

## Manual pràctic de Patrimoni 2023.



*Aquesta publicació té efectes merament informatius*

### Índex

- **Número d'identificació de la publicació (NIPO)**
- **Presentació**
- **Principals Novetats**
- **Capítol 1. Campanya de la declaració de l'impost sobre el patrimoni 2023**
  - **Qui estan obligats a presentar la declaració de l'impost sobre el patrimoni (IP)?**
  - **L'autoliquidació de l'impost sobre el patrimoni: normes de presentació**
  - **Pagament del deute tributari de l'impost sobre el patrimoni**
- **Capítol 2. Qüestions Generals**
  - **Introducció**
  - **L'impost sobre el patrimoni**
  - **Cessió de l'impost sobre el patrimoni a les Comunitats Autònomes**
  - **Meritació de l'impost sobre el patrimoni**
  - **Qui estan subjectes a l'impost sobre el patrimoni?**
  - **Exempcions**

- **Titularitat dels elements patrimonials**
- **Esquema de liquidació de l'impost sobre el patrimoni**
- **Capítol 3. Determinació de la base imposable (patrimoni net)**
  - **Qüestió prèvia: regles per a la valoració dels elements patrimonials adquirits, situats o dipositats a l'estranger**
  - **Formació del patrimoni brut: regles de valoració dels béns i drets**
  - **Deutes deduïbles**
  - **Patrimoni net (base imposable)**
- **Capítol 4. Determinació de la base liquidable i de la quota íntegra**
  - **Determinació de la base liquidable: reducció per mínim exempt**
  - **Determinació de la quota íntegra**
- **Capítol 5. Determinació de la quota per ingressar**
  - **Límit de quota íntegra i quota mínima de l'impost sobre el patrimoni**
  - **Deduccions i bonificacions autonòmiques**
  - **Deducció per impostos satisfets a l'estranger**
  - **Bonificació de la quota a Ceuta i Melilla**
- **Normativa**
  - **Normativa bàsica estatal**
  - **Normes autonòmiques en relació amb l'impost sobre el patrimoni (disposicions legals)**
- **Glossari d'abreviatures**

# Número d'identificació de la publicació (NIPO)

**Catàleg de Publicacions de l'Administració General de l'Estat :**

<https://cpage.mpr.gob.es>.

Aquí podrà consultar tot el catàleg.

**NIPO: 226-24-003-8**

Codi pertanyent a la versió en castellà, català, gallec, valencià e anglès

# Presentació

L'Agència Estatal d'Administració Tributària té entre els seus principals objectius el de minimitzar els costos de compliment que han de suportar els ciutadans en les seves relacions amb la Hisenda Pública.

Fidel a aquest propòsit, i per tal de facilitar als contribuents el compliment de les seves obligacions tributàries, l'Agència Tributària posa a la seva disposició l'edició del Manual de l'impost sobre el patrimoni de l'exercici 2023 adaptat al llenguatge HTML (Llenguatge de Marques d'Hipertext) que ha estat preparada pel Departament de Gestió Tributària.

El Manual respon a la intenció de divulgar l'impost sobre el patrimoni a través d'una visió rigorosa, total i actualitzada de l'impost.

D'altra banda, la seva confecció en aquest format digital HTML persegueix assolir tres objectius bàsics que venien essent reiteradament demandats pels contribuents.

El primer objectiu és la seva accessibilitat web, és a dir, aconseguir que l'accés al mateix sigui possible pel màxim nombre de persones, independentment dels seus coneixements o capacitats personals o físiques i independentment de les característiques tècniques de l'equip utilitzat per accedir al web.

El segon objectiu és el de possibilitar i posar a disposició dels contribuents de forma simultània els continguts del Manual en uns altres idiomes o llengües cooficials.

El tercer i últim objectiu és el d'optimitzar la utilització del contingut del Manual, doncs amb el HTML es facilita la cerca de la informació que el contribuent pretengui consultar sobre l'impost. A més, s'aconsegueix una explotació eficaç del mateix en evitar la duplictat de documents en el web de l'Agència tributària sobre els mateixos temes, reduint l'excés d'emmagatzematge i la necessitat d'estar actualitzant una pluralitat de documents comparativament coincidents.

Els avantatges que aporta el Manual en HTML i la necessitat d'evitar discrepàncies entre els continguts de les versions en paper i en HTML va portar en la campanya de 2020 a prendre la decisió de suprimir la versió en paper de l'impost sobre el patrimoni (que s'inclouïa en el Manual pràctic de Renda) i mantenir únicament la versió en HTML. En aquella decisió, va tenir un pes molt significatiu la nova funcionalitat que s'incorpora en la versió HTML de generar un arxiu en format PDF del contingut del Manual. Aquest document PDF, que tant per la seva estètica visual (molt semblant a la del Manual en paper) com per permetre la seva impressió en paper si així es desitja, cobreix la demanda que poguessin plantejar els contribuents acostumats a manejar l'edició impresa.

**Departament de Gestió Tributària**

# Principals Novetats

- **Termini de presentació de declaracions:**

El termini de presentació de les autoliquidacions de l'impost sobre el patrimoni de l'any 2023, sigui quin sigui el seu resultat (per ingressar o negativa), és el comprès entre els dies 3 d'abril i 1 de juliol de 2024, tots dos inclosos.

No obstant això, si el resultat de la declaració és per ingressar i el seu pagament es domicilia en compte la presentació no podrà realitzar-se amb posterioritat al dia 26 de juny de 2024.

- **Base liquidable: reducció per mínim exempt**

- Amb efectes des de l'1 de gener de 2023, la Comunitat Autònoma d'Aragón ha elevat el mínim exempt fixant-ho en 700.000 euros.
- La Regió de Múrcia ha regulat, per primera vegada i exclusivament per als exercicis 2023 i 2024, el mínim exempt fixant-ho en 3.700.000 euros.

- **Escales autonòmiques**

La Comunitat de Galícia ha aprovat una nova escala autonòmica amb efectes per a 2023 i mentre resulti d'aplicació el ITSGF.

- **Bonificacions autonòmiques**

- La Comunitat Autònoma d'Andalucía, amb efectes per a l'exercici 2023 i mentre estigui vigent l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes (ITSGF), ha aprovat un règim transitori, en virtut del qual el contribuent podrà aplicar a elecció seva una de les dues bonificacions que té en compte la disposició transitòria cinquena de la Llei 5/2021.
- La Comunitat Autònoma d'Extremadura ha aprovat una bonificació general del 100 per 100 de la quota minorada.
- La Comunitat Autònoma de Galícia ha elevat la bonificació general del 25 al 50 per 100 de la quota minorada. Aquesta deducció es reduirà en l'import a pagar que derivi de l'aplicació de la normativa del ITSGF per al mateix exercici, sense que el resultat pugui ser negatiu.

Si com a conseqüència d'aquesta reducció, s'esgota l'import de la bonificació, han de reduir-se en la quantia necessària les altres deduccions autonòmiques que resultin d'aplicació, sense que el resultat pugui ser negatiu.

- La Comunitat de Madrid ha aprovat, amb caràcter transitori i mentre estigui vigent l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, una bonificació autonòmica determinada per la diferència entre el total quota íntegra del propi impost, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 31 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, i el total quota íntegra corresponent a l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 3. Dotze de la Llei 38/2022, de 27 de desembre.

- **Pagament del deute**

L'Ordre [HFP/387/2023](#), de 18 d'abril, per la qual es modifica l' Ordre [EHA/1658/2009](#), de 12 de juny, per la qual s'estableixen el procediment i les condicions per a la domiciliació del pagament de determinats deutes a través de les entitats de crèdit que presten el servei de col·laboració en la gestió recaptatòria de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, amplia la domiciliació del pagament a comptes oberts en una entitat no col·laboradora pertanyent a la Zona Única de Pagaments en Euros (Zona SEPA).

# Capítol 1. Campanya de la declaració de l'impost sobre el patrimoni 2023

## Qui estan obligats a presentar la declaració de l'impost sobre el patrimoni (IP)?

---

### Normativa: Art. 37 Llei Impost Patrimoni

Estan obligats a presentar declaració per l'impost sobre el patrimoni els subjectes passius, ja el siguin per [obligació personal](#) o [real](#), en què concorri alguna de les següents circumstàncies:

- a. **La seva quota tributària**, determinada d'acord amb les normes reguladores d'aquest impost, i **una vegada aplicades les deduccions o bonificacions que siguin procedents, resulti per ingressar o,**
- b. **Quan**, no donant-se l'anterior circumstància, el **valor dels seus béns o drets**, determinat d'acord amb les normes reguladores de l'Impost, **resulti superior a 2.000.000 d'euros.**

A l'efecte de l'aplicació del primer límit [circumstància a)] tingui-se en compte que si la base imposable, determinada segons les normes de l'impost, és igual o inferior al mínim exempt establert, bé amb caràcter general en **700.000 euros**, bé en l'import que en exercici de les seves competències normatives sobre l'esmentat mínim exempt han aprovat les Comunitats Autònomes per als seus residents (Vegeu sobre això el Capítol 2), no existirà obligació de declarar. Així mateix, ha d'atendre's per determinar o no la concurrència d'aquesta circumstància a les deduccions o bonificacions sobre la quota íntegra de l'impost aprovats per algunes Comunitats Autònomes (Capítol 2). Tot això sempre que el patrimoni brut no resulti superior a **2.000.000 d'euros**.

Quant a l'aplicació del segon límit [circumstància b)], hauran de tenir-se en compte tots els béns i drets del subjecte passiu, estiguin o no exempts de l'impost, computats sense considerar les càrregues i gravàmens que disminueixin el valor dels mateixos, ni tampoc els deutes o obligacions personals de les que hagi de respondre el subjecte passiu.

Els residents en territori espanyol que passin a tenir la seva residència en un altre país podran optar per seguir tributant per obligació personal a Espanya pel conjunt dels béns i drets de contingut econòmic de què siguin titulars a 31 de desembre, independentment del lloc on es trobin situats els béns o puguin exercitar-se els drets. L'opció ha d'exercitar-se mitjançant la presentació de la declaració en el primer exercici en el que hagués deixat de ser resident en el territori espanyol.

**Atenció:** l'opció podrà exercitar-se també per aquells subjectes passius que van deixar de ser residents en territori espanyol en els exercicis en els que es va eliminar el gravamen sobre l'impost sobre el patrimoni (2008 a 2010, tots dos inclosos) i van optar al seu moment per seguir tributant a Espanya per obligació personal.

Així mateix, ha de tenir-se en compte la **subjecció a l'impost sobre el patrimoni per obligació real** dels contribuents de l'IRPF que optin per tributar per l'Impost sobre la Renda de no Residents, mantenint la condició de contribuents per l'IRPF, conforme al règim especial dels "**treballadors desplaçats a territori espanyol**" establert en l'article 93 de la Llei de l'IRPF i les especialitats en la tributació dels contribuents no residents d'acord amb el que estableix la disposició addicional quarta de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni.

## L'autoliquidació de l'impost sobre el patrimoni: normes de presentació

### Termini de presentació

El termini de presentació de les autoliquidacions de l'impost sobre el patrimoni de l'any 2023, és el mateix per a totes elles, sigui quin sigui el seu resultat (per ingressar o negativa).

Aquest termini és el comprès entre els dies **3 d'abril i 1 de juliol de 2024**, tots dos inclosos.

No obstant això, si el resultat de la declaració és per ingressar i **el seu pagament es domicilia en compte la presentació no podrà realitzar-se amb posterioritat al dia 26 de juny de 2024**.

### Forma de presentació: Presentació obligatòria per Internet

#### Obligació de presentar electrònicament per Internet

Els subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni **hauran de realitzar de forma obligatòria la presentació electrònica per Internet** de la declaració corresponent a aquest impost (model 714).

Així mateix quan presentin declaració per l'impost sobre el patrimoni, els contribuents de l'IRPF **estaran obligats a presentar electrònicament, per Internet o per telèfon, la declaració corresponent a aquest o l'esborrany de la mateixa**.

#### Presentació electrònica per Internet

La declaració de l'impost sobre el patrimoni es presentarà de forma obligatòria per via electrònica a través d'Internet, conforme al que estableixen els apartats a) i c) de l'article 2 de l'Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la qual es regulen els procediments i les



condicions generals per a la presentació de determinades autoliquidacions, declaracions informatives, declaracions censals, comunicacions i sol·licituds de devolució, de naturalesa tributària, havent de's tenir en compte el següent:

a. **Les autoliquidacions de l'impost sobre el patrimoni hauran de confeccionar-se des del formulari web del model 714** al que podrà accedir utilitzant l'opció "Servei tramitació de declaració de Patrimoni", disponible en la Seu electrònica de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, en l'adreça electrònica <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

b. La **presentació electrònica per Internet** pot realitzar-se utilitzant els següents sistemes electrònics d'identificació, autenticació i signatura:

- **Certificat electrònic reconegut emès** d'acord amb el que preveu l'article 2. a).1r de l'Ordre [HAP/2194/2013](#), de 22 de novembre.
- **Sistema CI@ve Mòbil** d'acord amb el que preveu l'article 2. a).2n de l'Ordre [HAP/2194/2013](#), de 22 de novembre.

Vegeu l'Ordre PRE /1838/2014, per la qual es publica l'Acord de Consell de Ministres, de 19 de setembre de 2014, pel qual s'aprova CI@ve, la plataforma comuna del Sector Públic Administratiu Estatal per a la identificació, autenticació i signatura electrònica mitjançant l'ús de claus concertades ([BOE](#) de 9 d'octubre).

- **Número de referència** : com en exercicis anteriors, podran també presentar-se electrònicament per Internet mitjançant la consignació del número d'identificació fiscal ([NIF](#)) de l'obligat tributari o obligat tributaris i del número o números de referència llocs a disposició del contribuent per l'Agència Estatal d'Administració Tributària per a l'[IRPE](#).

## Pagament del deute tributari de l'impost sobre el patrimoni

Sens perjudici de la possibilitat de sol·licitar l'ajornament o fraccionament del pagament previst en l'article 65 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, desenvolupat en els articles 44 i següents del Reglament General de Recaptació, aprovat pel Reial decret 939/2005, de 29 de juliol ([BOE](#) de 2 de setembre), el pagament del deute tributari resultant de l'impost sobre el patrimoni podrà realitzar-se **mitjançant càrrec o càrrec en compte o mitjançant domiciliació bancària** (tingui en compte que la domiciliació bancària podrà realitzar-se des del 3 d'abril fins al 26 de juny de 2024, tots dos inclosos).

Així mateix, el pagament o extinció dels deutes tributaris podrà realitzar-se:

- Mitjançant **l'entrega de béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol** que estiguin inscrits en l'Inventari General de Béns Mobles o en el Registre General de Béns d'Interès Cultural, d'acord amb el que disposa l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (Art. 36.dues Llei Imposada Patrimoni).

- **Per compensació amb crèdits tributaris reconeguts** per acte administratiu a favor del mateix obligat tributari, en els termes previstos en els articles 71 i següents de la Llei general tributària i d'acord amb les condicions i el procediment establerts en els articles 55 i següents del Reglament General de Recaptació.
- **Pagament, previ reconeixement de deute, mitjançant transferència bancària.**

**Novetat 2023:** *els contribuents que no disposin de compte obert en cap entitat de crèdit que actuï com a col·laboradora, podran realitzar la domiciliació bancària en una entitat no col·laboradora pertanyent a la Zona Única de Pagaments en Euros (Zona SEPA).*

*Vegeu pel que fa al cas l'Ordre HFP/387/2023, de 18 d'abril, per la qual es modifica l'Ordre EHA/1658/2009, de 12 de juny, per la qual s'estableixen el procediment i les condicions per a la domiciliació del pagament de determinats deutes a través de les entitats de crèdit que presten el servei de col·laboració en la gestió recaptatòria de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.*

**El contribuent que NO disposi d'un compte obert en alguna de les entitats de crèdit que actuïn com a col·laboradores en la gestió recaptatòria**, pot realitzar el pagament de la totalitat del deute tributari resultant de la declaració de l'impost sobre el patrimoni, previ reconeixement de la mateixa, mitjançant transferència bancària, d'acord amb el que disposa la Resolució de 18 de gener de 2021, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, per la qual es defineixen el procediment i les condicions per al pagament de deutes mitjançant transferències a través d'entitats col·laboradores en la gestió recaptatòria encomanada a l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

En cas que es detecti que la transferència ha estat efectuada des d'un compte obert en una entitat col·laboradora de l'AEAT, aquesta transferència serà retornada al seu compte d'origen i el pagament realitzat no produirà cap efecte, amb les conseqüències legals que això pogués suposar sobre el deute liquidat/autoliquidada. En aquest cas, ha de triar una altra modalitat de pagament.

Pot consultar més informació sobre aquest procediment de pagament per transferència en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ca\\_es/deudas-apremios-embargos-subastas/pagar-aplazar-consultar/pagos-transferencias-especial-extranjero.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ca_es/deudas-apremios-embargos-subastas/pagar-aplazar-consultar/pagos-transferencias-especial-extranjero.html)

Així mateix, com s'ha avançat, en els casos en què no disposi de compte obert en cap entitat de crèdit que actuï com a col·laboradora en la gestió recaptatòria, podrà efectuar el pagament mitjançant domiciliació en un compte obert en una entitat no col·laboradora de la Zona Única de Pagaments en Euros (Zona SEPA) en els termes previstos en l'Ordre EHA/1658/2009, de 12 de juny.

En aquells casos en els que el contribuent no efectuï el pagament en el moment de la presentació de la declaració, en tractar-se d'un impost cedit les Comunitats Autònomes la tramitació de l'import que quedi pendent d'ingrés haurà de realitzar-se pel contribuent davant la Comunitat Autònoma corresponent a la seva residència habitual. A aquest efecte, haurà de sol·licitar-ho per escrit a la Comunitat Autònoma corresponent.

## **Responsabilitat del dipositari o gestor del subjecte passiu per obligació real**

### **Normativa: Art. 6.Tres Llei Imposada Patrimoni**

Quan hagin de presentar declaració per l'impost sobre el patrimoni els subjectes passius per obligació real, el dipositari o gestor dels béns o drets dels no residents respondrà solidàriament de l'ingrés del deute tributari corresponent a aquest impost pels béns o drets dipositats o de la qual gestió tingui encomanada, en els termes previstos en l'article 42 de la Llei general tributària.

# Capítol 2. Qüestions Generals

## Introducció

---

L'impost sobre el patrimoni es va establir per la Llei 19/1991, de 6 de juny, i va ser materialment exigible fins a 1 de gener de 2008, data a partir de la qual la Llei 4/2008, de 23 de desembre, per la qual se suprimeix el gravamen de l'impost sobre el patrimoni, es generalitza el sistema de devolució mensual en l'impost sobre el valor afegit i s'introdueixen altres modificacions en la normativa tributària (BOE de 25 de desembre), va eliminar l'obligació de contribuir pel mateix, mitjançant la fórmula d'establir una bonificació estatal del 100 per 100 sobre la seva quota íntegra i de derogar les obligacions formals relatives a l'autoliquidació de l'impost, la presentació de la declaració i, si escau, el pagament del deute tributari.

No obstant això, els efectes de la crisi econòmica, van portar a la seva recuperació, amb caràcter temporal a través del Reial Decret Llei 13/2011, de 16 de setembre (BOE de 17 de setembre) que tenia en compte inicialment el seu restabliment només per als anys 2011 i 2012.

A partir del seu restabliment es va ser prorrogant la seva aplicació per als successius exercicis fins que la **Llei 11/2020, de 30 de desembre**, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2021 (BOE de 31 de desembre) en la seva disposició derogatòria primera ha vingut a establir el **manteniment amb caràcter indefinit** de l'impost sobre el patrimoni. Per fer-ho, es deroga amb efectes 1 de gener de 2021 l'apartat segon de l'article únic del Reial Decret Llei 13/2011.

## L'impost sobre el patrimoni

---

### Normativa: Arts. 1, 2.1 i 3 Llei Impost Patrimoni

L' **impost sobre el patrimoni** és un tribut de caràcter directe i naturalesa personal que **grava el patrimoni net de les persones físiques**.

Constitueix el patrimoni net de la persona física el conjunt de béns i drets de contingut econòmic dels que la mateixa sigui titular, amb deducció de les càrregues i gravàmens que disminueixin el seu valor, així com dels deutes i obligacions personals de les que el seu titular hagi de respondre.

A més, es presumeix que formen part del patrimoni del subjecte passiu els béns i drets que haguessin pertangut al mateix en el moment de l'anterior meritació, llevat de prova de transmissió o pèrdua patrimonial.

**L'impost sobre el patrimoni s'aplica en tot el territori nacional**, sens perjudici dels règims tributaris forals de Concert i Conveni Econòmic vigents en els Territoris Històrics del País Basc i de la Comunitat Foral de Navarra, respectivament, i del que disposen els Tractats o Convenis Internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

## Cessió de l'impost sobre el patrimoni a les Comunitats Autònomes

---

### Normativa: Art.2.2. Llei Impost Patrimoni

**L'impost sobre el patrimoni és un impost rendiment del qual està cedit en la seva totalitat a les Comunitats Autònomes**, en els termes establerts en la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes (LOFCA), modificada per última vegada per la Llei orgànica 3/2009, de 18 de desembre (BOE de 19 de desembre), i en Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries (BOE de 19 de desembre).

Com a conseqüència de la cessió, **les Comunitats Autònomes podran assumir competències normatives sobre el mínim exempt, tipus de gravamen i deduccions i bonificacions de la quota**.

Les deduccions i bonificacions aprovades per les Comunitats Autònomes resultaran, en qualsevol cas, compatibles amb les establertes en la normativa estatal reguladora de l'impost i no podran suposar una modificació de les mateixes. Aquestes deduccions o bonificacions autonòmiques s'apliquen amb posterioritat a les regulades per la normativa de l'Estat.

Si les comunitats autònomes no fessin ús de les competències normatives sobre aquest impost, s'aplicarà, en la seva absència, la normativa de l'Estat.

D'altra banda, ha de tenir-se en compte que la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de Protecció Patrimonial de les Persones amb Discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària estableix, en la seva disposició addicional segona, que les Comunitats Autònomes podran declarar l'exempció en l'impost sobre el patrimoni dels béns i drets integrants del patrimoni protegit de les persones amb discapacitat.

Com a conseqüència de la introducció per la Llei 13/2023, de 24 de maig (BOE de 25 de maig) de la disposició addicional tercera en la Llei 41/2003, s'estableix la **presumpció** de què la persona amb discapacitat a benefici del qual es constitueix el patrimoni protegit és el titular dels béns i drets que integren aquest patrimoni i que les aportacions realitzades al mateix per persones diferents d'aquest titular constitueixen transmissions a aquest a títol lucratiu.

