdo con las reglas del Impuesto.

De modo que únicamente resulta deducible la parte proporcional de las deudas contraídas para financiar el importe no exento de la vivienda (apartado Dos del artículo 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio), con un máximo igual al valor de la misma a integrar en la base imponible (apartado Tres del artículo 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio).

4. Requisitos para la exención de los bienes afectos a actividades económicas. Artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Están exentos del Impuesto los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad económica del contribuyente, siempre que la ejerza de forma habitual, personal y directa, y que constituya su principal fuente de renta.

4.1. Bienes comunes del matrimonio o de la pareja de hecho constituida según lo previsto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo.

También están exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio o de la pareja de hecho constituida según lo previsto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad de cualquiera de ellos.

Dentro de este concepto de bienes y derechos comunes se incluyen los bienes y derechos gananciales, propios del régimen económico matrimonial de gananciales, los bienes y derechos ganados, propios del régimen económico de comunicación foral, y los bienes y derechos que pertenezcan en proindiviso a ambos miembros del matrimonio o de la pareja de hecho, cualquiera que sea el régimen por el que se rijan sus relaciones económicas.

4.2 Ejercicio de la actividad a través de una entidad en atribución de rentas.

Cuando la actividad se desarrolla por medio de una entidad en atribución de rentas, como una sociedad civil, una herencia yacente o una comunidad de bienes, sólo pueden aplicar la exención los socios, herederos, comuneros o partícipes que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación de los medios

materiales y humanos afectos a la misma, pero no aquéllos cuya participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital.

Consecuentemente, en estos casos, se entiende que quienes desarrollan la actividad son directamente los socios, herederos, comuneros o partícipes, y no la entidad en atribución de rentas. De modo que no cabe aplicar la exención desarrollada en el apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, sino, en su caso, la regulada en el número Uno del mismo precepto.

4.3. Determinación de la principal fuente de renta.

Se considera que la actividad que desarrolla el contribuyente constituye la principal fuente de renta para él cuando, al menos, el 50 por 100 de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de los rendimientos netos derivados de la misma, sin computar, a estos efectos, ni las remuneraciones por las funciones de dirección que ejerza en las entidades cuyas participaciones estén exentas del Impuesto conforme a lo indicado en el apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, ni cualesquiera otras remuneraciones derivadas de dichas participaciones, independientemente de su calificación. De modo que, en particular, de cara a realizar este cálculo, no se computan los dividendos provenientes de las entidades cuyas participaciones estén exentas, incluso aun cuando el contribuyente no realice funciones de dirección en ellas.

Cuando un mismo contribuyente ejerce dos o más actividades económicas de forma habitual, personal y directa, la exención alcanza a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas, incluidas las que lleve a cabo a través de entidades en atribución de rentas.

Los importes a computar, a este respecto, son los rendimientos netos derivados de las distintas fuentes de renta que pueda obtener el contribuyente y, en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales, el resultado de su integración y compensación, es decir, las cuantías que se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, no se toman en consideración las compensaciones de saldos negativos de ejercicios anteriores provenientes del desarrollo de actividades económicas, las de bases liquidables negativas ni las pérdidas patrimoniales provenientes de ejercicios anteriores.

En los supuestos de tributación conjunta, los rendimientos netos de actividades y la base imponible a tener en cuenta son los obtenidos de forma individual por cada contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.4. Alcance de la exención. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad económica.

Se entiende que un activo es necesario para el desarrollo de la actividad económica cuando se trate de un elemento afecto a la misma conforme a lo indicado en el artículo 26 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo en lo que se refiere a los inmuebles objeto de cesión, o de constitución de derechos reales que recaigan sobre ellos, cuya afectación, o no, a una actividad económica se determinará atendiendo a lo dispuesto en la letra a) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.4.1 Activos representativos de la participación en fondos propios de entidades, y de la cesión a terceros de capitales propios.

En el ámbito de las personas físicas, y de las entidades en atribución de rentas, en ningún caso se consideran afectos a la actividad los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios.

Tampoco pueden considerarse afectas, en ningún supuesto, las inversiones en instituciones de inversión colectiva.

