

Son sujetos pasivos del **Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real**:

1. **Las personas físicas que no tengan su residencia habitual en España** y sean titulares de bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Deberá tenerse en cuenta la Modificación del Artículo 5. Uno.b) de la LIP en vigor a partir del 29.12.2022:

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

En relación con esta modificación la DGT en su [CV 0107-23 de 01.02.2023](#) ha considerado que *“dado que el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, es titular de valores representativos de la participación en fondos propios de la sociedad alemana, en el caso de que el bien inmueble situado en Ibiza constituya al menos el 50 por ciento del activo de la sociedad, tanto el consultante como el resto de socios colectivos deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, como sujetos pasivos por obligación real.*

*De acuerdo con lo previsto en el CDIAL y en la LIP, la **base imponible se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, siendo deducibles aquellas deudas que estuvieran reflejadas en el balance de la sociedad.**”*

Según dispone la Disposición adicional cuarta de la LIP, desde el 11.07.2021 **todos** los contribuyentes no residentes (y no solo los que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo) **tienen derecho a la aplicación** de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Sobre la Comunidad Autónoma donde se considera que está situado un Fondo de Inversión que tiene un residente en México a través de una entidad de crédito española. La entidad gestora del fondo tiene su residencia en Luxemburgo, la entidad intermediadora /depositaria es una entidad con domicilio fiscal en Madrid y la sucursal bancaria del consultante está situada en la provincia de Barcelona, la DGT en su [CV 2551-23 de 25.09.2023](#) considera que le será de aplicación *“la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique la oficina de la entidad financiera en la que el consultante tuviera abierta la cuenta de valores en la que figuren depositadas las participaciones del fondo de inversión.”*

2. **Las personas físicas que hayan adquirido su residencia fiscal en España** como consecuencia de su **desplazamiento a territorio español** por motivos de trabajo y que, al amparo de lo previsto en el artículo 93 de la LIRPF, **hayan optado por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de**

Contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real Circular fiscal mayo 2024

contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco

En estos supuestos, el contribuyente tendrá derecho a la aplicación de la normativa del IP propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia.

En ambos supuestos, la aplicación de la normativa autonómica constituye un derecho y, por ello, una opción, que podrán ejercitar o no, si bien, en caso de ejercitarla, deberán aplicar toda la normativa propia del Impuesto aprobada por dicha Comunidad Autónoma, esto es, en particular, el tipo de gravamen, el mínimo exento, y las deducciones y bonificaciones.

Antes de ejercer la opción deberá tenerse en cuenta que algunas CCAA establecen especialidades en relación con la aplicación del mínimo exento, deducciones y bonificaciones que son de aplicación únicamente a los contribuyentes por obligación personal.

La opción por aplicar la normativa estatal permitirá en 2023 la aplicación del mínimo exento de 700.000 €, en cambio la CA de Catalunya ha fijado el mínimo exento en 500.000 €.

De residir en Madrid, los impatriados que tributen por obligación real, podrían aplicar la bonificación del 100% del IP, ya que su normativa no distingue entre obligados por obligación personal o por obligación real.

Para optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio estos contribuyentes deberá consignar una X en la casilla [12] o casilla [3], según corresponda, de la declaración.

Impuesto sobre el Patrimonio. Declaración



Agencia Tributaria
Teléfono: 91 554 87 70 / 901 33 55 33
<https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Impuesto sobre el Patrimonio

Página 1

Declaración

Ejercicio 2023

Modelo
D-714

(...)

Modalidades especiales de tributación

Atención: no deberán cumplimentar este apartado los sujetos pasivos residentes en territorio español sometidos al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal ni tampoco los representantes o funcionarios del Estado español en el extranjero a que se refiere el artículo 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si en 2023 ha tenido su residencia habitual fuera del territorio español y tributa por obligación real, consigne una "X" en esta casilla..... 1

Si en 2023 o en un ejercicio anterior dejó de ser residente en territorio español, pero sigue tributando por obligación personal en España en virtud de la opción prevista en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, consigne una "X" en esta casilla 2

Si ha consignado alguna de las modalidades especiales de tributación señaladas en las casillas 1 ó 2, y desea optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio, consigne la Clave de la Comunidad Autónoma del territorio español donde radique el mayor valor de los bienes o derechos de que sea titular y por los que vaya a tributar por este impuesto, bien porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español (en caso de no marcar nada en esta casilla, se aplicará exclusivamente la normativa estatal)..... 3

Si en 2023 ha tenido su residencia fiscal en España, pero está sujeto por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio por haber optado por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, consigne una "X" en esta casilla 4

Si ha consignado la modalidad especial de tributación señalada en la casilla 4, consigne una "X" en esta casilla, si desea optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio (en caso de no marcar nada en esta casilla, se aplicará exclusivamente la normativa estatal)..... 12

Con carácter general, los contribuyentes, ya lo sean por obligación personal o por obligación real, solo están obligados a presentar la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a 2023 si su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez

Contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real

Circular fiscal mayo 2024

aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las **normas reguladoras del impuesto**, resulte superior a 2.000.000 de euros.

- En el caso de obligación real, para determinar la base imponible, la LIP establece que serán deducibles las **cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos** que radiquen en territorio español.

Tanto para la determinación de la BI del IP, como en su caso la BI del ISGF deberá tenerse en cuenta la [Sentencia del Tribunal Supremo 418/2023 de 13.02.2023](#) que ha establecido como criterio jurisprudencial ***“que la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo, no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por obligación real.”***

Sobre la refinanciación de un préstamo destinado inicialmente a la adquisición de un inmueble por un no residente, se ha pronunciado recientemente la DGT en su [CV 0010-24 de 13/02/2023](#) considera ***“que la deuda contraída por el consultante resulta deducible por su destino, esto es, en la medida en que se destine a la adquisición de un bien inmueble situado en España y ello resulte acreditado por cualquier medio válido en derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.Uno de la LIP, con independencia del tipo de préstamo otorgado por la entidad financiera. A este respecto, cabe señalar que si el primer préstamo fue deducible por su destino, también lo será el nuevo, por el mismo motivo, pues en definitiva también se habría dedicado a financiar la adquisición del inmueble en España.”***