# Meritació de l'impost sobre el patrimoni

---

## Normativa: Art. 29 Llei Impost Patrimoni

**L'impost sobre el patrimoni es merita el dia 31 de desembre de cada any i afecta al patrimoni del que sigui titular el subjecte passiu en aquesta data.**

En conseqüència, en aquest impost no existeix un període impositiu pròpiament dit. Així, la defunció d'una persona un dia diferent del 31 de desembre determina que l'impost no es meriti en aquell exercici.

Assenyalar, finalment, que el cabal relict es grava com a part del patrimoni dels hereus o legataris, sense que en cap cas aquests hagin de presentar declaració de l'impost sobre el patrimoni pel mort.

## Qui estan subjectes a l'impost sobre el patrimoni?

---

### Subjectes passius per obligació personal

#### Normativa: Art. 5 Llei Impost Patrimoni

Són subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni per obligació personal:

A. Les persones físiques **que tinguin la seva residència habitual en territori espanyol**.

No obstant això, quan un resident en territori espanyol passi a tenir la seva residència en un altre país, podrà optar per seguir tributant per obligació personal a Espanya. Aquesta opció haurà d'exercitar-se mitjançant la presentació de la declaració per obligació personal en el primer exercici en el que hagués deixat de ser resident en territori espanyol.

B. **Persones físiques de nacionalitat espanyola amb residència habitual a l'estranger que són contribuents de l'IRPF.**

Són les persones físiques de nacionalitat espanyola, així com seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat, que tinguessin la seva residència habitual a l'estranger per la seva condició de:

- Membres de Missions diplomàtiques espanyoles, ja fos com Cap de la Missió, com membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la mateixa.
- Membres de les Oficines consulars espanyoles, ja fos com Cap de les mateixes o com a funcionari o personal de serveis que hi són adscrits, a excepció dels Vicecònsols honoraris o Agents consulars honoraris i del personal dependent dels mateixos.

- Titulars de càrrec o treball oficial de l'Estat espanyol com membres de les Delegacions i Representacions permanents acreditades davant Organismes Internacionals o que formin part de Delegacions o Missions d'observadors a l'estranger.
- Funcionaris en actiu que exerceixin a l'estranger un càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

No obstant això, les persones anteriorment relacionades no estaran subjectes a l'impost per obligació personal quan, no essent funcionaris públics en actiu o titulars de càrrec o treball oficial, ja tinguessin la seva residència habitual a l'estranger amb anterioritat a l'adquisició de qualsevol de les condicions enumerades en les lletres a) a d) anteriors.

En el cas dels cònjuges no separats legalment i els fills menors d'edat, no estaran subjectes a l'impost per obligació personal quan ja tinguessin la seva residència habitual a l'estranger amb anterioritat a l'adquisició pel cònjuge, el pare o la mare, de qualsevol de les condicions enumerades en les lletres a) a d) anteriors.

## Béns i drets que han de declarar-se

Amb caràcter general, aquests contribuents hauran de declarar el conjunt de béns i drets de contingut econòmic de què siguin titulars a 31 de desembre, independentment del lloc on es trobin situats els béns o puguin exercitar-se els drets, amb deducció de les càrregues i gravàmens de naturalesa real que disminueixin el valor dels respectius béns i drets, així com dels deutes i obligacions personals de les que hagi de respondre el declarant.

## Subjectes passius per obligació real

### Normativa: Art. 5. U.b) Llei Impost Patrimoni

Són subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni per obligació real:

#### A. Les persones físiques que **no tinguin la seva residència habitual a Espanya**.

Les persones físiques que no tinguin la seva residència habitual a Espanya i siguin titulars de béns o drets que estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en territori espanyol.

#### ***Especialitats de la tributació dels contribuents no residents en territori espanyol***

### Normativa: Disposició addicional quarta Llei Impost Patrimoni

Tots els contribuents no residents (i no només els que siguin residents en un Estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu) tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la Comunitat Autònoma on radiqui el major valor dels béns i drets de què siguin titulars i pels quals s'exigeixi l'impost, perquè estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en territori espanyol.

**Atenció:** si desitja optar per l'aplicació de la normativa autonòmica en matèria de l'Impost sobre Patrimoni hauran de marcar la casella **[3]** de la declaració i indicar en la casella **[8]** la Clau de la Comunitat Autònoma o de la Ciutat amb Estatut

*d'Autonomia en la que va tenir la seva residència habitual el 2023.*

## **B. Treballadors desplaçats a territori espanyol acollits al règim fiscal especial de l'article 93 de la Llei de l'IRPE**

**Són aquelles persones físiques que hagin adquirit la seva residència fiscal a Espanya** com a conseqüència del seu **desplaçament a territori espanyol** per motius de treball i que, a l'empara del que preveu l'article 93 de la Llei de l'IRPE, hagin optat per tributar per l'Impost sobre la Renda de no Residents, mantenint la condició de contribuents per l'IRPE, durant el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i els cinc següents.

**Important:** des de l'1 de gener de 2023 el règim fiscal especial previst en l'article 93 de la Llei de l'IRPE per a treballadors desplaçats a territori espanyol s'ha modificat per donar cabuda a nous col·lectius (treballadors a distància, emprenedors i professionals qualificats) i estendre la possibilitat de la seva aplicació a les persones integrants del nucli familiar de tals contribuents com són cònjuge, fills amb discapacitat o menors i el progenitor d'aquests, en el supòsit d'inexistència de vincle matrimonial. Com a conseqüència de l'anterior, si qualsevol d'ells optés per la tributació per l'Impost sobre la Renda de no Residents quedarà subjecte per obligació real en l'impost sobre el patrimoni, per la qual cosa només tributarà pels béns i drets situats, que poguessin exercitar-se o haguessin de complir-se en territori espanyol.

Per a aquests contribuents, l'article 93.1.c) de la Llei de l'IRPE disposa expressament que queden subjectes per obligació real a l'impost sobre el patrimoni.

Vegeu respecte al [règim fiscal especial per a treballadors desplaçats](#) a territori fiscal de l'article 93 de la Llei de l'IRPE el Capítol 2 del Manual pràctic de Renda.

En aquest cas, el subjecte passiu de l'impost sobre el patrimoni té dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la Comunitat Autònoma on tingui la seva residència que serà, donat el tenor del punt de connexió establert en la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes, la que correspon per a l'IRPE a la data de meritarse aquell. Per determinar en quin de les Comunitats Autònomes o Ciutats amb Estatut d'Autonomia té la seva [residència habitual](#) el contribuent vegeu el Capítol 2 del Manual pràctic de Renda.

**Important:** per als subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni acollits al règim fiscal especial de l'article 93 de la Llei de l'IRPE i per als quals siguin **no residents a Espanya** [y tributin per obligació real], **l'aplicació de la normativa autonòmica constitueix un dret i, per això, una opció**, que podran exercitar o no, si bé, en cas d'exercitar-la, hauran d'aplicar tota la normativa pròpia de l'Impost aprovada per aquesta Comunitat Autònoma. Per optar per l'aplicació de la normativa autonòmica en matèria de l'Impost sobre Patrimoni aquests contribuents haurà de consignar una **X** en la casella **[12]** o casella **[3]**, segons correspongui, de la declaració.



## Béns i drets que han de declarar-se

En ambdós casos, la declaració es referirà exclusivament als béns o drets de què siguin titulars, sempre que els mateixos estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en territori espanyol amb deducció de les càrregues i gravàmens de naturalesa real que afectin a aquests béns o drets, així com dels deutes per capitals invertits en els mateixos.

A tals efectes, es consideraran situats en territori espanyol els valors representatius de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, no negociats en mercats organitzats, actiu del qual estigui constituït en com a mínim el 50 per 100, de manera directa o indirecta, per béns immobles situats en territori espanyol.

Per realitzar el còmput de l'actiu, els valors nets comptables de tots els béns comptabilitzats se substituiran pels seus respectius valors de mercat determinats a la data de meritació de l'Impost.

En el cas de béns immobles, els valors nets comptables se substituiran pels valors que hagin d'operar com a base imposable de l'Impost en cada cas, conforme a les [regles que estableix l'article 10 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni](#).

En aquest cas, l'impost s'exigirà exclusivament per aquests béns o drets del subjecte passiu tenint en compte que només seran deduïbles les càrregues i gravàmens que afectin a aquests béns i drets que radiquin en territori espanyol o puguin exercitar-se o haguessin de complir-se en el mateix, així com els deutes per capitals invertits en els indicats béns.

**Recordi:** els subjectes passius, ja el siguin per obligació personal o per obligació real, només estan obligats a presentar la declaració per l'impost sobre el patrimoni corresponent a 2023 si la seva quota tributària, determinada d'acord amb les normes reguladores de l'impost i una vegada aplicades les deduccions o bonificacions que fossin procedents, resulti per ingressar, o quan, no donant-se aquesta circumstància, el valor dels seus béns o drets, determinat d'acord amb les normes reguladores de l'impost, resulti superior a 2.000.000 d'euros.

## Exempcions

---

### Exempcions autonòmiques dels béns i drets integrants del patrimoni protegit de les persones amb discapacitat

#### Presumpció:

Com a conseqüència de la introducció per la Llei 13/2023, de 24 de maig (BOE de 25 de maig) de la disposició addicional tercera en la Llei 41/2003, s'estableix la presumpció de que la persona amb discapacitat a benefici del qual es constitueix el patrimoni protegit és el titular dels béns i drets que integren aquest patrimoni i que les aportacions realitzades al mateix per persones diferents d'aquest titular constitueixen transmissions a aquest a títol lucratiu.

### Per a contribuents residents en la Comunitat Autònoma de Canàries

**Normativa: Art. 29 bis Text Refós de les disposicions legals vigents dictades per la Comunitat Autònoma de Canàries en matèria de tributs cedits, aprovat per Decret legislatiu 1/2009, de 21 d'abril**

A més de les exempcions anteriorment comentades, els contribuents residents en el territori de la Comunitat Autònoma de Canàries podran aplicar l'exempció dels béns i drets de contingut econòmic que compleixin els següents requisits:

- Que estiguin computats per a la determinació de la seva base imposable i,
- Que formin part del patrimoni especialment protegit del contribuent, constituït a l'empara de la Llei 41/2003, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària amb aquesta finalitat.

### Per a contribuents residents a la Comunitat de Castilla y León

**Normativa: Art. 11 Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat de Castilla y León en matèria de tributs propis i cedits, aprovat per Decret Legislatiu 1/2013, de 12 de setembre**

Igual que en el cas anterior, els contribuents residents en el territori de la Comunitat de Castilla y León podran aplicar l'exempció dels béns i drets de contingut econòmic que formin part del patrimoni especialment protegit del contribuent, constituït a l'empara de la Llei

41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària amb aquesta finalitat.

## Exempcions generals de l'article 4 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni

**Normativa: Art. 4 Llei Impost Patrimoni**

**Important:** en relació amb els béns i drets exempts que han d'incloure's en la declaració de l'impost sobre el patrimoni, han d'assenyalar-se les següents: la relació i valoració dels elements patrimonials exempts que corresponguin al patrimoni empresarial o professional, les participacions exemptes en entitats amb o sense cotització en mercats organitzats i l'habitatge habitual del contribuent. La resta d'elements patrimonials exempts no han d'incloure's en la declaració.

### 1. Béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol

**Normativa: Art. 4.Una Llei Imposada Patrimoni**

**Estan exempts i us béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol, que estiguin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o en l'Inventari General de Béns Mobles, així com aquells altres que hagin estat qualificats de Béns d'Interès Cultural pel Ministeri de Cultura, inscrits en el Registre corresponent.**

No obstant això, en el supòsit de Zones Arqueològiques i Llocs o Conjunts Històrics, els béns exempts són únicament els següents béns immobles:

- **En Zones Arqueològiques:** Els béns immobles inclosos com objecte d'especial protecció en l'instrument de planejament urbanístic a què es refereix l'article 20 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (BOE de 29 de juny).
- **En Llocs o Conjunts Històrics:** Els béns immobles que comptin amb una antiguitat igual o superior a cinquanta anys i estiguin inclosos en el Catàleg previst en l'article 86 del Reglament de Planejament Urbanístic com objecte de protecció integral en els termes previstos en l'article 21 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol.

### 2. Béns integrants del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes

**Normativa: Art. 4.Dues Llei Imposada Patrimoni**

**Estan exempts els béns integrants del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes, que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb el que estableix les seves normes reguladores.**

### 3. Determinats objectes d'art i antiguitats

#### Normativa: Art. 4.Tres Llei Imposada Patrimoni

A l'efecte de l'aplicació de l'exempció, **es consideren objectes d'art** les pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies o uns altres anàlegs, sempre que, en tots els casos, es tracti d'obres originals.

Així mateix, **es consideren antiguitats** els béns mobles, útils o ornamentals, exclosos els objectes d'art, que tinguin més de cent anys d'antiguitat i característiques originals de les quals fonamentals no haguessin estat alterades per modificacions o reparacions efectuades durant els cent últims anys.

#### Els objectes d'art i antiguitats que es declaren exempts són els següents:

##### 1. Aquells valor del qual sigui inferior a les quantitats que s'indiquen:

- 90.151,82 euros quan es tracti d'obres pictòriques i escultòriques amb menys de cent anys d'antiguitat.
- 60.101,21 euros en el cas d'obres pictòriques amb cent o més anys d'antiguitat.
- 60.101,21 euros quan es tracti de col·leccions o conjunts d'objectes artístics, culturals i antiguitats.
- 42.070,85 euros quan es tracti d'obres escultòriques, relleus i sota relleus amb cent o més anys d'antiguitat.
- 42.070,85 euros en els casos de col·leccions de dibuixos, gravats, llibres, documents i instruments musicals.
- 42.070,85 euros quan es tracti de mobiliari.
- 30.050,61 euros en els casos de catifes, tapissos i teixits històrics.
- 18.030,36 euros quan es tracti de dibuixos, gravats, llibres impresos o manuscrits i documents unitaris en qualsevol suport.
- 9.015,18 euros en els casos d'instruments musicals unitaris de caràcter històric.
- 9.015,18 euros en els casos d'objectes de ceràmica, porcellana i vidre antics.
- 6.010,12 euros quan es tracti d'objectes arqueològics.

2. Els que hagin estat cedits pels seus propietaris en dipòsit permanent per un període no inferior a tres anys a Museus o Institucions Culturals sense fi de lucre, per a la seva exhibició pública, mentre es trobin dipositats.

3. L'obra pròpia dels artistes mentre romangui en el patrimoni de l'autor.

## 4. Aixovar domèstic

### Normativa: Art. 4.Quatre Llei Impost Patrimoni

Està exempt l'**aixovar domèstic**, entenent-se com a tal els efectes personals i de la llar, estris domèstics i altres béns mobles d'ús particular del subjecte passiu.

#### S' exceptuen:

- Les joies,
- Les pells de caràcter sumptuari, automòbils,
- Els vehicles de dos o tres rodes amb cilindrada igual o superior a 125 centímetres cúbics,
- Les embarcacions d'esbargiment o d'esports nàutics,
- Les aeronaus, i

Vegeu sobre això en les regles de valoració dels béns i drets del Capítol 3 d'aquest Manual l'apartat "[Vehicles, joies, pells de caràcter sumptuari, embarcacions i aeronaus](#)".

- Els objectes d'art i antiguitats.

Vegeu sobre això en les regles de valoració dels béns i drets del Capítol 3 d'aquest Manual l'apartat "[Objectes d'art i antiguitats](#)".

## 5. Drets de contingut econòmic

### Normativa: Art. 4.Cinc Llei Imposada Patrimoni

Es consideren exempts els drets de contingut econòmic en els següents instruments:

- Els drets consolidats dels partícips i els drets econòmics dels beneficiaris en un pla de pensions.
- Els drets de contingut econòmic que corresponguin a primes satisfetes als plans de previsió assegurats definits en l'article 51.3 de la Llei de l'IRPF.

D'acord amb l'esmentat article 51.3 de la Llei de l'IRPF, els plans de previsió assegurats es defineixen legalment com contractes d'assegurança que han de complir els següents requisits:

- a. El contribuïent haurà de ser el prenedor, assegurat i beneficiari. No obstant això, en el cas de defunció, podrà generar dret a prestacions en els termes previstos en la normativa reguladora dels plans i fons de pensions.

- b. Les contingències cobertes hauran de ser únicament les previstes en l'article 8.6 del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2002, de 29 de novembre (jubilació; incapacitat laboral total i permanent per a la professió habitual o absoluta i permanent per a qualsevol treball, i la gran invalidesa; defunció del partícip o beneficiari i dependència severa o gran dependència del partícip), havent de tenir com cobertura principal la de jubilació en els termes establerts en l'article 49.1 del Reglament de l'IRPE.
  - c. Aquest tipus d'assegurances tindrà obligatòriament que oferir una garantia d'interès i utilitzar tècniques actuàries.
  - d. En el condicionat de la pòlissa es farà constar de manera expressa i destacada que es tracta d'un pla de previsió assegurat. La denominació Pla de Previsió Assegurat i les seves sigles queden reservades als contractes d'assegurança que compleixin els requisits previstos en aquesta Llei.
  - e. Els prenedors dels plans de previsió assegurats podran, mitjançant decisió unilateral, mobilitzar la seva provisió matemàtica a un altre pla de previsió assegurat del que siguin prenedors, o a un o diversos plans de pensions del sistema individual o associat dels que siguin partícips. Una vegada assolida la contingència, la mobilització només serà possible si les condicions del pla el permeten. El procediment per efectuar la mobilització de la provisió matemàtica es regula en l'article 49.3 del Reglament de l'IRPE.
- Els drets de contingut econòmic que corresponguin a aportacions realitzades pel subjecte passiu als plans de previsió social empresarial regulats en l'article 51.4 de la Llei de l'IRPE.

D'acord amb l'article 51.4 de la Llei de l'IRPE, els plans de previsió social empresarial, en qualsevol cas, hauran de complir els següents requisits:

- a. Seran d'aplicació a aquest tipus de contractes d'assegurança els principis de no discriminació, capitalització, irrevocabilitat d'aportacions i atribució de drets establerts en el número 1 de l'article 5 del Text Refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2002, de 29 de novembre.
  - b. La pòlissa establirà les primes que hagi de satisfer el prenedor, les quals seran objecte d'imputació als assegurats.
  - c. En el condicionat de la pòlissa ha de constar de manera expressa i destacada que es tracta d'un Pla de Previsió Social Empresarial, quedant reservada aquesta denominació als contractes d'assegurança que compleixin els requisits legalment establerts.
  - d. Les contingències cobertes hauran de ser únicament les previstes en l'article 8.6 del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions (jubilació; incapacitat laboral total i permanent per a la professió habitual o absoluta i permanent per a qualsevol treball, i la gran invalidesa; defunció i dependència severa o gran dependència del partícip), havent de tenir com cobertura principal la de jubilació en els termes establerts en l'article 49.1 del Reglament de l'IRPE.
  - e. Els plans de previsió social empresarial tindran obligatòriament que oferir una garantia d'interès i utilitzar tècniques actuàries.
- Els drets de contingut econòmic derivats de les primes satisfetes pel subjecte passiu als contractes d'assegurança col·lectiva, diferents dels plans de previsió social empresarial, que instrumentin els compromisos per pensions assumides per les empreses, en els termes previstos en la disposició addicional primera del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, i en la seva normativa de desenvolupament, així com els derivats de les primes satisfetes pels empresaris als esmentats contractes d'assegurança col·lectiva.

- Els drets de contingut econòmic que corresponguin a primes satisfetes a les assegurances privades que cobreixin la dependència definides en l'article 51.5 de la Llei de l'IRPF.

Es tracta de les primes satisfetes a les assegurances privades que cobreixin exclusivament el risc de dependència severa o de gran dependència conforme al que disposa la Llei de promoció de l'autonomia personal i atenció a les persones en situació de dependència.

- Els drets de contingut econòmic derivats de les aportacions a productes paneuropeus de pensions individuals regulats en el Reglament (UE) 2019/1238 del Parlament Europeu i del Consell, de 20 de juny de 2019, relatiu a un producte paneuropeu de pensions individuals.

La disposició final 2 de la Llei 12/2022, de 30 de juny, de regulació per a l'impuls dels plans de pensions de treball, per la qual es modifica el text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2002, de 29 de novembre (BOE de l'1 de juliol), ha afegit una nova lletra f) a l'article 4.Cinc de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni per declarar exempts productes paneuropeus de pensions individuals regulats en el Reglament (UE) 2019/1238 del Parlament Europeu i del Consell.

**Recordi** : quan la Llei de l'impost sobre el Patrimoni estableix l'exempció dels drets consolidats dels partícips i els drets econòmics dels beneficiaris en un pla de pensions, es refereix únicament als plans de pensions regulats en els capítols I a II del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions així com als previstos en la Secció segona del seu Capítol X (fons de pensions de treball espanyols en uns altres Estats membres) subjectes a la legislació d'uns altres Estats membres i, des del 2 de juliol de 2022, a les aportacions a productes paneuropeus de pensions individuals regulats en el Reglament (UE) 2019/1238 del Parlament Europeu i del Consell, de 20 de juny de 2019, relatiu a un producte paneuropeu de pensions individuals.

Per tant, els drets consolidats i drets econòmics de plans de pensions constituïts en **Estats no membres de la Unió Europea** no podran beneficiar-se d'aquesta exempció.

## 6. Drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial

### Normativa: Art. 4.Sis Llei Imposada Patrimoni

**Estan exempts els drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial**, mentre romanguin en el patrimoni de l'autor i, **en el cas de la propietat industrial**, sempre que no estiguin afectes a activitats empresarials.

#### Precisions:

- La propietat industrial protegeix marques i noms comercials, patents i models d'utilitat, dissenys industrials i topogràfiques de semiconductors (Font: Oficina Espanyola de patents i marques).
- La propietat intel·lectual és el conjunt de drets que corresponen als autors i altres titulars (artistes, productors, organismes de radiotelevisió..) respecte de les obres i prestacions fruit de la seva creació, i amb ella es pretén protegir les creacions originals literàries, artístiques o científiques expressades en qualsevol mitjà, com ara llibres, escrits, composicions musicals, obres dramàtiques, coreografies, obres

audiovisuals, escultures, obres pictòriques, plans, maquetes, mapes, fotografies, programes d'ordinador i bases de dades. També protegeix les interpretacions artístiques, els fonogrames, els gravacions audiovisuals i les emissions de radiodifusió. (Font: Ministeri de Cultura i Esport).