4.4.2 Automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, y aeronaves.

Los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas, las embarcaciones, los buques de recreo o de deportes náuticos, y las aeronaves se entienden afectos a la actividad en la misma proporción en la que sus gastos tengan la consideración de deducibles en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Particularmente, en el caso de los automóviles de turismo y sus remolques y de las motocicletas, para determinar esta proporción debe tenerse en cuenta tanto el porcentaje de dichos activos que se considera utilizado para el desarrollo de la actividad, del 50 ó del 100 por 100, como el valor de adquisición máximo sobre el que se permite deducir los gastos derivados de su depreciación.

4.4.3 Inmuebles objeto de cesión o de constitución de derechos reales.

Para que los inmuebles destinados al arrendamiento, subarrendamiento, cesión o constitución de derechos reales o facultades de uso y disfrute se consideren afectos al desarrollo de una actividad económica, es necesario que el contribuyente cuente con una plantilla media anual de, al menos, cinco empleados por cuenta ajena a jornada completa, con dedicación exclusiva a la actividad.

A estos efectos, no se computan como empleados del contribuyente ni su cónyuge, ni su pareja de hecho registrada, ni sus ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, tanto por consanguinidad como por adopción o afinidad (incluida la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho).

En la medida en que se exige que los empleados estén contratados a jornada completa, y que tengan dedicación exclusiva a la actividad de arrendamiento o cesión de los inmuebles, no se computan los trabajadores a tiempo parcial, ni los que realicen otras tareas diferentes para el empresario.

Los empleados en cuestión han de estar dedicados en exclusiva a la actividad de arrendamiento o cesión de los inmuebles a terceros, aunque no es necesario que se encarguen de su ordenación. De modo que pueden computarse los trabajadores que realicen otras tareas relacionadas con los inmuebles (como, por ejemplo, de portería, ordenanza, vigilancia, limpieza, etc.).

Si el contribuyente se dedica a las actividades de arrendamiento y de compraventa de inmuebles simultáneamente, los bienes vinculados a esta última se entienden afectos a una actividad económica, en la medida en que cumpla los requisitos

exigidos para ello en el apartado 3 del artículo 24 y en el artículo 26 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En estos supuestos, si el personal contratado se dedica a la ordenación tanto de las operaciones de compraventa, como de las propias del arrendamiento, los elementos vinculados a las primeras se consideran afectos al desarrollo de una actividad económica en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos para ello en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, para que los bienes objeto de cesión o arrendamiento también lo estén se exige cumplir el requisito previsto en la letra a) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio. De forma que, para ello, el contribuyente ha de contar con una plantilla media anual de, al menos, cinco trabajadores por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a las tareas propias del arrendamiento.

5. Requisitos para la exención de determinadas participaciones en el capital o en el patrimonio de entidades, con o sin cotización en mercados organizados. Artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5.1 Entidades dedicadas a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Para que pueda aplicarse la exención prevista en el apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, es necesario que la entidad en cuyo capital o patrimonio participe el contribuyente no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino que realice una actividad económica.

Este requisito se entiende cumplido cuando la entidad no reúna las condiciones para que deba considerarse que más de la mitad de su activo se encuentra constituido por valores o que no está afecto a actividades económicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Consecuentemente, a este respecto, no se computan como valores ni como elementos no afectos aquéllos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, tanto en el propio año como en los diez anteriores, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas.

No obstante, la exención no alcanza a la parte del valor de las participaciones que se corresponda con el importe de los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad económica de la entidad, minorado en el importe de las deudas no derivadas de la misma.

Esta última regla también se aplica sobre el importe de las participaciones correspondiente a los valores y a los elementos patrimoniales no afectos adquiridos por la entidad con cargo a los beneficios no distribuidos del año en curso y de los diez anteriores, aun cuando los mismos no deban ser computados como tales valores y elementos no afectos, de cara a determinar si la entidad tiene o no como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

De manera que se aplican reglas distintas, por un lado, para determinar si una entidad tiene como objeto principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y, por otro lado, para establecer el alcance de la exención.