## 7. Valors pertanyents a no residents

### Normativa: Art. 4.Set Llei Imposada Patrimoni

**Estan exempts els** valors pertanyents a no residents rendiments dels quals estiguin exempts en virtut del que disposa l'article 14 del text refós de la Llei de l'impost sobre la Renda de no Residents, aprovat pel Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març.

D'acord amb el que disposa l'esmentat article 14 del text refós de la Llei de l'impost sobre la Renda de no Residents estaran exempts, entre altres:

- Els guanys patrimonials derivats de béns mobles obtinguts sense mediació d'establiment permanent, per residents en un altre Estat membre de la Unió Europea o en un altre Estat integrant de l'Espai Econòmic Europeu o per establiments permanents d'aquests residents situats en un altre Estat membre de la Unió Europea o en un altre Estat integrant de l'Espai Econòmic Europeu.

En el cas d'Estats que formin part de l'Espai Econòmic Europeu que no siguin Estats membres de la Unió Europea, s'aplicarà l'anterior sempre que existeixi un efectiu intercanvi d'informació tributària en els termes previstos en la disposició addicional primera.4 de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal.

El que disposa el paràgraf anterior no resultarà d'aplicació als guanys patrimonials derivats de la transmissió d'accions, participacions o altres drets en una entitat en els següents casos:

1. Que l'actiu de l'entitat consisteixi principalment, directament o indirectament, en béns immobles situats en territori espanyol.
2. En el cas de contribuents persones físiques, que, en algun moment anterior, durant el període de 12 mesos precedent a la transmissió, el contribuent hagi participat, directament o indirectament, en com a mínim el 25 per 100 del capital o patrimoni de l'entitat.
3. En el cas d'entitats no residents, que la transmissió no compleixi els requisits per a l'aplicació de l'exempció prevista en l'article 21 de la Llei de l'impost sobre Societats.

Tampoc serà d'aplicació l'esmentada exempció quan es tracti de guanys patrimonials obtinguts a través dels països o territoris qualificats de jurisdicció no cooperativa.

**Atenció:** tingui-se en compte que la Llei 11/2021, de 9 de juliol, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, de transposició de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, de modificació de diverses normes tributàries i en matèria de regulació del joc (BOE de 10 de juliol) ha modificat la disposició addicional primera de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, per introduir la definició de país i territori que tenen la consideració de jurisdicció no cooperativa que substitueix a la de paradís fiscal, de baixa o nul·la tributació i d'efectiu intercanvi d'informació tributària.



*Així mateix, estableix que les referències efectuades en la normativa a paradisos fiscals, a països o territoris amb els que no existeixi efectiu intercanvi d'informació, o de nul·la o baixa tributació s'entendran efectuades a la definició de jurisdicció no cooperativa de la disposició addicional primera d'aquesta Llei.*

- Els rendiments derivats del Deute Públic, obtinguts sense mediació d'establiment permanent a Espanya.
- Les rendes derivades de valors emesos a Espanya per persones físiques o entitats no residents sense mediació d'establiment permanent, sigui quin sigui el lloc de residència de les institucions financeres que actuïn com agents de pagament o mitjancin en l'emissió o transmissió dels valors.

No obstant això, quan el titular dels valors sigui un establiment permanent en territori espanyol, les rendes a què es refereix el paràgraf anterior quedaran subjectes a aquest impost i, si escau, al sistema de retenció a compte, que es practicarà per la institució financera resident que actuï com dipositària dels valors.

- Les rendes derivades de les transmissions de valors o el reemborsament de participacions en fons d'inversió realitzats en algun dels mercats secundaris oficials de valors espanyols, obtingudes per persones físiques o entitats no residents sense mediació d'establiment permanent en territori espanyol, que siguin residents en un Estat que tingui subscrit amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació.

## 8. Patrimoni empresarial i professional

**Normativa: Art. 4.Vuit.Una Llei Imposada Patrimoni, i 1 a 3 Reial decret 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es determinen els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per a l'aplicació de les exempcions corresponents en l'impost sobre el patrimoni**

**Està exempt el patrimoni empresarial i professional**, que inclou els béns i drets de les persones físiques necessaris per al desenvolupament de la seva activitat econòmica, empresarial o professional, sempre que aquesta s'exerceixi habitualment, personal i directa pel contribuent i constitueixi la seva principal font de renda.

L'aplicació de l'exempció està condicionada al fet que en la data de meritació de l'impost (31 de desembre) es compleixin els següents requisits:

1. Que els béns i drets estiguin afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica, empresarial o professional, en els termes de l'article 29 de la Llei de l'IRPF i 22 del Reglament d'aquest impost.

S'entendrà que l'arrendament d'immobles constitueix activitat econòmica quan concorrin els requisits previstos en l'article 27.2 Llei de l'IRPF, això és, quan per a l'ordenació d'aquesta s'utilitzi, com a mínim, una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa.

D'acord amb les sentències del Tribunal Suprem de 12 de març i 10 de juny de 2009, la jubilació activa, en principi, no implica que l'empleat no pugui dedicar la jornada completa de manera exclusiva a gestionar l'activitat d'arrendament d'immobles, per la qual cosa no impedeix que, sempre que compleixi els requisits previstos en l'article 27.2 de la Llei de l'IRPF (això és, sempre que desenvolupi habitualment, personal i directa aquesta activitat d'arrendament), pugui resultar aplicable aquesta exempció de l'Impost de Patrimoni, sempre que es donin la resta de condicions previstes per això.

Els [criteris d'afectació](#) de béns i drets a l'exercici d'una activitat econòmica es comenten en el Capítol 6 del Manual pràctic de Renda.

2. Que l'activitat econòmica, empresarial o professional, a què aquests béns i drets estiguin afectes s'exerceixi habitualment, personal i directa pel contribuent titular dels mateixos.

No obstant això, estaran exempts els béns i drets comuns a ambdós cònjuges, quan s'utilitzin en el desenvolupament de l'activitat empresarial o professional de qualsevol dels cònjuges, sempre que es compleixin la resta de requisits exigits per la Llei.

A diferència de l'assenyalat per als béns comuns a ambdós cònjuges, en el cas d'entitats en règim d'atribució de rendes per poder gaudir de l'exempció dels elements afectes a l'activitat, és necessari que cada comuner, particip o soci realitzi la mateixa habitualment, personal i directa, d'acord amb la normativa de l'[IRPE](#), i que compleixi els altres restants requisits exigits. Per tant, el soci, comuner o particip ha d'exercir l'activitat habitualment, personal i directa, i ha de constituir la seva principal font de renda.

3. Que l'activitat econòmica, empresarial o professional, constitueixi la principal font de renda del contribuent.

S'entendrà que l'activitat empresarial o professional constitueix la principal font de renda quan, com a mínim, el 50 per 100 de l'import de la base imposable general i de l'estalvi de l'[IRPE](#) del contribuent, suma de les caselles **[0435]** i **[0460]** de la declaració de l'[IRPE](#), provingui de rendiments nets de les activitats empresarials o professionals de què es tracti.

A l'efecte del càlcul de la principal font de renda, no es computaran les remuneracions per les funcions de direcció que s'exerceixin en les entitats de les que, si escau, es posseeixin participacions exemptes d'aquest Impost, ni qualssevol altres remuneracions que portin causa de la participació del subjecte passiu en aquestes entitats.

En els casos de transmissions lucratives de participacions d'empresa familiar, per aplicar l'exempció de l'impost sobre el patrimoni, es requereix comparar la remuneració percebuda pel subjecte passiu amb la suma algebraica de la totalitat dels rendiments nets reduïts del treball i d'activitats empresarials i professionals.

4. Quan un mateix contribuent exerceixi dos o més activitats empresarials o professionals habitualment, personal i directa, l'exempció assolirà a tots els béns i drets afectes a les mateixes, considerant-se que la principal font de renda ve determinada pel conjunt dels rendiments empresarials o professionals de totes elles.

**Important:** en el supòsit de menors d'edat o persones amb discapacitat que siguin titulars dels elements patrimonials afectes, els requisits exigits en els números 2 i 3 anteriors, es consideraran complerts quan s'ajustin als mateixos les seus representants legals.

## Exemple

El senyor A.H.C. desenvolupa en l'exercici 2023 habitualment, personal i directa una activitat empresarial de la que ha obtingut uns rendiments nets de 29.000 euros. La base imposable general i de l'estalvi de l'[IRPE](#) declarada pel senyor A.H.C. en aquest exercici ascendeix a 60.000 euros. El valor de tots els béns i drets afectes a l'activitat econòmica exercida, a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni, és de 200.000 euros.

El senyor A.H.C. ha percebut durant 2023 un total de 3.000 euros per l'acompliment de determinades funcions directives que li ha encomanat el Consell d'Administració d'una entitat en la que té participacions exemptes de l'impost sobre el patrimoni.

Determinar si els béns i drets del senyor A.H.C. afectes a l'activitat empresarial desenvolupada pel mateix estan o no exemptes en l'impost sobre el patrimoni el 2023.

### **Solució:**

Per al càlcul de la principal font de renda del senyor A.H.C. no es tenen en compte les retribucions percebudes per les funcions de direcció desenvolupades en l'entitat de la que posseeix participacions exemptes de l'impost sobre el patrimoni. Per tant, el 50 per 100 de la base imposable general i de l'estalvi de l'IRPF del contribuent ascendeix a:

50% de (60.000 – 3.000) = 28.500 euros

El rendiment net de l'activitat d'aquest exercici ascendeix a 29.000 euros, que és superior al 50 per 100 de la base imposable de l'IRPF del contribuent. Per consegüent, els béns i drets afectes a l'activitat empresarial estan exemptes de l'impost sobre el patrimoni en l'exercici 2023.

**Comentari** : en dependre d'un determinat nivell de rendiments, pot succeir que un mateix contribuent tingui dret a l'exempció en un determinat exercici i no en el següent.

## **9. Participacions en determinades entitats**

**Normativa** : Art. 4.Vuit.Dues Llei Imposada Patrimoni, i 4 a 6 Reial decret 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es determinen els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per a l'aplicació de les exempcions corresponents en l'impost sobre el patrimoni

Estan exemptes les participacions en determinades entitats, amb o sense cotització en mercats organitzats, excloses les participacions en Institucions d'Inversió Col·lectiva que compleixin els requisits i condicions que s'indiquen a continuació i fins a la quantia exempta que es comenta també en un dels apartats següents:

### **Requisits i condicions perquè resulti d'aplicació l'exempció**

Perquè resulti d'aplicació l'exempció, han de complir-se, a la data de meritació de l'impost (31 de desembre), els següents requisits i condicions:

1. Que l'entitat, sigui o no societària, realitzi una activitat econòmica i no tingui per activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari.

S'entendrà que una entitat gestiona un patrimoni mobiliari o immobiliari i que, per tant, no realitza una activitat econòmica quan concorren, durant més de 90 dies de l'exercici social, qualsevol de les següents condicions:

- Que més de la meitat del seu actiu estigui constituït per valors o

- Que més de la meitat del seu actiu no estigui afecte a activitats econòmiques.

Per determinar si existeix activitat econòmica o si un element patrimonial es troba afecte a ella, s'estarà al que disposa l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Vegeu a aquests efectes els articles 27 i 29 de la Llei de l'IRPF i 22 del Reglament de l'IRPF.

Tant el valor de l'actiu com el dels elements patrimonials no afectes a activitats econòmiques serà el que es dedueixi de la comptabilitat, sempre que aquesta reflecteixi fidelment la veritable situació patrimonial de la societat.

En el cas d'**entitats de grup**, és necessari que els requisits continguts en l'article 27. 2 de la Llei de l'IRPF es compleixin estricta, directa i exclusivament per cadascuna de les societats de la qual exempció es pretén, sense que els mateixos puguin entendre's complerts a través d'una tercera societat que, independentment del grau de vinculació que ostenti amb les referides societats, exerciu la tasca de gestió. Per tant, als efectes de veure si l'entitat arrendadora (que forma part d'un Grup) té o no usat, no s'aplica la doctrina laboral del Tribunal Suprem de considerar al Grup de Societats com ocupador únic, per la qual cosa no podrà dir-se que l'arrendadora tingui empleat perquè el tingui una altra entitat del Grup a la que té encomanada la gestió del seu patrimoni. Vegeu sobre això el criteri establert pel TEAC en la seva Resolució de 30 de juny de 2010 (Reclamació número 00/03979/2009, i reiterat en la seva Resolució de 23 de març de 2011, Reclamació número 00/00075/2009.

**A l'efecte de determinar la part de l'actiu que està constituïda per valors o elements patrimonials no afectes**, no es computaran els valors següents:

- Els posseïts per acomplir obligacions legals i reglamentàries.
- Els que incorporin drets de crèdit nascuts de relacions contractuals establertes com a conseqüència del desenvolupament d'activitats econòmiques.
- Els posseïts per societats de valors com a conseqüència de l'exercici de l'activitat constitutiva del seu objecte.
- Els que atorguin, com a mínim, el 5 per 100 dels drets de vot i es posseeixin amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació sempre que, a aquests efectes, es disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals, i l'entitat participada no estigui compresa en aquesta lletra.

Sens perjudici de l'anterior, no es computaran com a valors ni com a elements no afectes a activitats econòmiques aquells preu d'adquisició del qual no superi l'import dels beneficis no distribuïts obtinguts per l'entitat, sempre que aquests beneficis provenguin de la realització d'activitats econòmiques, amb el límit de l'import dels beneficis obtinguts tant en el propi any com en els últims 10 anys anteriors.

A aquests efectes, s'assimilen als beneficis procedents d'activitats econòmiques els dividendes que procedeixen dels valors a què es refereix l'últim incís del paràgraf anterior, quan els ingressos obtinguts per l'entitat participada siguin procedents, com a mínim el 90 per 100, de la realització d'activitats econòmiques.

Aquesta assimilació entre els dividendes procedents d'entitats participades i els beneficis procedents d'activitats econòmiques s'ha d'estendre a les rendes procedents de la transmissió de les participacions en entitats, quant en aquestes concorrin les circumstàncies assenyalades, per tal com aquestes rendes representen de manera indirecta els dividendes susceptibles de ser distribuïts en el present o en un futur per l'entitat participada.

2. **Que la participació del contribuent** en el capital de l'entitat sigui com a mínim del **5 per 100**, computada de forma individual, o del **20 per 100** conjuntament amb el seu cònjuge, ascendents, descendents o col·laterals de segon grau, ja tingui el parentesc el seu origen en la consanguinitat, en l'afinitat o en l'adopció.

Quan la participació en l'entitat sigui conjunta amb alguna o algunes de les persones anteriorment indicades, les funcions de direcció i les remuneracions derivades de la mateixa, hauran de complir-se, com a mínim, en una de les persones del grup de parentesc, sens perjudici que totes elles tinguin dret a l'exempció.

L'exempció continguda en l'article 4. Vuit. Dos de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni no s'entén aplicable als préstecs participatius contrets amb entitats mercantils, amb o sense cotització en mercats organitzats, en les condicions previstes en l'esmentat precepte, atès que no són equiparables els préstecs participatius i amb els fons propis d'entitats mercantils. Criteri fixat en el FJ.3r pel Tribunal Suprem en la seva Sentència de 30 de març de 2021, recaiguda en el recurs de cassació núm. 5341/2019 (ROJ: STS 1255/2021).

Per part seva, la Sentència del Tribunal Suprem de 14 de juliol de 2016, recurs de cassació núm. 2330/2015 (ROJ: STS 3776/2016) en seu FJ6º estableix que d'aquest requisit no resulta l'obligació de què el subjecte que exerceixi les funcions de direcció hagi de ser titular de les participacions, podent pertànyer aquestes al grup familiar. Una vegada que un membre del grup familiar compleixi aquest requisit, tots els membres del grup tindran dret a l'exempció. Vegeu en el mateix sentit la Sentència del Tribunal Suprem de 26 de maig de 2016, recurs de cassació núm. 4027/2014 (ROJ: STS 2378/2016).

3. **Que el contribuent exerceixi efectivament funcions de direcció en l'entitat.** A aquests efectes, es consideraran funcions de direcció, que hauran d'acreditar-se fefaentment mitjançant el corresponent contracte o nomenament, els càrrecs de: President, Director General, Gerent, Administrador, Directors de Departament, consellers i membres del Consell d'Administració o òrgan equivalent, sempre que l'acompliment de qualsevol d'aquests càrrecs impliqui una efectiva intervenció en les decisions de l'empresa.

En cas que els titulars de les accions o participacions siguin menors d'edat o persones amb discapacitat, aquesta condició es considerarà complerta quan s'ajustin a la mateixa la seva representant legal.

4. **Que, per les funcions de direcció exercides en l'entitat, el contribuent percebi una remuneració que representi més del 50 per 100** de la totalitat dels seus rendiments nets del treball i d'activitats econòmiques corresponents a l'exercici 2023.

El rellevant no és tant la denominació del càrrec, sinó que aquest càrrec impliqui funcions d'administració, gestió, direcció, coordinació i funcionament de la corresponent organització. Criteri assegut pel Tribunal Suprem en Sentència de 18 de gener de recaiguda en el recurs de cassació per a la unificació de doctrina 2316/2015.

A l'efecte de determinar aquest percentatge, no es computaran els rendiments de les activitats econòmiques exercides habitualment, personal i directa pel contribuent béns dels quals i drets afectes gaudeixin d'exempció per aquest impost.

Quan una mateixa persona sigui directament titular de participacions en diverses entitats en les quals concorrin els requisits i condicions anteriorment esmentats, el còmput del percentatge del 50 per 100 s'efectuarà de forma separada respecte de cadascuna d'aquestes entitats. És a dir, sense incloure entre els rendiments derivats de l'exercici de les funcions de direcció els obtinguts en unes altres entitats.

**Atenció:** complerts els requisits comentats, poden aplicar l'exempció, a més del titular de la plena propietat o de la nua propietat de les accions i participacions, el titular del dret d'usdefruit vitalici sobre les mateixes.

## Quantia exempta

Complerts els requisits i condicions esmentades, **l'exempció assoleix a la totalitat del valor de les participacions**, sempre que la totalitat del patrimoni net de l'entitat es trobi afecte a l'activitat econòmica exercida.

En aquest cas, per determinar l'import de l'exempció han de tenir-se en compte les següents regles:

- Tant el valor dels actius com el dels deutes de l'entitat, serà el que es dedueixi de la seva comptabilitat, sempre que aquesta reflecteixi fidelment la veritable situació patrimonial de l'entitat, determinant-se aquests valors, en defecte de comptabilitat, d'acord amb els criteris de l'impost sobre el patrimoni.
- Per determinar si un element patrimonial es troba o no afecte a una activitat econòmica, s'estarà al que disposen els articles 29 de la Llei de l'IRPF i 22 del seu Reglament
- En les operacions de préstec de valors, els valors cedits en préstec no es computen pel prestadora als efectes d'aquesta exempció.

No obstant això, si en el patrimoni de l'entitat existeixen béns i drets que no es troben afectes al desenvolupament de cap activitat econòmica, l'exempció només assolirà al valor de les participacions en la part que correspongui a la proporció existent entre els actius afectes a l'exercici d'una activitat econòmica, minorats en l'import dels deutes derivades de l'activitat, i el valor total del patrimoni net de l'entitat.

A aquests efectes no es consideren elements afectes els destinats exclusivament a l'ús personal del subjecte passiu o de qualsevol dels integrants del grup de parentesc a què es refereix el número 3r anterior, ni aquells que estiguin cedits per preu inferior al de mercat a persones o entitats vinculades d'acord amb el que disposa l'article 18 de la LIS.

En tals supòsits, per determinar el valor de les participacions exemptes pot utilitzar-se la següent fórmula:

**Valor de les participacions x (valor net dels actius afectes ÷ valor patrimoni net de l'activitat)**

## Exemple: Exempció de participacions en determinades entitats

La senyora V.G.C. ha obtingut en l'exercici 2023 rendiments nets del treball per un import de 50.000 euros.

Així mateix, ha obtingut 120.000 euros en concepte de rendiments nets derivats de l'exercici d'una activitat professional que desenvolupa habitualment, personal i directa. Els béns i drets afectes a l'exercici d'aquesta activitat estan exempts en aquest exercici de l'impost sobre el patrimoni en complir-se els requisits exigits a l'efecte.

La senyora V.G.C., participa, a més, amb un percentatge del 33 per 100 en el capital social de les societats anònimes "Alfa" i "Beta", que no cotitzen en borsa ni estan sotmeses al règim de societats patrimonials.

En ambdues societats exerceix funcions de direcció, percebent per això en l'exercici 2023 en concepte de rendiments del treball les següents retribucions:

- SA "Alfa": 15.000 euros.
- SA "Beta": 76.000 euros.

D'acord amb la comptabilitat de la SA "Beta", degudament auditada, el valor net dels actius de l'entitat afectes al desenvolupament de l'activitat econòmica ascendeix a 2.000.000 d'euros, en l'exercici 2023 essent 2.600.000 euros el valor total del patrimoni net de l'entitat en aquest exercici. Així mateix, d'acord amb les dades comptables de l'entitat, el valor de la participació de la senyora V.G.C., a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni, ascendeix a 150.000 euros.

Determinar el valor de les participacions exemptes en l'impost sobre el patrimoni en l'exercici 2023.

## Solució

### 1. Percentatge de participació:

La titular de les participacions compleix el percentatge mínim de participació exigida per a l'aplicació de l'exempció a cadascuna de les dues societats.

### 2. Percentatge de les retribucions per les funcions de direcció exercides al si de cada entitat:

- SA "Alfa":  $15.000 \times 100 \div 65.000 = 23,08$  per 100
- SA "Beta":  $76.000 \times 100 \div 126.000 = 60,32$  per 100

El còmput del percentatge de les retribucions es realitza de forma separada per a cadascuna de les entitats, sense computar-se en ambdós casos els rendiments nets de l'activitat econòmica exercida per la senyora V.G.C., béns dels quals i drets afectes gaudeixen de l'exempció en l'impost sobre el patrimoni, ni tampoc els obtinguts en l'altra entitat.

A la vista dels percentatges obtinguts, només és procedent l'exempció de les participacions en la SA "Beta", en ser les retribucions per les funcions de direcció desenvolupades en aquesta societat superiors al 50 per 100 dels rendiments nets del treball obtinguts en l'exercici 2023.

### 3. Determinació de l'import exempt de les participacions:

En existir dins el balanç de la SA "Beta" béns i drets que no es troben afectes a l'exercici de l'activitat econòmica, el valor concret de les participacions exemptes es determina de la següent manera:

$150.000 \times 2.000.000 \div 2.600.000 = 115.384,62$  euros.

## 10. Habitatge habitual del contribuent

**Normativa: Art. 4. Quatre Llei Impost Patrimoni**

**Està exempta l'habitatge habitual del contribuent, amb un import màxim de 300.000 euros.**

L'exempció s'aplicarà pel subjecte passiu que ostenti sobre l'habitatge habitual el dret de propietat, ple o compartit, o un dret real d'ús o gaudi sobre la mateixa (usdefruit, ús o habitació).

Els contribuents que siguin titulars de drets que no donin lloc a l'ús i gaudi de l'habitatge habitual (com, per exemple, la nua propietat, que únicament confereix al seu titular el poder de disposició de l'habitatge, però no el seu ús i gaudi), no podran aplicar l'exempció de l'habitatge habitual.

A l'efecte de l'aplicació de l'exempció, té la consideració d'[habitatge habitual](#) aquella en la que el declarant resideixi durant un termini continuat de tres anys. No obstant això, s'entendrà que l'habitatge va tenir aquell caràcter quan, malgrat no haver transcorregut aquest termini, es produeixi la defunció del contribuent o concorrin circumstàncies que necessàriament exigeixin el canvi d'habitatge, com ara separació matrimonial, trasllat laboral, obtenció de primer treball o de treball més avantatjós o d'altres anàlogues.

## Titularitat dels elements patrimonials

**Normativa: Arts. 7 i 8 Llei Impost Patrimoni**

En configurar-se l'impost sobre el patrimoni com un impost estrictament individual i no existir la tributació conjunta ni l'acumulació de patrimonis dels cònjuges e fills menors, cal delimitar els criteris d'atribució i imputació dels elements patrimonials al subjecte passiu declarant. Pel que fa al cas, la Llei de l'impost estableix les següents regles:

### Criteri general i regles de titularitat en cas de matrimoni

#### Criteri general

Els béns i drets, així com les càrregues, gravàmens, deutes i obligacions s'atribuiran als subjectes passius segons les normes sobre titularitat jurídica aplicables en cada cas i en funció de les proves aportades per aquells o de les descobertes per l'Administració.



Quan no resulti degudament acreditada la titularitat dels béns o drets, així com de les càrregues, gravàmens, deutes i obligacions, l'Administració tributària tindrà dret a considerar com a titular a qui figuri com a tal en un registre fiscal o d'altres de caràcter públic.

Així mateix, es presumeix que formen part del patrimoni els béns i drets que haguessin pertangut al subjecte passiu en el moment de l'anterior meritació, llevat de prova de transmissió o pèrdua patrimonial.

## Regles de titularitat en cas de matrimoni

En cas de matrimoni, resulten d'aplicació les normes sobre titularitat jurídica dels béns i drets continguts en les disposicions reguladores del règim econòmic del matrimoni, així com els preceptes de la legislació civil aplicables en cada cas a les relacions patrimonials entre els membres de la família.

La titularitat dels béns i drets que, conforme a les disposicions o pactes reguladors del corresponent règim econòmic matrimonial, siguin comuns a ambdós cònjuges, s'atribuirà per meitat a cadascun d'ells, llevat que es justifiqui una altra quota de participació. Les càrregues, gravàmens, deutes i obligacions s'atribuiran als cònjuges d'acord amb el mateix criteri.

L'atribució entre cònjuges de béns i drets afectes a l'exercici d'activitats econòmiques, empresarials o professionals es comenta l'apartat relatiu a la formació del patrimoni brut en exposar la [valoració d'immobles afectes a activitats econòmiques](#) en el Capítol 3 d'aquest Manual de l'impost sobre el patrimoni.

## Supòsits especials de titularitat patrimonial

### Béns i drets d'entitats sense personalitat jurídica

Els béns i drets de què siguin titulars les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i altres entitats que, mancant de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, **s'atribuiran als socis comuns o partíciips**, segons les normes aplicables en cada cas i si aquestes no constessin a l'Administració, en forma fefaent, s'atribuiran per parts iguals.

### Béns o drets adquirits amb preu ajornat

#### Normativa: Art. 8.Una Llei Imposada Patrimoni

En l'adquisició de béns o drets amb contraprestació ajornada, en tot o en part, el valor de l'element patrimonial que resulti de les normes d'aquest impost **s'imputarà íntegrament a l'adquirent del mateix**, qui inclourà entre els seus deutes la part de la contraprestació ajornada.

Per part seva, el venedor inclourà entre els drets del seu patrimoni el crèdit corresponent a la part de la contraprestació ajornada.

És obvi que aquell ajornament en el cobrament, derivat de la lliure voluntat del venedor en acord amb el comprador, significa l'entrada en el patrimoni del primer d'un nou dret que, juntament amb l'import ja percebut, substitueix al que abans tenia sobre el bé alienat.

## Exemple

El senyor A.H.M. ven al senyor P.P.J. un local per 120.000 euros, rebent en metàl·lic 70.000 euros, que inverteix en accions admeses a negociació, i quedant ajornat la resta.

El valor de negociació mitjana durant el quart trimestre de l'any de les accions adquirides pel senyor A.H.M., ascendeix a 65.500 euros.

Determinar la declaració del comprador i venedor de l'esmentat local.

### Solució

#### Declaració del senyor P.P.J. (comprador):

- Altres immobles urbans (el local adquirit): 120.000
- Deutes deduïbles (el deute amb el senyor A.H.M.): – 50.000

#### Declaració del senyor A.H.M. (venedor):

- Accions admeses a negociació: 65.500
- Altres béns i drets (el crèdit contra el senyor P.P.J.): 50.000

## Venda de béns amb reserva de domini

### Normativa: Art. 8.Dues Llei Imposada Patrimoni

En cas de venda de béns amb reserva de domini, mentre la propietat no es transmeti a l'adquirent, el dret d'aquest es computarà per la totalitat de les quantitats que hagués entregat fins a la data de la meritació de l'impost, constituint aquestes quantitats deutes del venedor, que serà a qui s'imputi el valor de l'element patrimonial que resulti de les normes de l'impost.

## Exemple

El senyor A.P.H. ven al senyor J.P.A. un local, valorat a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni en 100.000 euros, per un import de 120.000 euros, amb pacte de reserva de domini, havent rebut a compte 70.000 euros, que inverteix en accions admeses a negociació valor de negociació del qual mitjana del quart trimestre és de 65.500 euros.

Determinar la declaració del comprador i venedor de l'esmentat local.

### Solució

#### Declaració del senyor J.P.A. (comprador):

Altres immobles i drets (import pagat a compte): 70.000

#### Declaració del senyor A.P.H. (venedor):

- Altres immobles urbans (el local): 100.000

- Accions admeses a negociació: 65.500
- Deutes deduïbles (cobrat a compte): – 70.000

## Esquema de liquidació de l'impost sobre el patrimoni

### Fase 1a

(+) P A TRIMONIO BRUT (Valor total dels béns i drets no exempts)  
(-) DEUTES DEDUÏBLES  
= **BASE IMPOSABLE (PATRIMONI NET)**

### Fase 2a

(-) REDUCCIÓ PER MÍNIM EXEMPT  
= **BASE LIQUIDABLE (PATRIMONI NET SUBJECTE A GRAV AMEN)**

### Fase 3a

(x) TIPUS APLICABLES SEGONS ESCALA DE GRAV AMEN  
= **QUOTA ÍNTEGRA**

### Fase 4a

(-) REDUCCIÓ PER LÍMIT CONJUNT AMB L'IRPF  
(-) DEDUCCIÓ PER IMPOSTOS SATISFETS A L'ESTRANGER  
(-) BONIFICACIÓ CEUTA I MELILLA  
(-) DEDUCCIONS A UTONÓMICAS  
(-) BONIFICACIONS A UTONÓMICAS  
= **QUOTA RESULTANT (PER INGRESSAR O ZERO)**

## Capítol 3. Determinació de la base imposable (patrimoni net)

### Qüestió prèvia: regles per a la valoració dels elements patrimonials adquirits, situats o dipositats a l'estranger

Abans d'entrar a comentar cadascun dels criteris de valoració legalment establerts és convenient assenyalar, com qüestió prèvia, les regles que han d'utilitzar-se per procedir a la valoració dels elements patrimonials adquirits, situats o dipositats a l'estranger.

En el supòsit d'elements patrimonials adquirits, situats o dipositats a l'estranger, per expressar la valoració dels mateixos en euros a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni hauran de tenir-se en compte, si escau, les següents regles particulars:

#### 1. Elements patrimonials regles de valoració de les quals atenen al valor d'adquisició.

Tractant-se d'elements patrimonials preu del qual, contraprestació o valor d'adquisició estigui xifrat originàriament en moneda diferent de l'euro i sigui alguna d'aquestes magnituds per la qual hagin de computar-se a l'efecte d'aquest impost, el contravalor en euros haurà de determinar-se:

- a. En cas de monedes diferents de les dels Estats membres de la Unió Europea que han adoptat l'euro, en funció del tipus de canvi oficial de l'euro corresponent a la data de la meritació de l'impost publicat pel Banc Central Europeu o, si no, l'últim tipus de canvi oficial publicat amb anterioritat.

Vegeu la Resolució de 28 de desembre de 2023, del Banc d'Espanya, per la qual es publiquen els canvis de l'euro corresponents al dia 28 de desembre de 2023, publicats pel Banc Central Europeu, que tindran la consideració de canvis oficials, d'acord amb el que disposa l'article 36 de la Llei 46/1998, de 17 de desembre, sobre la Introducció de l'Euro ([BOE 29-12-2023](#)).

Si no existís tipus de canvi oficial, es prendrà com a referència el valor de mercat de la unitat monetària de què es tracti.

- b. En el cas de monedes dels Estats membres de la Unió Europea que van adoptar l'euro, en funció dels tipus de conversió irrevocablement fixats entre l'euro i la moneda de què es tracti continguts en el Reglament ([CE](#)) número 2866/98 del Consell, de 31 de desembre

de 1998 (DOTZE de 31/12/98), tenint en compte per a la seva conversió i arrodoniment les regles establertes pel Reglament (CE) núm. 1103/97, del Consell, de 17 de juny, sobre determinades disposicions relatives a la introducció de l'euro.

## 2. Valoració dels béns immobles situats a l'estranger.

En el supòsit de béns immobles situats a l'estranger, hauran de declarar-se en aquest impost pel contravalor en euros del preu, contraprestació o valor d'adquisició, determinat conforme a l'indicat en la regla 1a anterior.

## 3. Dipòsits en compte en moneda diferent de l'euro.

Els dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini, es computaran pel saldo que llancin a la data de meritació de l'impost, llevat que aquell resultatés inferior al saldo mitjà corresponent a l'últim trimestre de l'any, cas en què s'aplicarà aquest últim.

A aquests efectes, el càlcul del saldo mitjà s'efectuarà en la moneda de què es tracti, d'acord amb el que preveu l'article 12 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, determinant-se a continuació el seu contravalor en euros conforme a la regla 1a.

Respecte a l'article 12 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni vegi's l'apartat de "[Dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini, comptes financers i altres tipus d'imposicions en compte](#)" dins l'apartat "Formació del Patrimoni brut: regles de valoració dels béns i drets" d'aquest mateix Capítol.

## 4. Valors mobiliaris negociats en mercats organitzats situats a l'estranger.

No existeix ni en la normativa tributària ni en la normativa financera espanyola relativa als valors negociables, cap definició de "mercat organitzat".

No obstant això, en l'àmbit financer, usualment, es coneix com "mercats organitzats" a aquells mercats en els que existeix un conjunt de normes i reglamentacions que determinen el seu funcionament.

Des d'aquesta òptica, el concepte de "mercat organitzat" és més ampli que el de "mercat secundari oficial" o "mercat regulat" al que es refereix l'article 42, apartat 2 a) de la Llei 6/2023, de 17 de març, dels Mercats de Valors i dels Serveis d'Inversió, (BOE de 18 de març), ja que, quan es tracta d'accions o participacions en entitats, inclou també als denominats "sistemes multilaterals de negociació", quant mercats dotats d'una autoregulació que estableix la seva estructura i sistema de funcionament.

Respecte als sistemes multilaterals de negociació, la seva definició cal buscar-la en la nova Llei de Mercat de Valors i dels Serveis d'Inversió, Llei 6/2023 de 17 de març, en el seu article 42.2 lletra b), que disposa:

*"b) «sistema multilateral de negociació» (SMN): sistema multilateral, operat per una empresa de serveis d'inversió o per un organisme rector del mercat, que permet reunir —dins el sistema i segons normes no discrecionals— els diversos interessos de compra i de venda sobre instruments financers de múltiples tercers per donar lloc a contractes, de conformitat amb aquest Títol".*

D'acord amb l'anterior es pot afirmar que el concepte de “mercats organitzats” a què es refereix l'article 15 de la Llei 19/1991 és més ampli que el de mercat secundari oficial o mercat regulat i inclou els denominats “sistemes multilaterals de negociació”.

Així es desprèn també de la inclusió en l'Ordre que anualment aprova la relació de valors negociats amb el seu valor de negociació mitjà corresponent al quart trimestre, en virtut del que preveuen els articles 13 i 15 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, tant d'accions que es troben negociades en la borsa espanyola, com d'accions que es troben negociades en el Mercat Alternatiu Borsari (sistema multilateral de negociació espanyola). En l'exposició de motius d'aquestes ordres es ve a establir una equivalència entre “mercats organitzats” i “centres de negociació”.

Per part seva, l'article 42 de l'esmentada Llei 6/2023, defineix els centres de negociació com “sistemes multilaterals autoritzats a operar per la Comissió Nacional del Mercat de Valors (CNMV) i per les Comunitats Autònomes amb competències en matèria de mercats de valors, entesos com qualsevol sistema o dispositiu en el que interactuen els diversos interessos de compra i de venda d'instruments financers de múltiples tercers, funcionament del qual s'ha de regir per les disposicions d'aquesta llei i la seva normativa de desenvolupament.” I a l'efecte de la mateixa, distingeix entre: mercats regulats, sistemes multilaterals de negociació i sistemes organitzats de contractació.

Partint de l'exposat, el concepte “mercats organitzats” (actuals centres de negociació) és més ampli que el de mercat secundari oficial o mercat regulat (les Borses de Valors) i inclou els sistemes multilaterals de negociació on es negocien valors, havent de's tenir en compte a aquests efectes la normativa que resulti d'aplicació al lloc de l'estranger on estiguin situats els valors representatius de la participació en fons propis.

## **5. Valors representatius de la participació en fons propis d'entitats estrangeres, no negociats en mercats organitzats.**

En el supòsit d'accions i participacions en el capital social o en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat estrangera, no negociades en mercats organitzats espanyols, per determinar el valor que resulti de capitalitzar al tipus del 20 per 100 la mitjana dels beneficis dels tres exercicis socials tancats amb anterioritat a la data de meritació de l'impost, es calcularà la mitjana d'aquests beneficis en la moneda corresponent, determinant-se a continuació el seu contravalor en euros conforme a l'indicat en la regla 1a.

# Formació del patrimoni brut: regles de valoració dels béns i drets

## 1. Béns immobles

### Normativa: Art. 10 Llei Impost Patrimoni

Els béns immobles tant de naturalesa urbana com rústica han de valorar-se en l'impost sobre el patrimoni d'acord amb les següents regles:

### Regla general de valoració

Els béns immobles de naturalesa urbana o rústica, es computaran prenent com a referència el major valor dels tres següents:

- a. **El valor cadastral** consignat en el rebut corresponent a 2023 de l'Impost sobre Béns Immobles.
- b. **El valor determinat o comprovat** per l'Administració a l'efecte d'uns altres tributs, com, per exemple, l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats o l'Impost de Successions i Donacions.

**Atenció:** amb efectes d'11 de juliol de 2021 es van modificar les regles de valoració dels béns immobles per afegir com a valor a tenir en compte el "determinat" per l'Administració a l'efecte d'uns altres tributs, el que va suposar incorporar com a criteri de valoració per als immobles el valor de referència previst en el text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març.

Aquest valor de referència és el determinat per la Direcció General del Cadastre, de forma objectiva i amb el límit del valor de mercat, a partir de les dades que consten en el Cadastre, com a resultat de l'anàlisi dels preus comunicats pels fedataris públics en les compravendes immobiliàries efectuades.

Ara bé, el valor de referència afectarà només als immobles adquirits a partir de l'1 de gener de 2022, quan aquest valor hagi estat pres com a base imposable en el tribut que greu la seva adquisició (això és, en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats o en l'Impost sobre Successions i Donacions).

Aquests valors de referència individualitzats estaran disponibles en la Seu electrònica del Cadastre. L'esmentada seu oferirà també la possibilitat de consultar i certificar el valor de referència d'un immoble a una determinada data.

- c. **El preu, contraprestació o valor d'adquisició.**

Dins el "**valor d'adquisició**" al que es refereix l'article 10.Un de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, han d'incloure's les despeses i els tributs "**inherents a la transmissió**" que haguessin estat satisfets per l'adquirent. Es tracta de despeses i tributs "units per la seva naturalesa o inseparables" a la transmissió com a tal. Exemple dels primers serien les despeses de notaria i registre i, dels segons l'Impost sobre Successions i Donacions, l'impost sobre el valor afegit (IVA) o l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses i Actes Jurídics Documentats (ITPAJD), segons els casos.

Al contrari, per determinar el valor dels béns immobles en l'impost sobre el patrimoni, conforme a la regla prevista en l'article 10. Un de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, no cap minorar aquest valor en l'import de les amortitzacions practicades en l'àmbit de l'IRPF.

## Regles especials de valoració

### a. Immobles que estiguin arrendats a 31 de desembre de 2023

Els immobles urbans arrendats es valoraran d'acord amb la regla general anteriorment comentada.

No obstant això, els habitatges i locals de negoci arrendats mitjançant contractes celebrats abans del 9 de maig de 1985 **es valoraran capitalitzant al 4 per 100 la renda meritada en l'exercici 2023**, sempre que el resultat sigui inferior al que resultaria de l'aplicació de la regla general de valoració de béns immobles.

Vegeu sobre això les disposicions transitòries segona i tercera de la Llei 29/1994, de 24 de novembre, d'Arrendaments urbans (BOE de 25 de novembre).

A aquests efectes, per al càlcul de la capitalització de la renda pot utilitzar-se aquesta fórmula:

$$\text{Valor computable} = \text{Renda meritada} \times (100 \div 4)$$

### b. Immobles en fase de construcció

Els immobles que estiguin en fase de construcció **es valoraran per les quantitats que efectivament s'haguessin invertit** en aquesta construcció fins a la data de la meritació de l'Impost (31 de desembre). També haurà de computar-se el corresponent valor patrimonial del solar.

En cas de propietat horitzontal, la part proporcional del valor del solar es determinarà segons el percentatge fixat en el títol.

### c. Immobles adquirits en règim d'aprofitament per torns

El dret d'aprofitament per torns d'immobles atribueix al seu titular la facultat de gaudir, amb caràcter exclusiu, durant un període específic de cada any, consecutiu o altern, un allotjament susceptible d'utilització independent per tenir sortida pròpia a la via pública o a un element comú de l'edifici en el que estigués integrat i que estigui dotat, de manera permanent, amb el mobiliari adequat a l'efecte, així com del dret a la prestació dels serveis complementaris.



Aquest dret, que actualment es regula el Títol II de la Llei 4/2012, de 6 de juliol, de contractes d'aprofitament per torns de béns d'ús turístic, d'adquisició de productes vacacionals de llarga durada, de revenda i d'intercanvi i normes tributàries ([BOE](#) de 7 de juliol), pot constituir-se com a dret real limitat o amb caràcter obligacional (en aquest cas, com contracte d'arrendament de béns immobles vacacionals per temporada) i es valora, sigui quin sigui la seva naturalesa (real o obligacional) pel preu d'adquisició dels certificats o altres títols representatius dels mateixos.

**Important:** tingui-se en compte que, independentment del fet que els drets d'aprofitament per torns de béns immobles hagin de valorar-se pel seu preu d'adquisició, quan es tracti d'un dret real ha de declarar-se en l'apartat "M" (Drets reals d'ús i gaudi) del model D-714 de l'impost sobre el patrimoni, i quan tingui caràcter obligacional en l'apartat "Q" (Altres béns i drets de contingut econòmic) de l'esmentat model.

#### d. Dret de nua propietat sobre immobles

El valor del dret de nua propietat, **es computarà per la diferència entre el valor total del bé i el valor de l'usdefruit que sobre el mateix s'hagi constituït**. En cas que el dret real que recaigui sobre el bé sigui un usdefruit vitalici que al seu torn sigui temporal, la nua propietat es valorarà aplicant, d'entre les regles de valoració de l'usdefruit, aquella que atribueixi menor valor a la nua propietat.

Per determinar el valor de l'usdefruit constituït sobre l'immoble, poden veure's les normes de valoració contingudes en l'apartat relatiu a "[Drets reals d'ús i gaudi](#)" (exclosos els que, si escau, recaiguin sobre l'habitatge habitual del subjecte passiu)" d'aquest mateix Capítol.

## 2. Béns i drets afectes a activitats econòmiques

### Normativa: Art. 11 Llei Impost Patrimoni

Els béns i drets afectes a activitats econòmiques, empresarials o professionals, poden resultar exempts de l'impost si el titular dels mateixos compleix els requisits establerts a l'efecte i que es comenten en l'apartat corresponent a les "Exempcions" dins "patrimoni empresarial i professional" d'aquest mateix Capítol.

Ara bé, resultin o no exempts, han de declarar-se utilitzant les regles de valoració següents:

- **Regles de valoració per a activitats econòmiques amb comptabilitat ajustada al Codi de Comerç**

Els béns i drets de les persones físiques [afectes a l'exercici d'activitats empresarials o professionals](#) segons les normes de l'IRPE, excepte els béns immobles, es computaran pel valor que resulti de la seva comptabilitat per **diferència entre l'actiu real i el passiu exigible**, sempre que la comptabilitat s'ajusti al que disposa el Codi de Comerç.

- **Regles de valoració per a activitats econòmiques sense comptabilitat ajustada al Codi de Comerç**

En aquest cas, **la valoració dels béns i drets afectes s'efectuarà, element per element**, aplicant les normes de valoració de l'impost sobre el patrimoni que corresponguin a la naturalesa de cada element.