Tal y como expresamente se indica en el artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para determinar si más de la mitad del activo de la entidad está compuesto por valores y/o por elementos no afectos, tanto el importe de los unos como de los otros será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

5.2. Porcentaje de participación en el capital de la entidad.

5.2.1. Cómputo del porcentaje de participación en supuestos de dominio desmembrado.

El apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, determina que están exentos la plena propiedad, la nuda propiedad y el usufructo vitalicio sobre determinadas participaciones, siempre que, entre otros requisitos, el contribuyente participe en el capital de la entidad de que se trate en, al menos, un 5 por 100, computado de forma individual, o en un 20 por 100, computado conjuntamente con ciertos parientes y familiares.

En los casos en los que los contribuyentes ostentan la nuda propiedad o el usufructo vitalicio sobre las participaciones, lo relevante es que estos derechos recaigan sobre participaciones representativas de los mencionados porcentajes de participación en el capital de la entidad, del 5 ó del 20 por 100, según el caso, con independencia de cuál sea el valor que deba asignarse a los citados derechos, conforme a lo indicado en el artículo 22 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5.2.2. Naturaleza de la participación.

El porcentaje de participación mínima legalmente exigido ha de ser ostentado de forma directa, sin que quepa computar las participaciones indirectas.

Adicionalmente, no se computan las participaciones que tenga la entidad en autocartera. De modo que, en estos casos, debe recalcularse el porcentaje de titularidad del contribuyente, o del grupo de parentesco, para establecer si alcanza los mínimos legalmente exigidos (del 5 ó del 20 por 100, según el caso).

5.2.3 Grupo de parentesco.

Cabe aplicar la exención regulada en el apartados Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuando el contribuyente ostente una participación de, al menos, el 20 por 100 en el capital de la entidad que se trate, conjuntamente con su cónyuge, pareja de hecho registrada, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, tanto por consanguinidad como por afinidad, con independencia de cuál sea la participación individual que posea cada uno de ellos.

En estos supuestos, el requisito de que el contribuyente ejerza funciones de dirección en la entidad por las que reciba una remuneración que represente más del 50 por 100 la totalidad de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal, debe ser cumplido, al menos, por una de las personas del grupo de parentesco que participe en el capital de la entidad. En cuyo caso, todas las demás también pueden acceder a la exención.

Consecuentemente, por grupo de parentesco ha de entenderse el conformado por todas las personas titulares de valores que, computados conjuntamente, representen una participación en el capital de la entidad de, al menos, el 20 por 100, y estén unidas entre sí por los vínculos familiares y de parentesco legalmente previstos.

Dentro de este grupo de parentesco no se encuentran incluidos los familiares que no ostenten participación alguna en el capital de la entidad. De manera que las funciones de dirección que puedan desarrollar estos familiares no se tienen en cuenta de cara a analizar si se cumplen o no los requisitos exigidos para la práctica de la exención.

Por otro lado, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, no establece ningún contribuyente específico de referencia. De modo que puede tomarse en consideración cualquier persona titular de participaciones, siempre que los demás guarden con él la relación familiar o de parentesco legalmente exigida.

5.3. Ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad.

Para la práctica de la exención regulada en el apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, se exige que el contribuyente ejerza funciones de dirección en la entidad por las que perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

Por lo tanto, no se incluyen en ningún término de la comparación los rendimientos del capital, como los dividendos procedentes de las entidades en cuyos fondos propios se participe, ni las demás clases de rentas que no tengan la naturaleza de rendimientos de actividades económicas o del trabajo personal.

A estos efectos, no se computan entre los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal los derivados del ejercicio de actividades económicas, cuyos bienes y derechos estén exentos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando la participación mínima en el capital de la entidad se ostente de forma conjunta con otras personas del mismo grupo de parentesco, el requisito de ejercicio de funciones de dirección en la entidad y de percepción por ellas de una remuneración que represente más de un 50 por 100 de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal del contribuyente, debe ser cumplido, al menos, por uno de los miembros del citado grupo de parentesco que, además, sea titular de participaciones. En cuyo caso, cumplidos estos requisitos, todas las personas del grupo de parentesco tienen derecho a la exención.

Cuando una misma persona participa directamente en varias entidades, todas las cuales puedan quedar exentas del Impuesto, el cómputo del porcentaje que representan las remuneraciones derivadas del ejercicio de funciones de dirección sobre el total de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal se efectúa individualmente, y de forma separada por cada una de dichas entidades.