- **Supòsit especial: valoració d'immobles afectes a activitats econòmiques**

Independentment del fet que s'emporti o no comptabilitat ajustada al Codi de Comerç, el valor de cadascun dels béns immobles afectes a les activitats econòmiques, empresarials o professionals, desenvolupades pel seu titular es determinarà aplicant les regles de valoració assenyalades per als béns immobles en l'apartat 1 anterior, llevat que formin part de l'actiu circulant d'activitats empresarials objecte del qual consisteixi, exclusivament, en la construcció o promoció immobiliària, cas en què aquests béns es valoraran amb les regles comentades en aquest apartat.

**Atenció:** *en cas de matrimoni, tant si els béns o drets afectes a activitats econòmiques, empresarials o professionals, són privatis del cònjuge que exerceix l'activitat com si, conforme a les disposicions o pactes reguladors del corresponent règim econòmic matrimonial, són comuns a ambdós cònjuges, la valoració dels mateixos s'efectuarà aplicant les regles comentades en aquest apartat. En aquest últim supòsit, el valor així determinat s'atribuirà per meitat en la declaració de l'impost sobre el patrimoni de cadascun d'ells, llevat que es justifiqui una altra quota diferent de participació.*

*Si per al desenvolupament de l'activitat es disposés de béns o drets (locals, maquinària, etc.) pertanyents de forma privativa al cònjuge que no exerceix l'activitat, aquest últim els computarà íntegrament en la seva declaració, valorant-los d'acord amb les regles contingudes en la normativa de l'impost per als béns i drets no afectes que es recullen en els restants apartats d'aquest epígraf.*

### 3. Dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini, comptes financers i altres tipus d'imposicions en compte

#### Normativa: Art. 12 Llei Impost Patrimoni

La valoració de cadascun dels dipòsits així com dels comptes de gestió de tresoreria i del comptes financers o similars s'efectuarà **pel saldo que llancin a la data de la meritació de l'Impost** (31 de desembre), llevat que aquest resultés inferior al saldo mitjà corresponent a **l'últim trimestre de l'any**, cas en què es prendrà aquest últim.

Per al càlcul d'aquest saldo mitjà, no es computaran:

- Els fons retirats per a l'adquisició de béns i drets que figurin en el patrimoni.
- Els fons retirats per a la cancel·lació o reducció de deutes.
- Els ingressos efectuats durant l'últim trimestre que provinguin de préstecs o crèdits. En aquests casos, tampoc serà deduïble el deute corresponent.

En cas que els dipòsits i comptes estiguin **en divises diferents de l'euro** s'aplicarà la regla de valoració anterior amb les següents particularitats respecte al càlcul del saldo mitjà:

- El càlcul del saldo mitjà s'efectuarà en la moneda (divisa) de què es tracti, determinant-se a continuació el seu contravalor en euros en funció del tipus de canvi oficial de l'euro corresponent a la data de meritació de l'impost (31 de desembre), publicat pel Banc Central Europeu o, si no, l'últim tipus de canvi oficial publicat amb anterioritat.

Si no existís tipus de canvi oficial, es prendrà com a referència el valor de mercat de la unitat monetària de què es tracti.

- No es computarà per al càlcul del saldo mitjanço els fons retirats per a l'adquisició de béns i drets que figurin en el patrimoni, considerant inclòs en aquest cas els que s'hagin retirat per adquirir divises dipositades en uns altres comptes titularitat de l'obligat.

**Important:** en cas que siguin diversos els titulars dels corresponents comptes, els seus valors s'imputaran per parts iguals a cadascun d'ells, llevat que es justifiqui una altra quota diferent de participació entre ells.

## 4. Valors representatius de la cessió a tercers de capitals propis

### Normativa: Arts. 13 i 14 Llei Impost Patrimoni

S'inclouen com a tals, entre d'altres, els valors el Deute Públic, tant de l'Estat com de les Comunitats Autònomes, les Lletres del Tresor, els bons, cèdules i pagarés, públics i privats, i els préstecs i crèdits concedits de la qual titularitat correspongui al contribuent. En funció de que els corresponents valors estiguin o no negociats en mercats organitzats, resulten aplicables els següents criteris valoratius:

- **Regles de valoració per a valors negociats en mercats organitzats:**

Han de computar-se segons **el valor de negociació mitjana del quart trimestre de cada any**, sigui quin sigui la seva denominació, representació i la naturalesa dels rendiments obtinguts.

A aquests efectes, la relació dels valors negociats en centres de negociació, amb el seu valor de negociació mitjana corresponent al quart trimestre de 2023, a l'efecte de la declaració de l'impost sobre el patrimoni de l'any 2023 i de la declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes es recull en l'Ordre [HAC/172/2024](#), de 26 de febrer ([BOE](#) de 28 de febrer).

- **Regles de valoració per a valors no negociats en mercats organitzats:**

La valoració de cadascun d'aquests títols es realitzarà **pel seu nominal, incloses, si escau, les primes d'amortització o reemborsament**, sigui quin sigui la seva denominació, representació i la naturalesa dels rendiments obtinguts.

## 5. Valors representatius de la participació en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat

### Normativa: Arts. 15 i 16 Llei Impost Patrimoni

Tenen tal consideració les accions i participacions en el capital social o fons propis d'entitats jurídiques, Societats i Fons d'Inversió.

Aquests valors, a excepció de les accions i participacions en les Institucions d'Inversió Col·lectiva, poden resultar exempts de l'impost si el titular dels mateixos compleix els requisits establerts a l'efecte i que es comenten en l'apartat relatiu a les [exempcions](#) en el Capítol 2 d'aquest manual. Resultin o no exempts, aquests valors han d'incloure's en l'apartat que corresponguin de la declaració, valorant-se d'acord amb les regles següents:

**Recordi:** el concepte de “mercats organitzats” a què es refereix l'article 15 de la Llei 19/1991 és més ampli que el de mercat secundari oficial o mercat regulat i inclou els denominats “sistemes multilaterals de negociació” com és el Mercat Alternatiu Borsari.

### A. Accions i participacions en el capital social o en el fons patrimonial d'Institucions d'Inversió Col·lectiva (Societats i Fons d'Inversió), negociades en mercats organitzats

Les accions i participacions en el capital social o en el fons patrimonial de les Institucions d'Inversió Col·lectiva negociades en mercats organitzats **han de computar-se pel seu valor liquidatiu a la data de meritació de l'impost** (31 de desembre), valorant els actius inclosos en el balanç d'acord amb les normes que es recullen en la seva legislació específica i essent deduïbles les obligacions per a amb tercers.

Per facilitar la correcta aplicació d'aquesta regla de valoració, les entitats estan obligades a subministrar als seus socis, associats o partícips un certificat en el que consti la valoració de les seves respectives accions i participacions.

### B. Accions i participacions en el capital social o en els fons propis de qualssevol altres entitats jurídiques, negociades en mercats organitzats

Les accions i participacions en el capital social o en els fons propis de qualssevol entitats jurídiques, negociades en mercats organitzats **es computaran pel seu valor de negociació mitjana durant el quart trimestre de cada any**.

A aquests efectes, la relació dels valors negociats en centres de negociació, amb el seu valor de negociació mitjana corresponent al quart trimestre de 2023, a l'efecte de la declaració de l'impost sobre el patrimoni de l'any 2023 i de la declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes es recull en l'Ordre [HAC/172/2024](#), de 26 de febrer ([BOE](#) de 28 de febrer).

**Important:** quan es tracti de subscripció de noves accions no admeses encara a cotització oficial, emeses per entitats jurídiques que cotitzin en mercats organitzats, es prendrà com a valor d'aquestes accions el de l'última negociació dels títols antics dins el període de subscripció.

En els supòsits d'ampliacions de capital pendents de desemborsament, la valoració de les accions es farà d'acord amb les normes anteriors, com si estiguessin totalment desembossades, incloent la part pendent de desemborsament com deute del subjecte passiu.

### **C. Accions i participacions en el capital social o en el fons patrimonial d'Institucions d'Inversió Col·lectiva (Societats i Fons d'Inversió), no negociades en mercats organitzats**

La valoració de les accions i participacions en el capital social o en el fons patrimonial d'Institucions d'Inversió Col·lectiva no negociades en mercats organitzats **s'efectuarà pel valor liquidatiu dels mateixos en la data de la meritació de l'impost**, valorant els actius inclosos en el balanç d'acord amb les normes que es recullen en la seva legislació específica i essent deduïbles les obligacions per a amb tercers.

Per facilitar la correcta aplicació d'aquesta regla de valoració, les entitats estan obligades a subministrar als seus socis, associats o partícips, un certificat en el que consti la valoració de les seves respectives accions i participacions.

### **D. Acciones i participacions en el capital social o en els fons propis de qualssevol altres entitats jurídiques no negociades en mercats organitzats, incloses les participacions en el capital social de Cooperatives**

- **Participacions en el capital social de Cooperatives.**

La valoració de les participacions dels socis o associats en el capital social de les cooperatives es determinarà en funció de l' **import total de les aportacions socials desembossades**, obligatòries o voluntàries, resultant de l'últim balanç aprovat, **amb deducció, si escau, de les pèrdues socials no reintegrades**.

- **Participacions en el capital social d'unes altres entitats.**

La valoració de les esmentades accions i participacions, s'efectuarà segons **el valor teòric resultant de l'últim balanç aprovat**, sempre que aquest, bé de manera obligatòria o voluntària, hagi estat sotmès a revisió i verificació i **l'informe d'auditoria resultés favorable**.

**En cas que el balanç no hagi estat degudament auditat** o l'informe d'auditoria no resultés favorable, la valoració es realitzarà pel major valor dels tres següents:

- a. Valor nominal.

b. Valor teòric resultant de l'últim balanç aprovat.

Les Sentències del Tribunal Suprem de 12 de febrer i 14 de febrer de 2013, en atenció a un criteri "favorable al millor acostament a la realitat econòmica de la base imposable del tribut" interpreten que ha de prendre's com punt de referència el balanç aprovat dins el termini legal per a la presentació de l'autoliquidació per l'impost, de manera que "si en aquesta data està aprovat l'exercici que es liquida, encara que això hagi passat amb posterioritat a la data de la meritació, haurà de ser tanmateix el tingut en compte".

c. Valor resultant de capitalitzar al tipus del 20 per 100 la mitjana dels beneficis de l'entitat en els tres exercicis socials tancats amb anterioritat a la data de la meritació de l'impost (31 de desembre). Dins els beneficis es computaran els dividendes distribuïts i les assignacions a reserves, excloses les de regularització o d'actualització de balanços.

Per al càlcul d'aquesta capitalització pot utilitzar-se la següent fórmula:

$$\text{Valor} = [(B_1 + B_2 + B_3) \div 3] \times (100 \div 20)$$

*On: B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub> i B<sub>3</sub> són els beneficis de cadascun dels tres exercicis socials tancats amb anterioritat a la data de meritació de l'impost.*

Per a la correcta aplicació d'aquestes regles de valoració, les entitats estan obligades a subministrar als seus socis, associats o partícips, certificats contenint les valoracions de les seves respectives accions i participacions.

## 6. Assegurances de vida

### Normativa: Art. 17.Una Llei Imposada Patrimoni

Hem de distingir:

- **Amb caràcter general**, les assegurances de vida contractades pel contribuïent, encara que el beneficiari sigui un tercer, **es computaran pel seu valor de rescat en el moment de la meritació de l'impost** (31 de desembre). Aquest valor haurà de ser facilitat per l'entitat asseguradora.
- **Supòsit especial**.

Des de l' 11 de juliol de 2021, en els supòsits en els que el prenedor **no tingui la facultat d'exercir el dret de rescat total** en la data de meritació de l'impost, l'assegurança es computarà pel **valor de la provisió matemàtica en l'esmentada data** en la base imposable del prenedor.

Excepció : L'anterior no s'aplicarà als contractes d'assegurança temporals que únicament incloguin prestacions en cas de defunció o invalidesa o altres garanties complementàries de risc.

**Nota:** fins a l'11 de juliol de 2021 aquest tipus d'assegurança de vida, quan la pòlissa no reconeixia dret de rescat algun, total o parcial, no tributava per l'impost sobre el patrimoni, independentment del fet que el prenedor fos o no, de forma simultània, el beneficiari per a la contingència de supervivència.

**Recordi :** per determinar la base imposable de l'impost sobre el patrimoni, des de l'11 de juliol de 2021, els contractes d'assegurances de vida en els que el prenedor no tingui la facultat d'exercir el dret de rescat total s'inclouen en la base imposable de l'impost sobre el patrimoni pel valor de la provisió matemàtica en la data de meritació de l'impost (31 de desembre de cada any), a excepció d'aquells contractes d'assegurances temporals que únicament incloguin prestacions en cas de defunció o invalidesa o altres garanties complementàries del risc.

## 7. Rendes temporals o vitalícies

### Normativa: Art. 17.Dues Llei Imposada Patrimoni

Hem de distingir:

- **Amb caràcter general**, la valoració de les rendes temporals o vitalícies constituïdes com a conseqüència de l'entrega d'un capital, bé sigui en diners, béns mobles o immobles, de la qual titularitat correspongui al declarant haurà de realitzar-se **pel resultat de capitalitzar l'annualitat al tipus d'interès legal dels diners vigent a la data de meritació d'aquest impost** (31 de desembre) i prenent del capital resultant aquella part que, segons les regles establertes per valorar els usdefruits, correspongui a l'edat del rendista, si la renda és vitalícia, o a la durada de la renda, si és temporal.

Les regles de valoració dels usdefruits poden consultar-se en l'apartat "[Drets reals d'ús i gaudi](#)" (exclosos els que, si escau, recaiguin sobre l'habitatge habitual del subjecte passiu)", que es comenta en el Capítol 3 d'aquest Manual.

Per a l'exercici 2023 el tipus d'interès legal dels diners ha estat fixat en el 3,25 per 100.

Quan l'import de la renda no es quantifiqui en unitats monetàries, la valoració s'obtindrà capitalitzant la quantitat de 8.400 euros, import de l'indicador públic de renda d'efectes múltiples (IPREM) per a l'any 2023.

- **Com a excepció**, quan es percebin rendes, temporals o vitalícies, procedents d'una assegurança de vida, aquestes es computaran pel valor establert en la regla de valoració prevista per a les assegurances de vida en la base imposable del perceptor. Això és, es computaran pel seu **valor de rescat** en el moment de la meritació de l'impost i, des de l'11 de juliol de 2021, en els supòsits en els que el prenedor **no tingui la facultat d'exercir el dret de rescat total** en la data de meritació de l'impost, pel **valor de la provisió matemàtica en l'esmentada data**.

## Exemple

El senyor M.P.S., de 60 anys d'edat a 31 de desembre de 2023, va transmetre el pis en el que residia a canvi d'una renda vitalícia de 12.000 euros anuals. L'interès legal dels diners el 2023 va ser del 3,25 per 100.

Determinar el valor pel qual aquesta renda vitalícia ha de declarar-se en l'impost sobre el patrimoni.

## Solució

Capitalització de la renda que es percep:

$$12.000 \times (100 \div 3) = 400.000 \text{ euros}$$

S'aplica el percentatge que li correspongui a l'usdefruit vitalici en funció de l'edat del rendista:

$$(89 - 60) = 29\%$$

Valor de la renda vitalícia:

$$29\% \text{ de } 400.000 = 116.000 \text{ euros}$$

## 8. Vehicles, joies, pells de caràcter sumptuari, embarcacions i aeronaus

### Normativa: Art. 18 Llei Impost Patrimoni

En aquest apartat s'inclouen les joies, pells de caràcter sumptuari, automòbils, vehicles de dos o tres rodes de la qual cilindrada sigui igual o superior a 125 centímetres cúbics, embarcacions d'esbargiment o d'esports nàutics, avions, avionetes, velers i altres aeronaus de la qual titularitat correspongui al declarant.

La valoració d'aquests béns **s'efectuarà pel seu valor de mercat a la data de la meritació de l'impost** (31 de desembre).

Per determinar el valor de mercat podran utilitzar-se les taules de valoració de vehicles usats aplicables en la gestió de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, Impost sobre Successions i Donacions i Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport, incloses per a 2023 en l'Ordre [HFP/1259/2022](#), de 14 de desembre ([BOE](#) de 20 de desembre).

## 9. Objectes d'art i antiguitats

### Normativa: Art. 19 Llei Impost Patrimoni

A l'efecte de l'impost sobre el patrimoni, s'entén per:



**Objectes d'art:** les pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies o uns altres anàlegs, sempre que en tots els casos es tracti d'obres originals.

**Antiguitats:** els béns mobles, útils o ornamentals, exclosos els objectes d'art, que tinguin més de cent anys d'antiguitat i característiques fonamentals de les quals no haguessin estat alterades per modificacions o reparacions efectuades durant els cent últims anys.

**La valoració d'aquests béns s'efectuarà pel seu valor de mercat a la data de meritació de l'impost (31 de desembre).**

**Important:** els objectes d'art i les antiguitats que tinguin la consideració d'exempts de l'Impost no han d'incloure's en la declaració. Vegeu sobre això la [relació d'objectes d'art i antiguitats exempts](#) en l'apartat dedicat a les exempcions en el Capítol 2.

## 10. Drets reals d'ús i gaudi (exclosos els que, si escau, recaiguin sobre l'habitatge habitual del subjecte passiu)

### Normativa: Art. 20 Llei Impost Patrimoni

En aquest apartat s'inclouen els drets reals d'ús i gaudi, excepte els que recaiguin sobre l'habitatge habitual del subjecte passiu, així com els drets sobre béns immobles adquirits en virtut de contractes de multipropietat, propietat a temps parcial o fórmules similars, quan aquests contractes no comportin la titularitat parcial de l'immoble.

La seva valoració serà:

- **Usdefruit temporal.**

El seu valor s'estimarà proporcionalment respecte del valor total del bé, pel que fa a un 2 per 100 per cada període d'un any que quedi de vigència de l'usdefruit, sense excedir el 70 per 100.

Per consegüent, per determinar el valor dels usdefruits temporals s'aplicarà sobre el valor total del bé el percentatge que resulti de la següent operació:

**(2 x núm. anys que quedin de vigència)%, amb un màxim del 70%**

- **Usdefruit vitalici.**

El seu valor s'estimarà partint del 70 per 100 del valor total del bé, quan l'usufructuari tingui menys de 20 anys d'edat, i minorant aquest percentatge en un 1 per 100 per cada any en què se superi aquesta edat, fins a un mínim del 10 per 100 del valor total del bé.

Per consegüent, el valor dels usdefruits vitalicis serà la quantitat que s'obtingui d'aplicar sobre el valor total del bé el percentatge que resulti de la següent operació:

**(89 – edat de l'usufructuari a 31 de desembre)%, amb mínim del 10% i màxim del 70%**

- **Drets d'ús i habitació.**

Es computaran pel valor que resulti d'aplicar sobre el 75 per 100 del valor dels béns sobre els quals van ser imposats tals drets, les regles corresponents a la valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons el cas.

- **Drets d'aprofitament per torns de béns immobles.**

Es valoraran pel seu preu d' adquisició, sigui quin sigui la seva naturalesa.

### Exemple

El senyor M.TS és titular d'un dret d'usdefruit vitalici sobre un immoble de la qual valoració, a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni, és de 90.000 euros. L'edat de l'usufructuari a 31 de desembre de 2023 és de 25 anys.

Determinar el valor de l'usdefruit vitalici a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni.

### Solució

1. Determinació del percentatge aplicable en funció de l'edat de l'usufructuari:  $(89 - 25) = 64$  per 100
2. Valor de l'usdefruit vitalici: 64% de 90.000 = 57.600 euros

## 11. Concessions administratives

### Normativa: Art. 21 Llei Impost Patrimoni

La valoració de les concessions administratives per a l'explotació de serveis o béns de domini o titularitat pública, sigui quin sigui la seva durada, ha d'efectuar-se aplicant els criteris continguts en l'article 13 del text refós de la Llei de l'impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre (BOE del 20 d'octubre).

### Regles generals de valoració:

Segons el que disposa aquest article i com norma general, el valor del dret originat per la concessió es fixarà per l'aplicació de la regla o regles que, en atenció a la naturalesa de les obligacions imposades al concessionari, resultin aplicables de les que s'indiquen a continuació:

- a. Quan l'Administració assenyalés una quantitat total en concepte de preu o cànon, que hagi de satisfer el concessionari, per l'import de la mateixa.

b. Quan l'Administració assenyalés un cànon, preu, participació o benefici mínim que hagi de satisfer el concessionari periòdicament cal distingir dos supòsits:

- Si la durada de la concessió no fos superior a un any, per la suma total de les prestacions periòdiques.
- Si la durada de la concessió fos superior a l'any, capitalitzant al 10 per 100 la quantitat anual que satisfaci el concessionari.

Quan per a l'aplicació d'aquesta regla calgués capitalitzar una quantitat anual que fos variable com a conseqüència, exclusivament, de l'aplicació de clàusules de revisió de preus, que prenguin com a referència índexs objectius de la seva evolució, es capitalitzarà la corresponent al primer any. Si la variació depengués d'unes altres circumstàncies, de la qual raó matemàtica es conegui en el moment de l'atorgament de la concessió, la quantitat a capitalitzar serà la mitjana anual de les que el concessionari hagi de satisfer durant la vida de la concessió.

c. Quan el concessionari estigui obligat a revertir a l'Administració béns determinats, es computarà el valor net comptable estimat d'aquests béns a la data de la reversió, més les despeses previstes per a la reversió. Per al càlcul del valor net comptable dels béns s'aplicaran les taules d'amortització aprovades als efectes de l'impost sobre societats en el percentatge mitjà resultant de les mateixes.

### **Regles especials de valoració:**

En els casos especials en què, per la naturalesa de la concessió, el valor no pugui fixar-se per les regles exposades anteriorment, aquest es determinarà ajustant-se a les següents regles:

- a. Aplicant al valor dels actius fixos afectes a l'explotació, ús o aprofitament de què es tracti, un percentatge del 2 per 100 per cada any de durada de la concessió, amb el mínim del 10 per 100 i sense que el màxim pugui excedir el valor dels actius.
- b. A falta de l'anterior valoració, es prendrà l'assenyalada per la respectiva Administració Pública.
- c. En defecte de les dues regles anteriors, pel valor declarat pels interessats, sens perjudici del dret de l'Administració per procedir a la seva comprovació pels mitjans previstos en la Llei general tributària.

## **12. Drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial**

### **Normativa: Art. 22 Llei Impost Patrimoni**

Els drets derivats de la Propietat Intel·lectual i Industrial adquirits a tercers que no es trobin afectes al desenvolupament d'activitats econòmiques, empresarials o professionals, han de computar-se pel seu valor d'adquisició.