A este respecto, para calcular el porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del contribuyente, no se incluyen los rendimientos derivados de las funciones de dirección que puedan desarrollarse en las otras entidades.

Las remuneraciones a tener en cuenta son, única y exclusivamente, las que tengan su causa en el ejercicio de funciones de dirección en la entidad, con exclusión de las que puedan cobrarse por otros motivos.

Se considera que ejercen funciones de dirección las personas que intervienen en la adopción de las decisiones de la empresa. A este respecto, el apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, recoge una lista no cerrada, sino meramente enunciativa, de los cargos que se entiende ejercen funciones de dirección.

En cualquier caso, el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad debe ser acreditado fehacientemente mediante el oportuno contrato o nombramiento.

5.4. Alcance de la exención. Activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica.

5.4.1. Determinación de la parte del valor de la participación exenta.

La exención no alcanza a la parte del valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas generales del Impuesto, que se corresponda con el importe de los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorado en la cuantía de las deudas no derivadas de la misma.

En los supuestos de participaciones no negociadas en mercados organizados, el valor de los activos y el de las deudas de la entidad será el que se deduzca de su contabilidad, y de la aplicación de las reglas contenidas en el artículo 18 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, según el cual debe corregirse el valor contable de determinados elementos patrimoniales, tales como los bienes inmuebles, los valores cotizados en mercados organizados, las participaciones en instituciones de inversión colectiva, y los vehículos, embarcaciones y aeronaves.

A este respecto, las deudas contraídas por la entidad se atribuirán proporcionalmente a todos sus activos, tanto a los afectos como a los no afectos, atendiendo a los valores contables que tengan, siempre y cuando la contabilidad refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de aquélla (de la entidad). No obstante, las deudas contraídas específicamente para financiar la adquisición de bienes y derechos determinados se asignarán únicamente a ellos.

A la hora de asignar las deudas a los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad económica, hay que tener presente que, en ningún caso, podrán tomarse en consideración deudas por un importe superior al de los correspondientes activos.

De modo que, con carácter general, en primer término, procede valorar las participaciones según lo dispuesto en el artículo 18 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, para, después, fijar qué parte del valor de las mismas puede, en su caso, quedar exento.

No obstante, en los supuestos en los que los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad sean únicamente aquéllos cuyo valor contable ha de ser corregido, conforme a lo indicado en el artículo 18 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, bastará con incluir en la base imponible del Impuesto la parte del valor neto correspondiente a los mismos proporcionalmente imputable a la participación que tenga sobre ellos el contribuyente.

5.4.2. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad económica.

Se entiende que un activo es necesario para el desarrollo de la actividad económica cuando se trate de un elemento afecto a la misma según lo previsto en el artículo 26 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, salvo en lo relativo a los inmuebles objeto de cesión, o de constitución de derechos reales que recaigan sobre ellos, cuya afectación, o no, a una actividad económica se determinará atendiendo a lo establecido en la letra b) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, y salvo en lo que se refiere a los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, los cuales, tratándose de personas jurídicas, pueden, en su caso, quedar afectos a la actividad económica.

5.4.3 Automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, y aeronaves.

Los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas, las embarcaciones, los buques de recreo o de deportes náuticos, y las aeronaves se entienden afectos a la actividad en la misma proporción en la que sus gastos tengan la consideración de deducibles en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Particularmente, en el caso de los automóviles de turismo y sus remolques y de las motocicletas, para determinar esta proporción debe tenerse en cuenta tanto el porcentaje de dichos activos que se considera utilizado para el desarrollo de la actividad, del 50 ó del 100 por 100, como el valor de adquisición máximo sobre el que se permite deducir los gastos derivados de su depreciación.