Si els drets derivats de la Propietat Intel·lectual i Industrial adquirits a tercers es troben afectes al desenvolupament d'activitats empresarials o professionals, han de declarar-se en l'apartat corresponent als [béns i drets afectes a activitats econòmiques](#).

**Recordi:** d'acord amb l'article 4. Sis de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni estan exempts els drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial mentre romanguin en el patrimoni de l'autor i, en el cas de la propietat industrial, no estiguin afectes a activitats empresarials.

## 13. Opcions contractuals

### Normativa: Art. 23 Llei Impost Patrimoni

En aquest apartat s'inclouran les opcions contractuals de la qual titularitat correspongui al declarant, derivades de contractes que facultin a una persona perquè, al seu arbitri i dins un temps màxim pactat, pugui decidir sobre el perfeccionament d'un contracte principal (generalment de compravenda) davant una altra persona que, de moment, queda vinculada a suportar els resultats d'aquesta lliure decisió del titular del dret d'opció.

Les opcions contractuals es valoren pel preu especial convingut i, a falta d'aquest, o si fos menor, pel 5 per 100 de la base sobre la qual es liquidarien, a l'efecte de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, els contractes sobre els quals aquestes opcions recaiguin.

## 14. Monedes virtuals

### Normativa: Arts. 24 Llei Impost Patrimoni, 39 bis RGAT i disposició transitòria primer Reial decret 249/2023, de 4 d'abril

L'article 1.5 de la Llei 10/2010, de 28 d'abril, de prevenció del blanqueig de capitals i del finançament del terrorisme, que va ser introduït amb motiu de la transposició de la Directiva (UE) 2018/843 del Parlament Europeu i del Consell, de 30 de maig de 2018, defineix l a "**moneda virtual**" (també trucada "criptomoneda") com "*aquella representació digital de valor no emès ni garantida per un banc central o autoritat pública, no necessàriament associada a una moneda legalment establerta i que no posseeix estatut jurídic de moneda o diners, però que és acceptada com a mitjà de canvi i pot ser transferida, emmagatzemada o negociada electrònicament.*"

La Directiva (UE) 2018/843 del Parlament Europeu i del Consell, de 30 de maig de 2018, va modificar la Directiva (UE) 2015/849, per afegir la definició legal de "moneda virtual", incorporada per l'esmentada Llei 10/2010. No obstant això, ha de tenir-se en compte que la Directiva (UE) 2015/849 ha estat recentment modificada pel Reglament (UE) 2023/1113, de 31 de maig, per eliminar la definició de monedes virtuals i incorporar el terme molt més ampli de "criptoactius" que comprèn diferents tipus d'actius virtuals, entre els quals es trobarien les "criptomonedas", si bé aquest Reglament serà aplicable a partir de 30 de desembre de 2024. Per part seva, el concepte de criptoactiu es defineix en el Reglament (UE) 2023/1114 (Mica).

Tenint en compte aquesta definició les monedes virtuals es consideren, a efectes fiscals, com béns immaterials, computables per unitats o fraccions d'unitats, que no són moneda de curs legal, però que s'utilitzen com a mitjà de pagament al poder ser intercanviats per uns altres béns, incloent altres monedes virtuals, drets o serveis si s'accepten per la persona o entitat

que transmet el bé o dret o presta el servei. En tenir contingut econòmic les monedes virtuals com la resta dels béns dels que sigui titular el subjecte passiu de l'impost sobre el patrimoni han de ser declarats.

En l'impost sobre el patrimoni el subjecte passiu ha de declarar el **saldo en euros de cada moneda virtual de què sigui titular a la data de la meritació de l'impost** (31 de desembre).

Per efectuar la valoració en euros, l'article 39 bis del RGAT, estableix les següents regles:

- Es prendrà la cotització a les 23:59 hores del 31 de desembre que ofereixin les principals plataformes de negociació o llocs web de seguiment de preus o,
- En defecte de l'anterior, es proporcionarà una estimació raonable del valor de mercat en euros de la moneda virtual a 31 de desembre.

Tingui-se en compte que aquest valor estimat li haurà de ser facilitat per les persones i entitats residents a Espanya i els establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger, on tingui dipositades les seves monedes virtuals, d'acord amb les dades consignades en el model 172 (declaració informativa sobre saldos en monedes virtuals) que estan obligats a presentar aquests dipositaris.

### **Obligació d'informar sobre els saldos de moneda virtual i criteris de valoració d'aquests saldos**

*Per tal de millorar el control tributari dels fets imposables que poden derivar-se de la tinença de monedes virtuals i les operacions que es poguessin realitzar amb les mateixes, la Llei 11/2021, de 9 de juliol, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, va modificar la Llei de l'IRPF per incorporar certes obligacions d'informació sobre això. En concret, i en el que afecta a la IP, els qui proporcionin serveis en nom d'unes altres persones o entitats per salvaguardar claus criptogràfiques privades que possibiliten la tinença i utilització de tals monedes tindran l'obligació d'informar sobre els saldos en monedes virtuals.*

*Vegi's sobre això l'Ordre HFP/887/2023, de 26 de juliol, per la qual s'aproven el model 172 "Declaració informativa sobre saldos en monedes virtuals" i el model 173 "Declaració informativa sobre operacions amb monedes virtuals", i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació (BOE de 29 de juliol).*

*El desplegament reglamentari d'aquesta obligació s'ha dut a terme en l'article 39 bis del RGAT, de 27 de juliol, donant lloc a l'aprovació del model 172.*

*Tingui-se en compte que les primeres declaracions relatives a les obligacions d'informació sobre monedes virtuals s'hauran de presentar a partir de gener de 2024 respecte de la informació corresponent a l'any immediatament anterior i respecte de les operacions corresponents a l'any immediatament anterior realitzades des del 25 d'abril de 2024. Per a més informació pot consultar el següent [document de preguntes freqüents](#) sobre l'esmentat model.*

## **15. Altres béns i drets de contingut econòmic**

## Normativa: Art. 24 Llei Impost Patrimoni

Els béns i drets de contingut econòmic no tinguts en compte en els apartats anteriors es valoraran pel preu de mercat a la data de la meritació de l'Impost, 31 de desembre.

## Deutes deduïbles

---

### Normativa: Art. 25 Llei Impost Patrimoni

#### Deutes deduïbles

Tenen la consideració de deutes deduïbles en l'impost sobre el patrimoni les càrregues i gravàmens de naturalesa real que disminueixin el valor dels respectius béns o drets, així com els deutes i obligacions personals de les que hagi de respondre el subjecte passiu.

Els deutes només seran deduïbles quan estiguin degudament justificades, sense que en cap cas siguin deduïbles els interessos.

Els deutes es valoraran pel seu nominal en la data de la meritació de l'impost (31 de desembre).

Només són deduïbles els deutes existents i exigibles a la data de la meritació de l'impost sobre el patrimoni, però no les nascudes amb posterioritat. En relació amb els deutes procedents de liquidacions existents a la data de meritació de l'impost sobre el patrimoni, per ser anteriors o coetànies a l'exercici en què es merita l'impost, podran ser deduïdes si són exigibles, bé perquè no estigui suspesa la liquidació o perquè la mateixa sigui ferm. Criteri interpretatiu fixat en la Sentència del Tribunal Suprem [núm. 246/2023](#), de 27 de febrer, de la Secció Segona de la Sala Contenciosa Administrativa ([ROJ: STS 612/2023](#)).

#### Deutes no deduïbles

No seran objecte de deducció:

- Les quantitats avalades, fins que l'avaladora estigui obligat a pagar el deute, per haver-se exercitat el dret contra el deutor principal i resultar aquest fallit. En cas d'obligació solidària, les quantitats avalades no podran deduir-se fins que s'exerciti el dret contra l'avaladora.
- La hipoteca que garanteixi el preu ajornat en l'adquisició d'un bé, sens perjudici que sí el sigui el preu ajornat o deute garantit.
- Les càrregues i gravàmens que corresponguin a béns exempts d'aquest impost, ni els deutes contrets per a l'adquisició dels mateixos.

Quan l'exempció sigui parcial, com succeeix en els supòsits en els que el valor de l'habitatge habitual sigui superior a 300.000 euros, serà deduïble, si escau, la part proporcional dels deutes que correspongui a la part no exempta del bé o dret de què es tracti.

#### Supòsit especial: deutes relacionats amb béns i drets afectes

La inclusió d'aquests deutes juntament amb els restants deutes deduïbles només serà procedent quan concorrin les següents circumstàncies:

- Quan els elements patrimonials afectes a activitats empresarials i professionals no estiguin exempts de l'impost sobre el patrimoni.
- Quan el subjecte passiu no porti comptabilitat ajustada al Codi de Comerç.

**Important:** *en els supòsits d'obligació real de contribuir, només seran deduïbles les càrregues i gravàmens que afectin als béns i drets que radiquin en territori espanyol o puguin exercitar-se o haguessin de complir-se en el mateix, així com els deutes per capitals invertits en els indicats béns.*

*El deute garantit amb hipoteca sobre el bé la titularitat del qual determina la subjecció per obligació real a l'impost sobre el patrimoni, quan no hagi estat destinada a l'adquisició del bé, o a la inversió en el mateix, no pot deduir-se del seu valor a l'efecte de determinar la base imposable de l'impost sobre el patrimoni per obligació real, d'acord amb el criteri interpretatiu fixat en la Sentència del Tribunal Suprem núm. 167/2023, de 13 de febrer, de la Secció Segona de la Sala del Contenciós - Administratiu (ROJ: STS 418/2023).*

# Patrimoni net (base imposable)

## Normativa: Art. 9 Llei Impost Patrimoni

Aquesta magnitud està constituïda per la diferència algebraica entre l'import del patrimoni brut i la totalitat dels deutes deduïbles. Per tant:

### (+) PATRIMONI BRUT: BÉNS I DRETS

Béns immobles

Béns i drets afectes a activitats econòmiques

Dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini, comptes financers i altres tipus d'imposicions en compte

Valors representatius de la cessió a tercers de capitals propis

Valors representatius de la participació en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat

Assegurances de vida

Rendes temporals o vitalícies

Vehicles, joies, pells de caràcter sumptuari, embarcacions i aeronaus

Objectes d'art i antiguitats

Drets reals d'ús i gaudi (exclosos els que, si escau, recaiguin sobre l'habitatge habitual del subjecte passiu)

Concessions administratives

Drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial

Opcions contractuals

Monedes virtuals

Altres béns i drets de contingut econòmic

### (-) DEUTES DEDUÏBLES

**= PATRIMONI NET**



## Capítol 4. Determinació de la base liquidable i de la quota íntegra

### Determinació de la base liquidable: reducció per mínim exempt

---

Normativa: Art. 28 Llei Impost Patrimoni

#### Base liquidable (patrimoni net subjecte a gravamen)

La base liquidable és la diferència entre l'import de la base imposable (patrimoni net) i la quantitat que sigui procedent aplicar en concepte de mínim exempt.

#### Reducció per mínim exempt

Ha de diferenciar-se les següents situacions:

#### Per a subjectes passius per obligació personal residents en alguna Comunitat Autònoma

La Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries (BOE de 19 de desembre), estableix en el seu article 47 que les Comunitats Autònomes podran assumir en l'impost sobre el patrimoni, entre altres competències normatives, les relatives a la determinació del mínim exempt.

En conseqüència, la base imposable es reduirà, **exclusivament en el supòsit d'obligació personal de contribuir**, en l'import que hagi estat aprovat per la Comunitat Autònoma en concepte de mínim exempt.

**Si la Comunitat Autònoma no hagués regulat el mínim exempt, la base imposable es reduirà en 700.000 euros**, quantia establerta a aquests efectes en l'article 28 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni.

D'acord amb l'anterior, l'import del mínim exempt aplicable el 2023 pels contribuents de l'impost sobre el patrimoni per obligació personal és, amb caràcter general, de 700.000 euros, tret de les següents Comunitats Autònomes:

- **Andalucía:**

**Per a contribuents amb discapacitat** l'import mínim exempt serà:

- a. **1.250.000 euros**, si el grau de discapacitat fora igual o superior al 33 per 100 i inferior al 65 per 100.
- b. **1.500.000 euros**, si el grau de discapacitat fora igual o superior al 65 per 100.

Vegeu l'article 24 de la Llei 5/2021, de 20 d'octubre, de Tributs cedits de la Comunitat Autònoma d'Andalucía.

- **Aragón:** l'import del mínim exempt es fixa en **700.000 euros**.

Vegeu l'article 150-2 del text refós de les disposicions dictades per la Comunitat Autònoma d'Aragón en matèria de tributs cedits aprovat pel Decret Legislatiu 1/2005, de 26 de setembre, del Govern d'Aragón.

- **Les Canaries:** l'import del mínim exempt es fixa en **700.000 euros**.

Vegeu l'article 29 del text refós de les disposicions legals vigents dictades per la Comunitat Autònoma de Canàries en matèria de tributs cedits aprovat pel Decret Legislatiu 1/2009, de 21 d'abril.

- **Catalunya :** l'import del mínim exempt es fixa en **500.000 euros**.

Vegeu l'article 2 de la Llei 31/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives.

- **Extremadura:**

Vegeu l'article 14 del text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat pel Decret Legislatiu 1/2018, de 10 d'abril.

**Amb caràcter genera l**, l'import del mínim exempt es fixa en **500.000 euros**.

No obstant això, per a **contribuents amb discapacitat**, aquell mínim serà el següent:

- a. **600.000 euros**, si el grau de discapacitat fora **igual o superior al 33 i inferior al 50 per 100**
- b. **700.000 euros**, si el grau de discapacitat fora **igual o superior al 50 i inferior al 65 per 100**
- c. **800.000 d'euros**, si el grau de discapacitat fora **igual o superior al 65 per 100**.

Per aplicar el mínim exempt que correspongui, el contribuent haurà de tenir reconeguda una incapacitat permanent, estar incapacitat judicialment o tenir reconegut algun dels graus de discapacitat que s'indiquen.

A aquests efectes, el grau de discapacitat o la incapacitació seran reconegudes o declarades per l'òrgan administratiu o judicial competent, d'acord amb la normativa aplicable.

**Atenció:** tingui-se en compte que, a partir de l'entrada en vigor de la Llei 8/2021 de reforma del Codi civil, les referències realitzades a la incapacitació judicial s'estenen a les resolucions judicials en les que s'estableix la curatela representativa de les persones amb discapacitat.

- **Comunitat Autònoma de la Regió de Múrcia**

En relació amb les meritacions de la IP que es produeixin el 31 de desembre de 2023, el mínim exempt es fixa en 3.700.000 euros.

Vegeu la disposició addicional vuitena del Text Refós de les Disposicions Legals vigents a la Regió de Múrcia en matèria de Tributs Cedits, aprovat per Decret Legislatiu 1/2010, de 5 de novembre.

- **Comunitat Valenciana**

Vegeu l'article 8 de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits.

**Amb caràcter general**, l'import del mínim exempt es fixa en **500.000 euros**.

Tanmateix, per als **contribuents amb discapacitat psíquica**, amb un grau de discapacitat **igual o superior al 33 per 100**, i per a **contribuents amb discapacitat física o sensorial**, amb un grau de discapacitat **igual o superior al 65 per cent**, l'import del mínim exempt s'eleva a **1.000.000 euros**.

## **Per a subjectes passius no residents que tributin per obligació personal de contribuir i per als subjectes passius sotmesos a obligació real de contribuir**

El mínim exempt per un import de **700.000 euros** serà aplicable en el cas de subjectes passius no residents que tributin per obligació personal de contribuir i als subjectes passius sotmesos a obligació real de contribuir.

**Recordi:** els contribuents no residents tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la Comunitat Autònoma on radiqui el major valor dels béns i drets de què siguin titulars i pels quals se li exigeix l'impost sobre el patrimoni, perquè estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en territori espanyol.

## Determinació de la quota íntegra

**Normativa: Art. 30 Llei Impost Patrimoni**

### Regla general (Escala de gravamen)

La base liquidable positiva es gravarà aplicant sobre el seu import l'escala de l'impost aprovada per la Comunitat Autònoma de residència del subjecte passiu o, si aquesta no l'hagués aprovat, l'escala establerta amb caràcter general en la Llei de l'impost sobre el Patrimoni.

### Escala estatal

**Normativa: Art. 30 Llei Impost Patrimoni**

Per a l'exercici 2023 resulta aplicable la següent escala de gravamen:

Escala estatal de l'impost sobre el patrimoni

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En endavant	3,5

### Escales autonòmiques

#### Comunitat Autònoma d'Andalucía

**Normativa: Art. 25 Llei 5/2021, de 20 d'octubre, de Tributs cedits de la Comunitat Autònoma d'Andalucía**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.150,00	0,20
167.150,00	334,30	167.100,00	0,30
334.250,00	835,60	334.250,00	0,50
668.500,00	2.506,85	668.500,00	0,90
1.337.000,00	8.523,35	1.337.000,00	1,30
2.674.000,00	25.904,35	2.674.000,00	1,70
5.348.000,00	71.362,35	5.348.000,00	2,10
10.696.000,00	183.670,35	En endavant	2,50

## Comunitat Autònoma del Principat d'Astúries

**Normativa: Art.15 Text Refós de les disposicions legals del Principat d'Astúries en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 2/2014, de 22 d'octubre**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02
1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	En endavant	3,00

## Comunitat Autònoma de les Illes Balears

**Normativa: Art. 9 Text Refós de les Disposicions Legals de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears en Matèria de Tributs Cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2014, de 6 de juny**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	170.472,04	0,28
170.472,04	477,32	170.465,00	0,41
340.937,04	1.176,23	340.932,71	0,69
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24
1.336.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79
2.727.479,00	36.543,30	2.727.479,00	2,35
5.454.958,00	100.639,06	5.454.957,99	2,90
10.909.915,99	258.832,84	En endavant	3,45

## Comunitat Autònoma de Cantabria

**Normativa: Art. 4 Text Refós de la Llei de Mesures Fiscals en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 62/2008, de 19 de juny**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En endavant	3,03

## Comunitat Autònoma de Catalunya

**Normativa: Art. 2 Decret llei 16/2022, de 20 de desembre, de mesures urgents en l'àmbit de l'impost sobre el patrimoni (DOGCV 22-12-2022)**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,750
20.000.000,00	448.713,93	en endavant	3,480

**Nota:** aquesta tarifa és aplicable, d'acord amb el que disposa l'article 2 del Decret llei 16/2022, en els dos primers exercicis de l'impost sobre el patrimoni que es meritin a partir de l'entrada en vigor de l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes. I aquest impost va entrar en vigor el 29 de desembre de 2022, d'acord amb la Llei 38/2022, de 27 de desembre (BOE de 28 de desembre) que el cregui.

## Comunitat Autònoma d'Extremadura

**Normativa: Art. 15 Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2018, de 10 d'abril**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,51	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En endavant	3,75

## Comunitat Autònoma de Galícia

**Normativa: Disposició transitòria tercera Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**



Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,20
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10
10.695.996,06	183.670,29	En endavant	3,50

**Nota:** tingui-se en compte que l'article 5 de Llei 10/2023, de 28 de desembre, de mesures fiscals i administratives de la Comunitat Autònoma de Galícia ([DOG 29-12-2023](#)), ha suspès la vigència de l'article 13 bis amb efectes 1 de gener de 2023 i mentre resulti d'aplicació l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes essent aplicable en el seu lloc la disposició transitòria tercera.

## Comunitat Autònoma de la Regió de Múrcia

**Normativa: Art. 13 Text Refós de les Disposicions Legals vigents a la Regió de Múrcia en matèria de Tributs Cedits, aprovat per Decret Legislatiu 1/2010, de 5 de novembre**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,60
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08
1.336.999,51	10.228,03	1.336.999,50	1,56

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
2.673.999,01	31.085,22	2.673.999,02	2,04
5.347.998,03	85.634,80	5.347.998,03	2,52
10.695.996,06	220.404,35	En endavant	3,00

## Comunitat Valenciana

**Normativa: Art. 9 Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits**

Escala aplicable en l'exercici 2023 pels contribuents residents en aquest exercici en aquesta Comunitat Autònoma

Base liquidable fins a euros	Quota íntegra euros	Resta base liquidable fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	167.129,45	0,25
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	En endavant	3,5

## Regla especial: béns i drets exempts amb progressivitat

**Normativa: Art. 32 Llei Impost Patrimoni**

**Els subjectes passius sotmesos a l'impost per obligació personal de contribuir** que siguin titulars de béns o drets situats o que puguin exercitar-se o hagin de complir-se en un Estat amb el que Espanya tingui subscrit un Conveni bilateral per evitar la doble imposició, en de la qual virtut aquests elements patrimonials estan exempts de l'impost espanyol, però poden ser tinguts en compte per calcular l'Impost corresponent als restants elements patrimonials, hauran de determinar la quota íntegra conforme al següent procediment:

- **El valor dels béns i drets exempts**, determinat conforme a les regles de valoració de l'impost sobre el patrimoni minorat, si escau, en el valor de les càrregues, gravàmens i deutes corresponents als mateixos que, de no mitjançar aquesta exempció, tindrien la consideració de fiscalment deduïbles, haurà de sumar-se a l'import de la base liquidable, amb l'objecte de determinar la base per a l'aplicació de l'escala de gravamen.
- **Una vegada obtinguda la quota resultant, es determina el tipus mitjà de gravamen.** Aquest tipus mitjà de gravamen és el resultat de multiplicar per 100 el quocient resultant de dividir la quota entre la base per a l'aplicació de l'escala de gravamen.
- **Una vegada obtingut aquest tipus mitjà, aquest s'aplicarà exclusivament sobre la base liquidable**, sense incloure els béns i drets exempts, excepte per determinar el tipus de gravamen, també denominats elements exempts amb progressivitat.

## Exemple: Càlcul de l'import de la quota íntegra

El senyor L.G.C. resident en la Comunitat Autònoma de Galícia presenta les següents dades en la seva declaració de l'impost sobre el patrimoni corresponent a l'exercici 2023:

- Base liquidable: 356.900 euros.
- Béns i drets exempts, excepte per determinar el tipus de gravamen aplicable: 68.000 euros.

Determinar l'import de la quota íntegra.

### Solució

#### 1. Determinació de la base per a l'aplicació de l'escala de gravamen:

Aquesta magnitud és el resultat de sumar la base liquidable i el valor net dels béns i drets exempts, excepte per determinar el tipus de gravamen aplicable la resta del patrimoni. És a dir,  $356.900 + 68.000 = 424.900$  euros.