La letra c) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que la exención regulada en dicho precepto no se aplica, en ningún caso, a la parte del valor de las participaciones correspondiente a vehículos, embarcaciones y aeronaves. Esta precisión debe entenderse referida a la parte del valor de las citadas participaciones atribuible a los

vehículos, embarcaciones y aeronaves no afectos en ninguna medida a la actividad a la actividad económica, así como a la parte de los mismos que no pueda considerarse afecta a la explotación económica, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

5.4.4. Inmuebles objeto de cesión o de constitución de derechos reales.

Para que los inmuebles destinados al arrendamiento, subarrendamiento, cesión o constitución de derechos reales o facultades de uso y disfrute se consideren afectos al desarrollo de una actividad económica llevada a cabo por la entidad, es necesario que ésta cuente con una plantilla media anual de, al menos, cinco empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la misma.

A estos efectos, no se computan como empleados, ni el cónyuge, ni la pareja de hecho registrada, ni los ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, tanto por consanguinidad como por adopción o afinidad (incluida la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho), del contribuyente, ni las personas que estén vinculadas con la entidad, en los términos del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

En la medida en que se exige que los empleados estén contratados a jornada completa, y tengan dedicación exclusiva a la actividad de arrendamiento o cesión de los inmuebles, no pueden computarse los trabajadores a tiempo parcial, ni los que, además, realicen otras tareas diferentes para la entidad.

Los empleados en cuestión han de estar dedicados en exclusiva a la actividad de arrendamiento o cesión de los inmuebles a terceros, aunque no es necesario que se encarguen de su ordenación. De modo que pueden computarse los trabajadores que

efectúen otras tareas relacionadas con los inmuebles (como, por ejemplo, de portería, ordenanza, vigilancia, limpieza, etc.).

Si la entidad se dedica a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles simultáneamente, los bienes vinculados a esta última se consideran afectos a una actividad económica, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos para ello en el apartado 3 del artículo 24 y en el artículo 26 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En estos supuestos, si el personal contratado se dedica a la ordenación tanto de las operaciones de compraventa, como de las propias del arrendamiento, los elementos vinculados a las primeras se consideran afectos al desarrollo de una actividad económica, cuando se cumplan los requisitos exigidos para ello en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para que los bienes objeto de cesión o arrendamiento también lo estén resulta necesario que la entidad cumpla el requisito exigido en la letra b) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, de modo que cuente con una plantilla media anual de, al menos, cinco trabajadores por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a las tareas propias del arrendamiento.

A efectos del cómputo de la plantilla media, puede computarse el personal que cumpla los requisitos exigidos y se encuentre empleado en el conjunto de entidades en las que el contribuyente tenga una participación, directa o indirecta, superior o igual al 25 por 100, siempre que dicha participación pueda quedar exenta del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, la participación a computar en las distintas entidades de referencia es únicamente la que posea el contribuyente de forma individual, sin que deban tenerse en cuenta las participaciones que puedan ostentar los demás miembros de su grupo familiar o de parentesco.

Las sociedades cuyos empleados pueden computarse de cara alcanzar la plantilla mínima exigible no deben tener por objeto principal la gestión de un patrimonio mobiliario, ni inmobiliario, ni pueden ostentar la consideración de sociedades patrimoniales. A este respecto, los inmuebles objeto de arrendamiento o de constitución de derechos reales se entenderán afectos al desarrollo de una actividad cuando la entidad titular de los mismos forme parte de un grupo de entidades participadas, directa o indirectamente, en, al menos, un 25 por 100 por un mismo contribuyente, que cumpla el requisito mínimo de plantilla legalmente exigido. Además, ha de cumplirse el requisito exigido en la letra d) del apartado Dos del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio, en todas las entidades de referencia en las que el contribuyente participe directamente.

5.4.5. Valores cotizados en mercados secundarios e instituciones de inversión colectiva.

De acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado Seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ningún caso puede aplicarse la exención regulada en dicho precepto sobre la parte del valor de las participaciones en el capital de entidades que se corresponda con títulos cotizados, con las siguientes salvedades:

a) Que la entidad cuente, al menos, con un 5 por 100 de los derechos de voto de la compañía cotizada en cuyo capital participe, y dirija y gestione su participación en ella mediante la correspondiente organización de medios materiales y humanos.

Esta salvedad no resulta aplicable a las acciones representativas del capital de Sociedades de Inversión de Capital Variable, las cuales, en ningún caso, se consideran necesarias para el ejercicio de una actividad económica.

b) Los activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados, que se considerarán, o no, necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate atendiendo a las reglas generales del Impuesto y a las circunstancias de hecho que concurran en cada caso, y en particular, a la vinculación de los mismos con el funcionamiento ordinario de dicha actividad.

Asimismo, tampoco puede aplicarse la exención sobre la parte del valor de las participaciones en el capital de entidades que se corresponda con acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva.

No obstante, las entidades obligadas a mantener un determinado coeficiente de caja por expresa disposición legal, que pueda materializarse en inversiones en Instituciones de Inversión Colectiva, podrán considerar que dichas inversiones sí resultan necesarias para el ejercicio de su actividad económica, siempre que no se trate de acciones representativas del capital de Sociedades de Inversión de Capital Variable o de Sociedades de Inversión Inmobiliaria.

Dentro del concepto de instituciones de inversión colectiva no se incluyen las entidades de capital riesgo reguladas en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras.

6. Base Imponible. Valores negociados en mercados organizados. Artículos 15 y 17 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

A efectos de lo dispuesto en los artículos 15 y 17 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre Patrimonio, por valor de negociación en el momento del devengo, se entiende el de cierre de la sesión del último día del año en el que exista mercado.

En los supuestos en los que un determinado valor no haya cotizado el último día del año en el que exista mercado, por razones distintas de su exclusión del mismo, deberá computarse el importe correspondiente a la última cotización de dicho valor.

7. Base Imponible. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no cotizados en mercados organizados. Artículo 18 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las acciones y participaciones representativas del capital de entidades que no coticen en mercados organizados se integran en la base imponible del Impuesto por su valor teórico contable resultante del último balance aprobado, corregido conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado Uno del artículo 18 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El valor teórico contable de las acciones o participaciones será el que derive de las cuentas anuales individuales de la entidad de la que sea socio el contribuyente.

7.1. Concepto de último balance aprobado.

Tal y como expresamente ha indicado el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 12 y de 14 de febrero de 2013, a estos efectos, el balance a tener en cuenta para calcular el valor teórico corregido de las participaciones será el último aprobado antes del fin del período voluntario de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, por ser el que mejor refleja la capacidad económica del contribuyente a fecha de devengo del referido Impuesto, y la composición de su patrimonio.

7.2. Bienes objeto de valoración especial de cara a calcular el valor teórico corregido de las participaciones.

Para establecer la base imponible del Impuesto, el valor neto contable de los bienes inmuebles, de los valores cotizados en mercados organizados, de las participaciones en instituciones de inversión colectiva y de los vehículos, embarcaciones y aeronaves a que se refiere el artículo 20 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, se sustituye por su valor a efectos de este impuesto, salvo que su valor neto contable sea superior.

7.3. Bienes objeto de valoración especial ostentados por entidades en las que el contribuyente participe de forma indirecta en, al menos, un 5 por 100, bien individualmente, o bien conjuntamente con los integrantes del grupo de parentesco de referencia, o con personas o entidades vinculadas en los términos del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

En estos casos, debe corregirse el valor teórico contable de la entidad directamente participada por el contribuyente, sustituyendo la parte del valor neto contable de las participaciones que ésta ostente en otras entidades asignable a los bienes

objeto de valoración específica, determinada conforme a un cálculo proporcional, por el valor neto de dichos activos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, tomando en consideración las deudas imputables a los mismos.

Esta corrección de valor sólo debe efectuarse en el caso de que la parte del valor neto contable de la participación de la entidad de la que sea socio el contribuyente en el capital de otras compañías imputable a los bienes objeto de valoración específica esté contabilizada por un importe inferior al correspondiente a dichos bienes.

8. Cargas y gravámenes. Artículo 11 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las cargas y gravámenes deducibles son aquéllas que aparecen directamente impuestas sobre un bien y hacen disminuir su valor, aunque no supongan la existencia de una obligación cierta de contenido económico para el titular de los mismos, tales como las servidumbres, los censos o las pensiones.

La pignoración de activos financieros en garantía no da lugar a ninguna minoración del patrimonio del deudor pignoraticio, por lo que no puede ser considerada como una carga o gravamen que disminuya el valor de dichos activos.