#### 2. Aplicació de l'escala de l'impost a la base per a l'aplicació de l'escala de gravamen:

- Fins a: 334.252,88: 835,63
- Resta: 90.647,12 al 0,50%: 453,23
- Quota resultant  $(835,63 + 453,23) = 1.288,86$

#### 3. Determinació del tipus mitjà de gravamen:

TMG :  $(1.288,86 \div 424.900) \times 100 = 0,30\%$

#### 4. Obtenció de la quota íntegra

Quota íntegra:  $356.900 \times 0,30\% = 1.070,70$  euros.

## Capítol 5. Determinació de la quota per ingressar

### Límit de quota íntegra i quota mínima de l'impost sobre el patrimoni

Normativa: Art. 31 Llei Impost Patrimoni

#### Plantejament

**Exclusivament per als subjectes passius sotmesos a l'impost per obligació personal, la suma de la quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni conjuntament amb les quotes de l'IRPF (quota íntegra general i quota íntegra de l'estalvi) no podrà excedir el 60 per 100 de la suma de les bases imposables, general i de l'estalvi, de l'IRPF.**

L'import de les quotes íntegres de l'IRPF és la suma de les quantitats reflectides en les caselles [0545] i [0546] de la declaració de l'IRPF corresponent a l'exercici 2023.

L'import de les bases imposables, general i de l'estalvi, de l'IRPF és la suma de les quantitats reflectides en les caselles [0435] i [0460] de la declaració de l'IRPF corresponent a l'exercici 2023.

#### Regles

**1a. A l'efecte de determinar l'import de la base imposable de l'estalvi de l'IRPF, hauran d'aplicar-se les següents regles:**

- a. **No es tindrà en compte** la part de l'esmentada base imposable de l'estalvi que correspongui al saldo positiu dels guanys i pèrdues patrimonials obtinguts per transmissions d'elements patrimonials adquirits o de millores realitzades en els mateixos amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió, import del qual es consignarà en la casella [32] de la declaració de l'impost sobre el patrimoni.

Per determinar aquest import haurà de calcular-se, en primer lloc, el saldo net dels guanys i pèrdues patrimonials obtinguts en l'exercici que derivin de la transmissió d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió.

Si el saldo anterior fos negatiu o zero, es consignarà zero en la casella [32].

Si el saldo fos positiu, hauran de prendre's en consideració el saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023 a integrar en la base imposable de l'estalvi (casella **[0424]** de la declaració de l'IRPE), i, si escau, la compensació dels següents saldos.

- Saldo net negatiu de rendiments de capital mobiliari imputables a 2023 a integrar en la base imposable de l'estalvi (amb el límit del 25 per 100 saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023). Casella **[0436]**
- Saldos nets negatius de guanys i pèrdues patrimonials de 2019, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi. Casella **[0439]**
- Saldos nets negatius de guanys i pèrdues patrimonials de 2020, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi. Casella **[0440]**
- Saldos nets negatius de guanys i pèrdues patrimonials de 2021, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi. Casella **[0441]**
- Saldos nets negatius de guanys i pèrdues patrimonials de 2022, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi. Casella **[0442]**
- Resta de saldos nets negatius de rendiments de capital mobiliari de 2019, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi, amb el límit del 25 per 100 del saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023. Casella **[0443]**
- Resta de saldos nets negatius de rendiments de capital mobiliari de 2020, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi, amb el límit del 25 per 100 del saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023. Casella **[0444]**
- Resta de saldos nets negatius de rendiments de capital mobiliari de 2021, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi, amb el límit del 25 per 100 del saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023. Casella **[0445]**
- Resta de saldos nets negatius de rendiments de capital mobiliari de 2022, pendents de compensació a 1 de gener de 2023, a integrar en la base imposable de l'estalvi, amb el límit del 25 per 100 del saldo net positiu dels guanys i pèrdues patrimonials imputables a 2023. Casella **[0447]**

Si la diferència entre l'import de la casella **[0424]** i els imports de la suma de les caselles **[0436]** i **[0439]** a **[0445]** i **[0447]** és igual a zero, en la casella **[32]** de la declaració de l'impost sobre el patrimoni es consignarà zero.

Si la diferència entre l'import de la casella [0424] i els imports de la suma de les caselles [0436] i [0439] a [0445] i [0447] és positiva, i el saldo dels guanys i pèrdues patrimonials derivats de la transmissió d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió (GyP>1) fos igual o superior a l'import consignat en la casella [0424] de la declaració de l'IRPE, en la casella [32] de la declaració de l'impost sobre el patrimoni es consignarà la diferència entre les quantitats consignades en les caselles [0424] i els de la suma de les caselles [0436] i [0439] a [0445] i [0447] de la declaració de l'IRPE.

Si la diferència entre els imports de la casella [0424] i els imports de la suma de les caselles [0436] i [0439] a [0445] i [0447] és positiva, i el saldo dels guanys i pèrdues patrimonials derivats de la transmissió d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió (GyP>1) fos inferior a l'import consignat en la casella [0424] de la declaració de l'IRPE, en la casella [32] de la declaració de l'impost sobre el patrimoni es consignarà la quantitat resultant de la següent operació.

$$(Guanys i pèrdues >1 \div Casella [0424]) \times (Casillas [0424] - [0436] - [0439] - [0440] - [0441] - [0442] - [0443] - [0444] - [0445] - [0447])$$

- b. **Se sumarà l'import dels dividendes i participacions en beneficis obtinguts per societats patrimonials**, sigui quina sigui l'entitat que reparteixi els beneficis obtinguts per les esmentades societats patrimonials.

Conforme al que disposa la lletra a) de l'apartat 1 de la disposició transitòria dècima de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats (BOE de 28 de novembre), els dividendes i participacions en beneficis percebuts per contribuents de l'IRPE i obtinguts per societats patrimonials no s'integren en la base imposable de l'IRPE ni estan subjectes a retenció o ingrés a compte d'aquest impost.

**2a. A l'efecte de determinar la quota íntegra de l'estalvi de l'IRPE, no es tindrà en compte**, la part d'aquesta quota corresponent al saldo positiu de les obtingudes per les transmissions d'elements patrimonials adquirits o de millores realitzades en els mateixos amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió, import del qual es consignarà en la casella [35] de la declaració de l'impost sobre Patrimoni i que és el resultat de la següent operació:

$$Casella [35] = (Quotes corresponents a la base liquidable de l'estalvi Casillas [0540] - [0541] \div base imposable de l'estalvi Casella [0460]) \times Casella [32]$$

**3a. A l'efecte de determinar la quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni, no es tindrà en compte** la part de quota íntegra corresponent a elements patrimonials que, per la seva naturalesa o destinació, **no siguin susceptibles de generar rendiments gravats en l'IRPE**.

A l'efecte de determinar els elements patrimonials que queden exclosos en el càlcul del límit de la quota íntegra a què es refereix l'article 31.U.b) de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, ha d'atendre's a la seva "naturalesa o destinació" en el moment de la meritació de l'impost sobre el patrimoni.

En aquest sentit queden exclosos els béns clarament improductius com són els objectes d'art i antiguitats, joies, embarcacions i automòbils d'ús privat, sòl no edificat, etc.

No obstant això, al marge dels béns clarament improductius als que ens hem referit en l'apartat anterior, cap assenyalar que la destinació assignada pel titular a un element patrimonial pot ser decisiu sobre la seva capacitat de generar rendiments. A aquests efectes després de la Sentència del Tribunal Suprem de 16 de març de 2011, recurs de cassació núm. 212/2007 (ROJ: STS1346/2011) que, en seu FJ5º, va establir que “del literalment d'aquest article es dedueix que la inclusió o exclusió deriva de la naturalesa o destinació dels béns, en el moment a què es refereix la liquidació, al marge que en un moment posterior puguin ser sotmesos a operacions que meritin rendiments”, es ve considerant que, si els elements patrimonials del contribuent, en el moment en què es produeixi la meritació de l'impost sobre el patrimoni, no són susceptibles de produir rendiments gravats per la Llei de l'IRPF, no es tindran en compte dins el càlcul del límit de l'article 31 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, al marge que en un moment posterior puguin ser sotmesos o destinats a operacions que meritin rendiments.

Ara bé, la determinació dels elements patrimonials susceptibles de produir rendiments constitueix una qüestió de fet, per la qual cosa haurà de ser determinada, en qualsevol cas, per l'Administració gestora del tribut, a la vista de les circumstàncies específiques dels elements patrimonials en cada cas concret.

Sens perjudici de l'anterior, assenyalar que en el cas de l'habitatge habitual, en la mesura en què els immobles són elements patrimonials que per la seva naturalesa són susceptibles de generar rendiments, el valor d'aquesta que excedeix l'import màxim de 300.000 euros declarat exempt en l'article 4. Nou de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni ha de computar-se com a part de la base imposable de l'impost als efectes del càlcul del límit de la quota íntegra.

**La magnitud quota íntegra corresponent a béns improductius (CIBI) pot determinar-se utilitzant la següent fórmula:**

$$\text{CIBI} = \text{EPN} \times \text{Quota íntegra} \div \text{Base Imposable}$$

*Essent CIBI la quota íntegra corresponent a béns improductius i EPN el valor net dels elements patrimonials no susceptibles de produir rendiments en l'IRPF. És a dir, el valor de tals béns o drets minorat, si escau, en l'import dels deutes deduïbles corresponents als mateixos i la part proporcional dels deutes que, essent igualment deduïbles, no estiguin vinculades a cap element patrimonial concret.*

Si es produís un excés del límit del 60 per 100, aquest excés haurà de ser reduït en la quota de l'impost sobre el patrimoni, sense que la reducció pugui excedir el 80 per 100 d'aquesta quota. És a dir, s'estableix una quota mínima no reductible en l'impost sobre el patrimoni equivalent al 20 per 100 de la quota íntegra del propi Impost.

**Important:** el límit de quotes que estableix l'article 31.1 de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni no resulta aplicable als **no residents** que hagin optat conforme al que preveu l'article 5.U.a) de l'esmentada Llei de l'impost sobre el Patrimoni, per l'obligació personal de contribuir en aquest impost, doncs al no tributar en l'IRPF, no hi ha la possibilitat de sumar les quotes íntegres restants en ambdós impostos i posar-les en relació amb un percentatge de la base imposable de l'IRPF.

## Particularitats en cas de tributació conjunta en l'IRPF

Quan els components d'una unitat familiar hagin optat per la tributació conjunta en l'IRPF, el límit de les quotes íntegres conjuntes de l'IRPF i de la de l'impost sobre el patrimoni, es calcularà acumulant les quotes íntegres meritades pels components de la unitat familiar en l'impost sobre el patrimoni. En el seu cas, la reducció que sigui procedent practicar es prorratejarà entre els subjectes passius en proporció a les seves respectives quotes íntegres en l'impost sobre el patrimoni.

### Exemple

El senyor J.B.A., solter i resident a Toledo, presenta les següents dades fiscals corresponents a les seves declaracions de l'IRPF i de l'impost sobre el patrimoni (IP) en l'exercici 2023.

- Base imposable general de l'IRPF : 50.000
- Base liquidable general de l'IRPF : 48.000
- Mínim personal i familiar: 5.550
- Base imposable i liquidable de l'estalvi de l'IRPF : 2000
- Quota íntegra general estatal i autonòmica de l'IRPF : 12.407
- Quota íntegra de l'estalvi de l'IRPF : 380
- Base imposable de l'impost sobre el patrimoni (IP): 8.000.000
- Quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni: 112.354,37

Determinar l'import per ingressar per l'impost sobre el patrimoni corresponent a l'exercici 2023, sabent que la part de la base imposable de l'estalvi derivat de guanys i pèrdues patrimonials que correspon al saldo positiu de les obtingudes per transmissions d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió ascendeix a 1.000 euros, i que el valor net dels elements patrimonials declarats no susceptibles de produir rendiments en l'IRPF ascendeix a 250.000 euros

#### Solució:

- Quota de l'impost sobre el patrimoni corresponent a béns improductius:  $(250.000 \times 112.354,37) \div 8.000.000 = 3.511,07$
- Quota impost sobre el patrimoni susceptible de limitació  $(112.354,37 - 3.511,07) = 108.843,30$
- Quota íntegra general estatal i autonòmica de l'IRPF : 12.407
- Quota íntegra estatal i autonòmica de l'estalvi de l'IRPF a l'efecte del límit (1):190
  - Suma de quotes íntegres de l'IRPF  $(12.407 + 190) = 12.597$
  - Suma de quotes íntegres de l'IRPF i IP  $(12.597 + 108.843,30) = 121.440,30$
- Límit de quotes íntegres IRPF i IP  $(60\% \text{ s/ } 51.000) = 30.600$



- Base imposable general de l'IRPF: 50.000
- Base imposable de l'estalvi IRPF: 1.000 (2)
- Reducció teòrica a efectuar en la quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni  
 $(121.440,30 - 30.600,00) = 90.840,30$
- Límit màxim de reducció de la quota íntegra Patrimoni:  $(80\% \text{ s/}112.354,37) = 89.883,50$
- Quota per ingressar impost sobre el patrimoni  $(112.354,37 - 89.883,50)$  (3) =  
 22.470,87

#### Notes a l'exemple:

(1) A l'efecte de determinar la quota íntegra de l'estalvi de l'IRPE, no s'ha tingut en compte la part corresponent al saldo positiu dels guanys i pèrdues patrimonials obtinguts per les transmissions d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió. És a dir,  $(380 \div 2000) \times 1.000 = 190$  euros. [\(Tornar\)](#)

(2) A l'efecte de determinar la base imposable de l'estalvi de l'IRPE, no s'ha tingut en compte la part corresponent al saldo positiu dels guanys i pèrdues patrimonials obtinguts per les transmissions d'elements patrimonials adquirits amb més d'un any d'antelació a la data de la transmissió. És a dir,  $(1.000 \div 2000) \times 2000 = 1.000$  euros. [\(Tornar\)](#)

(3) La quota per ingressar per l'impost sobre el patrimoni coincideix amb l'import de la quota mínima  $(20\% \text{ s/}112.354,37 = 22.470,87$  euros). Per aplicació d'aquesta quota mínima, es produeix un excés no reductible de 956,80 euros, que és la diferència entre la reducció teòrica  $(90.840,30)$  i el límit màxim de reducció  $(89.883,50)$ . [\(Tornar\)](#)

## Deduccions i bonificacions autonòmiques

### Normativa: Art. 47 Llei 22/2009

D'acord amb l'article 47 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, en l'impost sobre el patrimoni, les Comunitats Autònomes podran assumir competències normatives sobre deduccions i bonificacions de la quota.

Les deduccions i bonificacions aprovades per les Comunitats Autònomes resultaran, en qualsevol cas, compatibles amb les deduccions i bonificacions establertes en la normativa estatal reguladora de l'impost sobre el patrimoni i no podran suposar una modificació de les mateixes.

Aquestes deduccions i bonificacions autonòmiques s'aplicaran amb posterioritat a les regulades per la normativa de l'Estat.

Per a 2023 les deduccions i bonificacions aprovades per les Comunitats Autònomes són les següents:

## Deduccions autonòmiques

### Comunitat Autònoma de Galícia

La Comunitat Autònoma de Galícia ha aprovat per a 2023 les següents deduccions autonòmiques en l'impost sobre el patrimoni:

#### **Per creació de noves empreses o ampliació de l'activitat d'empreses de recent creació**

**Normativa:** Art. 13 ter.Un Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol

#### **Requisits per a l'aplicació de la deducció**

Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable figure algun al que se li van aplicar les deduccions en la quota íntegra autonòmica de l'IRPF relatiu a la creació de noves empreses o ampliació de l'activitat d'empreses de recent creació, o inversió en l'adquisició d'accions o participacions socials en entitats noves o de recent creació.

#### **Quantia i límit màxim de la deducció**

- **El 75 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui als esmentats béns o drets.
- **El límit màxim de deducció serà de 4.000 euros** per subjecte passiu.

#### **Pèrdua del dret a la deducció practicada**

L'incompliment dels requisits previstos en les deduccions de l'IRPF determinarà la pèrdua d'aquesta deducció.

#### **Incompatibilitat**

Aquesta deducció serà incompatible amb les deduccions "[Per inversió en empreses agràries](#)" i "[Per la participació en els fons propis d'entitats que explotin béns immobles en centres històrics](#)".

#### **Per inversió en empreses agràries**

**Normativa:** Art. 13 ter.Dos Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol

## Requisits per a l'aplicació de la deducció

- Que els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable siguin:
  - a. Participacions en el capital social de:
    - 1a Societats de foment forestal regulades en la Llei 7/2012, de 28 de juny, de muntanyes de Galícia.
    - 2a Entitats agràries, cooperatives agràries o d'explotació comunitària de la terra que tinguin per objecte exclusiu activitats agràries.
    - 3r Les entitats que tinguin per objecte la mobilització o recuperació de les terres agràries de Galícia, a l'empara dels instruments previstos en la Llei 11/2021, de 14, de maig, de recuperació de la terra agrària de Galícia.
  - b. Préstecs realitzats a favor de les mateixes entitats esmentades en la lletra a) anterior, així com garanties que el contribuent constitueixi personalment a favor d'aquestes entitats.
  - c. Participacions dels socis capitalistes en comptes en participació constituïdes per al desenvolupament d'activitats agràries i en les que el partícip gestor sigui alguna de les entitats esmentades en la lletra a) anterior.
- Les inversions a les que sigui aplicable la deducció han de **formalitzar-se en escriptura pública**, en la qual ha d'especificar-se la identitat dels contribuents que pretenguin aplicar aquesta deducció i l'import de l'operació respectiva.
- Les inversions realitzades han de mantenir-se en el patrimoni del contribuent durant un **període mínim de cinc anys**, computat a partir de l'endemà de la data en què es formalitzi l'operació en escriptura pública. En el cas d'operacions de finançament, el termini de venciment haurà de ser superior o igual a cinc anys, sense que es pugui amortitzar una quantitat superior al 20% anual de l'import del principal. Durant aquell mateix termini de cinc anys han de mantenir-se les garanties constituïdes.

## Quantia de la deducció

- **El 100 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui als esmentats béns o drets.
- **En el cas de participacions en el capital social d'entitats** [apartado a) dels béns o drets de contingut econòmic que s'indiquen en l'apartat anterior], la deducció només s'aplicarà al valor d'aquestes, determinat segons les regles d'aquest impost, en la part que correspongui a la proporció existent entre els actius necessaris per a l'exercici de l'activitat agrària, disminuïts en l'import dels deutes derivades de la mateixa, i el valor del patrimoni net de l'entitat. Per determinar aquesta proporció es prendrà el valor que es dedueixi de la comptabilitat, sempre que aquesta reflecteixi fidelment la veritable situació patrimonial de l'entitat.

- En el cas de préstecs o participacions en comptes en participació [apartados b) i c) dels béns o drets de contingut econòmic que s'indiquen en l'apartat anterior], la deducció només s'aplicarà a l'import que financi l'activitat agrària de l'entitat, entenent-se que financen aquesta activitat en la part que resulti d'aplicar a la seva quantia total la proporció determinada conforme al que preveu el paràgraf anterior.

## Incompatibilitat

Aquesta deducció serà incompatible amb l'aplicació per als mateixos béns o drets de les **exempcions de l'article 4** de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, encara que aquesta exempció sigui parcial.

Així mateix aquesta deducció és incompatible amb la deducció "[Per creació de noves empreses o ampliació de l'activitat d'empreses de recent creació](#)"

## Per l'afectació de terrenys rústics a una explotació agrària i arrendament rústic

**Normativa: Art. 13 ter.Tres Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**

### Requisits per a l'aplicació de la deducció

#### 1. Explotació agrària

- Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable s'inclouin **terrenys rústics afectes a una explotació agrària**.
- L' **explotació agrària** haurà d'estar inscrita en el Registre d'Explotacions Agràries de Galícia.

#### 2. Arrendament rústic

També tindran dret a aquesta deducció aquells contribuents que cedeixin en **arrendament els terrenys rústics** de la mateixa manera període temporal, d'acord amb les condicions establertes en la Llei 49/2003, de 26 de novembre, d'arrendaments rústics.

## Quantia de la deducció

**El 100 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui als esmentats béns o drets sempre que estiguin afectes a l'explotació agrària almenys durant la meitat de l'any natural corresponent a la meritació.

## Incompatibilitat

Aquesta deducció serà incompatible amb l'aplicació per als mateixos béns o drets de les **exempcions de l'article 4** de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, encara que aquesta exempció sigui parcial.

## Per l'afectació a activitats econòmiques d'immobles en centres històrics

**Normativa: Art. 13 ter.Quatre Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**

### Requisits per a l'aplicació de la deducció

1. Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable s'incloguin béns immobles **situats en algun dels centres històrics** determinats en l'annex de l'Ordre d'1 de març de 2018 (DOG de 13 de març).

Vegeu l'Ordre d'1 de març de 2018, per la qual es determinen els centres històrics a l'efecte d'aquestes deduccions (DOG de 13 de març).

2. Que aquests béns immobles estiguin afectes a una activitat econòmica almenys durant la meitat de l'any natural corresponent a la meritació.

### Quantia de la deducció

**El 100 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui a aquests béns.

### Incompatibilitat

Aquesta deducció serà incompatible amb l'aplicació per als mateixos béns o drets de les **exempcions de l'article 4** de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, encara que aquesta exempció sigui parcial.

### Justificació documental

La pertinença del bé immoble a un centre històric s'acreditarà, d'acord amb el que estableix l'article únic.2 de l'Ordre d'1 de març de 2018 (DOG de 13 de març), mitjançant certificat emès per l'ajuntament corresponent de què el bé immoble es troba situat dins la delimitació fixada en l'annex de l'esmentada Ordre d'1 de març de 2018.

## Per la participació en els fons propis d'entitats que explotin béns immobles en centres històrics

**Normativa: Art. 13 ter.Cinc Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**

### Requisits per a l'aplicació de la deducció

- Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable s'incloguin participacions en els fons propis d'entitats en actiu del qual es trobin béns immobles **situats en algun dels centres històrics** determinats en l'annex de l'Ordre d'1 de març de 2018.

Vegeu l'Ordre d'1 de març de 2018, per la qual es determinen els centres històrics a l'efecte d'aquestes deduccions (DOG de 13 de març).

- Que aquests béns immobles estiguin afectes a una activitat econòmica almenys durant la meitat de l'any natural corresponent a la meritació.

## Quantia de la deducció

- **El 100 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui a aquestes participacions.
- La deducció només assolirà al valor de les participacions, determinat segons les regles d'aquest impost, en la part que correspongui a la proporció existent entre aquests béns immobles, minorats en l'import dels deutes destinades a finançar-los, i el valor del patrimoni net de l'entitat.