Tal y como ha indicado el Tribunal Supremo en distintos pronunciamientos, el derecho al uso de la vivienda atribuido judicialmente en los casos de separación o de divorcio es un derecho real familiar oponible frente a terceros, que tiene acceso al Registro de la Propiedad, y que, en definitiva, constituye una carga que pesa sobre el inmueble, deducible del valor del mismo para el titular excluido de su uso y disfrute.

9. Deudas deducibles. Artículos 11 y 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El apartado 1 del artículo 27 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, señala que serán deducibles las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el contribuyente, valoradas por su importe nominal a la fecha de devengo del Impuesto.

Por tanto, resultan deducibles los intereses vencidos y pendientes de pago a la referida fecha de devengo del Impuesto, pero no los que se encuentren devengados y aún no vencidos en ese momento.

Tampoco resulta deducible la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al mismo ejercicio que se autoliquida. Será en el ejercicio siguiente cuando la expresada cuota tenga su repercusión en el patrimonio del contribuyente, bien porque disminuya el valor de sus bienes en la cuantía ya abonada, o bien porque tenga una deuda con la Administración por el importe que todavía no haya satisfecho.

Por el contrario, sí resulta deducible el importe de la cuota que deba abonarse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mismo ejercicio que se autoliquida, así como el de otras deudas tributarias que se encuentren pendientes de pago a la fecha de devengo del Impuesto, salvo que aún no sean firmes por encontrarse recurridas y suspendida su ejecución.

10. Devengo del Impuesto y titularidad del patrimonio. Artículo 31 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre de cada año, y afecta al patrimonio del que sea titular el contribuyente a esa fecha. De modo que se trata de un tributo de naturaleza inmediata y no periódica.

Consecuentemente, en caso de fallecimiento del contribuyente en una fecha distinta del 31 de diciembre no se devenga el Impuesto en sede del difunto, sin perjuicio de la tributación que corresponda a sus herederos por los bienes y derechos que adquieran.

A este respecto, en los casos de herencias yacentes, aún sin aceptar, distintas de aquéllas que se encuentren pendientes del ejercicio de un poder testatorio, debe tenerse en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 989 del Código Civil, los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de quien se hereda. Por lo que los herederos que finalmente acepten la herencia, deben incluir en su patrimonio los bienes y derechos que adquieran desde el momento de la muerte del causante, debiendo, en su caso, presentar las oportunas autoliquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios en los que no los incluyeron inicialmente, sin sanciones, ni intereses, ni recargos. Esta obligación de presentar autoliquidaciones complementarias, surge en el momento en que se acepte la herencia, y en consecuencia, los plazos de prescripción y de caducidad a que hacen referencia los artículos 64 y siguientes de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, comenzarán a computarse en ese momento.

11. Límite de la cuota íntegra. Artículo 33 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso de contribuyentes sometidos a obligación personal, la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio conjuntamente con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede exceder del 65 por 100 de su base imponible general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De cara a realizar este cálculo no se tiene en cuenta la parte de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reduce la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 75 por 100 de dicha cuota.

En el caso de que deba reducirse la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, la reducción nunca podrá afectar a la parte de la misma imputable a los elementos patrimoniales improductivos, y, en este sentido, la reducción de la parte de la cuota imputable a los restantes elementos patrimoniales no podrá superar el 75 por 100 del importe de la cuota total.

11.1. Elementos patrimoniales improductivos.

11.1.1. Concepto.

La susceptibilidad o no de producir rendimientos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe analizarse atendiendo a la naturaleza de los elementos de que se trate, y al destino concreto que les dé el contribuyente

La Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, exige que los elementos patrimoniales sean susceptibles de producir rendimientos por su naturaleza y destino concretos, pero no que los hayan producido efectivamente.

Por ello, en particular, la parte de la cuota correspondiente a los inmuebles destinados al arrendamiento no debe ser excluida del cómputo previsto en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, aun cuando dichos bienes no hayan podido ser efectivamente alquilados a terceros, o aun cuando no hayan generado rendimientos positivos, siempre y cuando se acredite la realización de las tareas necesarias para su efectivo arrendamiento.

11.1.2. Supuestos de desmembramiento de la propiedad.

En los casos en los que la propiedad se encuentre desmembrada, la determinación de si los elementos patrimoniales de que se trate son susceptibles de producir rendimientos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se realiza atendiendo a su naturaleza, y al destino concreto que les den, bien el usufructuario, o bien el nudo propietario.

De modo que, en particular, los elementos susceptibles de producir rendimientos gravados para el usufructuario se consideran productivos tanto para éste como para el nudo propietario.

11.1.3. Cálculo de la parte de la cuota íntegra imputable a los elementos improductivos.

Por elementos patrimoniales improductivos ha de entenderse tanto los bienes y derechos improductivos, como las cargas que recaigan sobre ellos y las deudas contraídas por el contribuyente para su adquisición. Asimismo, han de tenerse en cuenta las deudas no imputables a ningún elemento concreto, en la misma proporción en la que se encuentren los bienes improductivos con respecto al total de los bienes y derechos del contribuyente.

11.2. Cómputo de los bienes y derechos transmitidos lucrativamente en los cinco años anteriores al devengo del Impuesto.

El último párrafo del apartado Tres del artículo 33 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, señala que, a los efectos del cálculo del límite de cuota, se computan en el patrimonio del contribuyente los bienes que éste haya transmitido lucrativamente en los cinco años anteriores al devengo del Impuesto, salvo que se acredite que el donatario tributa efectivamente, por un importe equivalente al valor de los mismos, en el Impuesto sobre el Patrimonio, o salvo que la transmisión lucrativa se haya verificado a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo.

Este precepto recoge una regla que obliga a calcular una cuota del Impuesto sobre el Patrimonio corregida, única y exclusivamente, a efectos del cálculo del límite previsto en el citado artículo 33 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

De modo que la aplicación de esta norma no puede dar como resultado un incremento de la cuota íntegra regulada en el artículo 32 de la citada Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que no se trata de una regla de determinación de la base imponible del contribuyente, ni de delimitación del hecho imponible.

Consecuentemente, esta norma opera, única y exclusivamente, a los efectos de calcular la cuota mínima del Impuesto sobre el Patrimonio, derivada de lo previsto en la letra c) del apartado Uno del artículo 33 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, la cual no podrá resultar inferior al 25 por 100 de la cuota del Impuesto que habría obtenido el contribuyente en caso de que no hubiera realizado las transmisiones lucrativas en cuestión.

De manera que la reducción que pueda practicar el contribuyente sobre su cuota del Impuesto sobre el Patrimonio no podrá permitirle tributar por un importe inferior al 25 por 100 de la cuota derivada de integrar en su base imponible el importe de los bienes que haya transmitido a título lucrativo en los cinco años anteriores.

Esta regla se aplica con independencia de que lo transmitido a título lucrativo hayan sido bienes o derechos.

En los supuestos de donaciones modales y asimilables, el importe a computar será el valor neto de la transmisión efectuada, teniendo en cuenta las deudas del contribuyente que asuma el beneficiario de la transmisión.

A todos estos efectos, por transmisión lucrativa se entiende la transmisión de bienes y derechos mediante donación, o mediante cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter-vivos, de los mencionados en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.

Esta cláusula de determinación de la cuota mínima del Impuesto sobre el Patrimonio no resulta aplicable cuando el contribuyente acredite que el beneficiario de la transmisión tributa efectivamente por el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se entiende producido cuando haya integrado en su base imponible como consecuencia de esa adquisición un importe equivalente al de los bienes y derechos recibidos a título lucrativo y, a su vez, en su base liquidable, al menos, un 35 por 100 del importe de los bienes y derechos recibidos a título lucrativo en relación con la situación anterior a la adquisición.

No obstante, no se entenderá que el beneficiario de la transmisión tributa efectivamente por el Impuesto sobre el Patrimonio cuando, aun cumpliéndose los requisitos establecidos en el párrafo anterior, el beneficiario reduzca la cuota tributaria correspondiente al importe mencionado mediante la aplicación de bonificaciones o deducciones de la misma.

En los casos de contribuyentes que tributen conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cuota mínima del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de ellos se calcula de forma individual.

En Bilbao, a 18 de diciembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Félix Ayarza Palma