Per determinar aquesta proporció es prendrà el valor que es dedueixi de la comptabilitat, sempre que aquesta reflecteixi fidelment la veritable situació patrimonial de la societat.

## Incompatibilitat

Aquesta deducció serà incompatible amb l'aplicació per als mateixos béns o drets de les **exempcions de l'article 4** de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, encara que aquesta exempció sigui parcial.

Així mateix aquesta deducció és incompatible amb la deducció "[Per creació de noves empreses o ampliació de l'activitat d'empreses de recent creació](#)"

## Justificació documental

La pertinença del bé immoble a un centre històric s'acreditarà, d'acord amb el que estableix l'article únic.2 de l'Ordre d'1 de març de 2018 (DOG de 13 de març), mitjançant certificat emès per l'ajuntament corresponent de què el bé immoble es troba situat dins la delimitació fixada en l'annex de l'esmentada Ordre d'1 de març de 2018.

## Per incorporació de béns i drets als instruments de mobilització o recuperació de les terres agràries de Galícia.

**Normativa: Art. 13 ter.Sis Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**

## Requisits per a l'aplicació de la deducció

- Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable s'incloguin béns incorporats a polígons agroforestals, projectes d'aldees model o agrupacions de gestió conjunta previstos en la Llei 11/2021, de 14 de maig, de recuperació de la terra agrària de Galícia.

- Que aquests béns i drets estiguin inscrits en els registres que resultin d'aplicació, conforme al que preveu la Llei de recuperació de la terra agrària de Galícia.

## Quantia de la deducció

**El 100 per 100 de la part de la quota** que proporcionalment correspongui a aquests béns o drets, sempre que aquesta adscripció es mantingui durant un termini de, com a mínim, cinc anys.

## Incompatibilitat

Aquesta deducció serà incompatible amb l'aplicació per als mateixos béns o drets de les **exempcions de l'article 4** de la Llei de l'impost sobre el Patrimoni, encara que aquesta exempció sigui parcial.

## Comunitat Autònoma Regió de Múrcia

La Comunitat Autònoma de la Regió de Múrcia ha aprovat per a 2023 la següent deducció autonòmica en l'impost sobre el patrimoni:

### Per aportacions a projectes d'excepcional interès públic regional

**Normativa: Art. 13 bis Text Refós de les disposicions legals vigents a la Regió de Múrcia en matèria de Tributs Cedits, aprovat per Decret Legislatiu 1/2010, de 5 de novembre**

### Requisits i altres condicions per a l'aplicació de la deducció

- Que l'aportació **sigui en diners**.
- Que l'aportació es destini a **projectes d'excepcional interès públic regional**.

A aquests efectes el **Consell de Govern de la Regió de Múrcia determinarà els projectes que seran considerats d'excepcional interès públic regional** als efectes d'aquesta deducció, així com la durada dels esmentats projectes i les línies bàsiques de les actuacions que donin dret a aquesta deducció.

- Que l'aportació es realitzi **durant l'any posterior a la data de meritació de l'impost als esmentats projectes**.

No existeix coincidència entre el període impositiu en el que s'ha d'aplicar la deducció i en el que es realitza l'aportació que dona dret a la mateixa. Els contribuents interessats a participar en els projectes d'excepcional interès públic regional **realitzaran les aportacions en l'exercici en el que s'aprovi pel Consell de Govern el projecte, en les condicions que es determinin pel mateix**.

En la declaració de l'Impost d'aquell exercici, de la qual presentació es duu a terme en l'exercici posterior, es podrà aplicar la deducció autonòmica en la quota de l'impost sobre el patrimoni, si el projecte s'ha aprovat i les aportacions **s'han realitzat abans** de la finalització del termini de presentació (generalment fins a 30 de juny).

En cas que l'aprovació del projecte i l'aportació es produeixi **amb posterioritat** a la finalització del termini de presentació de la declaració de l'impost sobre el patrimoni, és a dir, durant el segon semestre de l'exercici, el contribuent podrà sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació presentada, a l'empara del que disposa l'article 120.3 de la Llei general tributària, aplicant per tant la deducció en la quota.

- Per a l'aplicació del benefici fiscal s'exigirà **l'acreditació de les aportacions deduïbles, que es justificaran mitjançant certificació expedida per l'entitat beneficiària**

**Important:** aquesta deducció s'aplicarà amb posterioritat a les deduccions i bonificacions regulades per la normativa de l'Estat.

## Quantia de la deducció

**El 100 per 100** de l'import en diners destinat durant l'any posterior a la data de meritació a projectes d'excepcional interès públic regional

## Comunitat Autònoma de La Rioja

La Comunitat Autònoma de La Rioja ha aprovat per a 2023 la següent deducció autonòmica en l'impost sobre el patrimoni:

### Per aportacions a la constitució o ampliació de la dotació a fundacions de la Comunitat Autònoma de La Rioja

**Normativa:** Art. 33 Llei 10/2017, de 27 d'octubre, per la qual es consoliden les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de La Rioja en matèria d'impostos propis i tributs ceditos

### Requisits i altres condicions per a l'aplicació de la deducció

- Que entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable figure algun que hagués estat o fora a ser destinat durant l'any posterior a la data de meritació de l'Impost a la constitució d'una fundació o ampliació de la dotació fundacional d'una existent, sempre que estigui domiciliada a La Rioja i inscrita en el cens d'entitats i activitats en matèria de mecenatge i persegueixi fins inclosos en l'Estratègia Regional de Mecenatge.
- La quantitat que no pugui ser deduïda per insuficiència de quota es podrà utilitzar com crèdit fiscal en els termes previstos en el capítol II de la Llei de Mecenatge de la Comunitat Autònoma de La Rioja.

La Llei 3/2021, de 28 d'abril, de Mecenatge de la Comunitat Autònoma de La Rioja en el seu article 8, modificat per l'article 3.Un de la Llei 7/2021, de 27 de desembre, defineix el crèdit fiscal com "aquelles quantitats reconegudes per l'Administració de la Comunitat Autònoma de La Rioja a favor dels contribuents que puguin ser utilitzades pels mateixos per satisfer el pagament dels tributs propis de la Comunitat Autònoma".



Per part seva, l'article 9 de l'esmentada Llei de Mecenatge de la Comunitat Autònoma de La Rioja disposa que la Comunitat Autònoma de La Rioja reconeixerà un crèdit fiscal a favor de les persones donants pel 25 per 100 dels convenis de col·laboració empresarial o dels imports dineraris donats a favor de la Comunitat Autònoma, sempre que es destinin al finançament de programes de despesa o actuacions desenvolupades pel seu sector públic que tinguin per objecte la promoció de qualsevol de les activitats previstes en l'article 1 d'aquesta llei o l'establiment de beques per cursar estudis.

Finalment indicar quant a la vigència d'aquest crèdit fiscal que l'article 11 de la Llei 3/2021, de 28 d'abril, de Mecenatge de la Comunitat Autònoma de La Rioja assenyala que aquests crèdits fiscals reconeguts per la Comunitat Autònoma de La Rioja tindran una vigència de deu anys, comptats a partir de la data de reconeixement dels mateixos.

## Quantia de la deducció

**El 25 per 100** del valor de l'aportació realitzada que hagi d'incloure's en la base imposable de l'impost.

A aquests efectes els criteris de valoració dels béns i drets aportats seran els que s'indiquen en el Capítol 3 d'aquest Manual dins l'apartat "[Formació del patrimoni brut: regles de valoració dels béns i drets](#)".

## Pèrdua del dret a la deducció practicada

L'incompliment dels requisits anteriorment esmentats originarà la pèrdua del dret i l'obligació de presentar declaració complementària de l'Impost amb ingrés de l'import de deducció indegudament aplicada més els corresponents interessos de demora.

## Bonificacions autonòmiques

En aquest exercici, s'han establert les següents bonificacions autonòmiques de la quota de l'impost sobre el patrimoni, que podran ser aplicades pels subjectes passius residents en els seus respectius territoris que compleixin les condicions i requisits, establerts per les corresponents normes autonòmiques, que en cada cas s'assenyalen a continuació.

## Comunitat Autònoma d'Andalucía

### **Bonificació: règim transitori aplicable mentre estigui vigent l'Impost estatal de solidaritat de les grans fortunes**

**Normativa: disposició transitòria cinquena i art. 25 bis Llei 5/2021, de Tributs Cedits de la Comunitat Autònoma d'Andalucía, de 20 d'octubre**

**Atenció:** amb efectes per a l'exercici 2023 i mentre estigui vigent l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes (ITSGF), s'aplicarà el següent règim transitori en lloc de l'article 25 bis de la Llei 5/2021.

Mentre estigui vigent l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, creat per la Llei 38/2022, de 27 de desembre (BOE de 28 de desembre), el contribuent podrà aplicar a elecció seva una de les dues següents bonificacions en la quota resultant de l'impost sobre el patrimoni:

1. Una bonificació determinada per **la diferència, si n'hi hagués**, entre el total quota íntegra del propi Impost, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 31 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni (això és, la quota de la IP i les quotes de l'IRPF), i, si escau, el total quota íntegra que correspondria a l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 3.Dotze de la Llei 38/2022, de 27 de desembre (és a dir, la quota íntegra del ITSGF, juntament amb les quotes de l'IRPF i de la IP).
2. La bonificació general de l'impost sobre el patrimoni establert en l'article 25 bis, això és, el **100 per 100** de la quota minorada.

En qualsevol dels supòsits, l'import que correspongui es consignarà en la casella **[50]** del model de declaració.

## Comunitat Autònoma d'Aragón

### Bonificació dels patrimonis especialment protegits de contribuents amb discapacitat

**Normativa: Art. 150-1 Text Refós de les disposicions dictades per la Comunitat Autònoma d'Aragón en matèria de tributs cedits, aprovat per Decret Legislatiu 1/2005, de 26 de setembre**

- **Requisits per a l'aplicació de la bonificació**

Tindrà dret a aquesta bonificació els contribuents d'aquest impost sobre el patrimoni que siguin titulars del patrimoni protegit regulat en la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària amb aquesta finalitat.

Tingui-se en compte que, com a conseqüència de la introducció per la Llei 13/2023, de 24 de maig (BOE de 25 de maig) de la disposició addicional tercera en la Llei 41/2003, s'estableix la presumpció de què la persona amb discapacitat a benefici del qual es constitueix el patrimoni protegit és el titular dels béns i drets que integren aquest patrimoni i que les aportacions realitzades al mateix per persones diferents d'aquest titular constitueixen transmissions a aquest a títol lucratiu.

- **Import i límit de la bonificació**

El 99 per 100 de la part de quota que proporcionalment correspongui al valor net dels béns i drets inclosos en el patrimoni protegit dels contribuents amb discapacitat pels quals el subjecte passiu tingui dret a la bonificació (casella **[50]** del model de declaració), amb un límit de 300.000 euros.

Per a la resta del patrimoni, no cabrà bonificació alguna.

## Extremadura

### Bonificació general

**Normativa: Art. 15 bis Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2018, de 10 d'abril**

El **100 per 100** de la quota minorada. L'import que correspongui per aquesta bonificació es consignarà en la casella **[50]** del model de declaració

## Comunitat Autònoma del Principat d'Astúries

### Bonificació dels patrimonis especialment protegits de contribuents amb discapacitat

**Normativa: Art. 16 Text Refós de les disposicions legals del Principat d'Astúries en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 2/2014, de 22 d'octubre**

- **Requisits per a l'aplicació de la bonificació**

El contribuent tindrà dret a aquesta bonificació per aquells béns o drets de contingut econòmic que computats per a la determinació de la base imposable formin part del patrimoni especialment protegit del contribuent, constituït a l'empara de la Llei 41/2003, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària amb aquesta finalitat.

Tingui-se en compte que, com a conseqüència de la introducció per la Llei 13/2023, de 24 de maig ([BOE](#) de 25 de maig) de la disposició addicional tercera en la Llei 41/2003, s'estableix la presumpció de què la persona amb discapacitat a benefici del qual es constitueix el patrimoni protegit és el titular dels béns i drets que integren aquest patrimoni i que les aportacions realitzades al mateix per persones diferents d'aquest titular constitueixen transmissions a aquest a títol lucratiu.

- **Import de la bonificació**

El **99 per 100** de la part de quota minorada que proporcionalment correspongui al valor net dels béns i drets pels quals el subjecte passiu tingui dret a la bonificació (casella **[50]** del model de declaració).

## Comunitat Autònoma de les Illes Balears

### Bonificació per als béns de consum cultural

**Normativa: Art. 9 bis Text Refós de les Disposicions Legals de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears en Matèria de Tributs Cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2014, de 6 de juny**

- **Requisits per a l'aplicació de la bonificació**

Tindrà dret a aquesta bonificació els contribuents d'aquest impost sobre el patrimoni que siguin titulars de ple domini dels béns de consum cultural als quals fa referència a l'article 5 de la Llei 3/2015, de 23 de març, per la qual la que es regula el consum cultural i el mecenatge cultural, científic i de desenvolupament tecnològic, i s'estableixen mesures tributàries.

Als efectes d'aquesta llei, s'entén per consum cultural l'adquisició per les persones físiques o jurídiques de productes culturals com les obres de creació artística, pictòriques o escultòriques, en qualsevol dels seus formats, que siguin originals i que l'artista hagi elaborat íntegrament i que siguin úniques o seriades. S'exclouen els objectes d'artesanía i les reproduccions.

- **Import de la bonificació**

El **90 per 100** de la part proporcional de la quota que correspongui al valor net dels béns i drets pels quals el subjecte passiu tingui dret a la bonificació (casella **[50]** de la declaració de l'impost sobre el patrimoni).

## Comunitat Autònoma de Catalunya

### Bonificació dels patrimonis protegits de les persones amb discapacitat

**Normativa: Art. 2 Llei 7/2004, de 16 de juliol, de mesures fiscals i administrativa**

- **Requisits per a l'aplicació de la bonificació**

- Que el 2023 el subjecte passiu tingui la seva residència habitual en aquesta Comunitat Autònoma.
- Que entre els elements patrimonials integrants de la base imposable de l'impost sobre el patrimoni s'hagin inclòs béns i/o drets que formin part del patrimoni protegit del subjecte passiu, constituït a l'empara de la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat i de modificació del Codi civil, de la Llei d'Enjudiciament Civil i de la normativa tributària amb aquesta finalitat (BOE de 19 de novembre).

Tingui-se en compte que, com a conseqüència de la introducció per la Llei 13/2023, de 24 de maig (BOE de 25 de maig) de la disposició addicional tercera en la Llei 41/2003, s'estableix la presumpció de què la persona amb discapacitat a benefici del qual es constitueix el patrimoni protegit és el titular dels béns i drets que integren aquest patrimoni i que les aportacions realitzades al mateix per persones diferents d'aquest titular constitueixen transmissions a aquest a títol lucratiu.

També pot aplicar-se la bonificació als béns o drets de contingut econòmic que formin part del patrimoni protegit constituït a l'empara de la Llei 25/2010, de 29 de juliol, del llibre segon del Codi civil de Catalunya, relatiu a la persona i la família, en els termes previstos en l'article 2 de la Llei 7/2004, en la redacció donada per l'article 1 de la Llei 2/2016, de 2 de novembre.

- **Import de la bonificació**

El **99 per 100** de la part de quota minorada que proporcionalment correspongui al valor net dels béns i drets pels quals el subjecte passiu tingui dret a la bonificació (casella **[50]** de la declaració de l'impost sobre el patrimoni).

## **Bonificació de les propietats forestals**

**Normativa: Art. 60 Llei 5/2012, de 20 de març, de mesures fiscals, financeres i administratives i de creació de l'impost sobre les estades en establiments turístics de la Comunitat Autònoma de Catalunya**

S'estableix una bonificació del 95 per 100 en la part de la quota que correspongui proporcionalment a les propietats forestals, sempre que disposin d'un instrument d'ordenació degudament aprovat per l'Administració forestal competent de Catalunya.

En aplicació d'aquesta bonificació es té en compte tant el valor del terreny com, si escau, el de les construccions ubicades en la finca forestal i que siguin per a utilitat exclusiva de la mateixa.

## **Comunitat Autònoma de Galícia**

### **Bonificació general del 50 per 100**

**Normativa: Disposició transitòria tercera Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol**

**Atenció:** a partir d'1 de gener de 2023 i durant la vigència de l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, no resultarà d'aplicació l'article 13 quater del Text Refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2011, de 28 de juliol.

El **50 per 100** de la quota minorada. L'import que correspongui per aquesta bonificació es consignarà en la casella **[50]** del model de declaració.

Aquesta deducció es reduirà en l'import a pagar que derivi de l'aplicació de la normativa de l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes per al mateix exercici, sense que el resultat pugui ser negatiu.

En cas que, com a conseqüència d'aquesta reducció, s'esgotés l'import d'aquesta bonificació, es reduiran en la quantia necessària les altres deduccions autonòmiques que resultin d'aplicació, sense que el resultat pugui ser negatiu.

## Comunitat de Madrid

### Bonificació general del 100 per 100

**Normativa: Disposició transitòria setena i art. 20 Text Refós de les Disposicions Legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat, aprovat per Decret Legislatiu 1/2010, de 21 octubre**

**Important:** mentre estigui vigent l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes no serà aplicable la bonificació general del 100 per 100 de la quota de l'Impost sobre el Patrimoni establerta en l'article 20 del Text Refós. Al seu lloc, el contribuent podrà aplicar una bonificació autonòmica determinada per la diferència, si n'hi hagués, entre el total quota íntegra del propi impost, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 31 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, i el total quota íntegra corresponent a l'Impost Temporal de Solidaritat de les Grans Fortunes, una vegada aplicat el límit conjunt establert en l'article 3. Dotze de la Llei 38/2022, de 27 de desembre.

El **100 per 100** de la quota minorada. L'import que correspongui per aquesta bonificació es consignarà en la casella **[50]** del model de declaració.

No s'aplicarà aquesta bonificació si la quota resultant fos nul·la.

## Deducció per impostos satisfets a l'estranger

**Normativa: Art. 32 Llei Impost Patrimoni**

**En el cas d'obligació personal de contribuir**, i sens perjudici del que disposin els Tractats o Convenis Internacionals, de la quota d'aquest impost es deduirà, per raó de béns que radiquin i drets que poguessin exercitar-se o haguessin de complir-se fora d'Espanya, la quantitat menor de les dues següents:

- L'import efectiu del satisfet a l'estranger per raó de gravamen de caràcter personal** que afecti als elements patrimonials computats en l'impost sobre el patrimoni.
- El resultat d'aplicar sobre la part de base liquidable gravada a l'estranger el tipus mitjà efectiu de gravamen de l'impost sobre el patrimoni.**

El tipus mitjà efectiu de gravamen (**TMG**) és el resultat de multiplicar per 100 el quocient de dividir la quota íntegra de l'impost per la base liquidable. El tipus mitjà efectiu de gravamen s'expressarà amb dos decimals. El tipus mitjà efectiu de gravamen es determina conforme a la següent fórmula:

$$\text{TMG} = \text{Quota íntegra} \times 100 \div \text{Base liquidable}$$

La determinació de **la part de base liquidable gravada a l'estranger (BLE)** es determinarà de la següent manera:

1. Del valor de l'element patrimonial situat a l'estranger es restarà l'import dels deutes deduïbles corresponents al mateix, així com la part proporcional dels deutes que, essent igualment deduïbles, no estiguin vinculades a cap element patrimonial, obtenint-se d'aquesta manera l'import patrimonial net corresponent a aquest element (PN).
2. L'import patrimonial net així determinat (PN) es minorarà en la part proporcional de la reducció per mínim exempt. Aquesta operació pot representar-se amb la següent fórmula:

$$\text{BLE} = \text{PN} \times \text{Base liquidable} \div \text{Base imposable}$$

**Atenció:** quan el subjecte passiu disposi de més d'un bé o dret situat fora d'Espanya, el càlcul de la deducció es farà de forma individual per a cada bé o dret, traslladant-se a la casella **[41]** de la declaració la suma dels imports que prevalguin en tots i cadascun dels càlculs individuals realitzats.

## Exemple

La senyora V.G.C., resident a Àvila, presenta les següents dades en la seva declaració de l'impost sobre el patrimoni corresponent a l'exercici 2023:

- Base imposable: 1.450.000
- Base liquidable: 750.000
- Quota íntegra: 3.240,36

En la seva declaració ha inclòs un immoble situat a l'estranger del que és titular i preu d'adquisició del qual va ser de 200.000 euros. De l'esmentat import, 40.000 euros estan pendents de pagament a 31-12-2023. Per raó de gravamen de caràcter personal que afecta a l'esmentat immoble, ha satisfet a l'estranger 350 euros corresponents a l'exercici 2023.

En l'apartat corresponent a deutes deduïbles de la seva declaració de l'impost sobre el patrimoni únicament figuren els 40.000 euros corresponents a l'immoble.

Determinar l'import de la deducció corresponent a l'impost satisfet a l'estranger.

### Solució

1. Impost efectivament satisfet a l'estranger per raó de l'immoble: 350
2. Import que correspondria satisfer a Espanya per raó de l'immoble:

- Part de base liquidable gravada a l'estranger (1) = 82.758,62
- Tipus mitjà efectiu de gravamen= 0,43 per 100 (2)
- Part de base liquidable gravada a l'estranger x tipus mitjà efectiu de gravamen:  
(82.758,62 x 0,43%) = 355,86

3. Import de la deducció (la menor de 355,86 i 350) = 350

#### Notes a l'exemple:

(1) La part de base liquidable gravada a l'estranger es determina restant del valor d'adquisició de l'immoble l'import dels deutes corresponents al mateix, que són els únics deutes que consten en l'apartat corresponent de la declaració: 200.000 – 40.000 = 160.000 euros. Una vegada determinat el valor net de l'immoble, aquest es minora en la part proporcional de la reducció per mínim exempt: (160.000 x 750.000) ÷ 1.450.000 = 82.758,62 euros. [Tornar](#)

(2) El tipus mitjà efectiu de gravamen es determina de la següent manera: (3.240,36 x 100) ÷ 750.000 = 0,43. [Tornar](#)

## Bonificació de la quota a Ceuta i Melilla

### Normativa: Art. 33 Llei Impost Patrimoni

Si entre els béns o drets de contingut econòmic computats per a la determinació de la base imposable, figurés algun situat o que hagués d'exercitar-se o complir-se a Ceuta i Melilla i les seves dependències, la quota de l'impost **es bonificarà el 75 per 100 de la part de la mateixa que proporcionalment correspongui als esmentats béns o drets.**

Aquesta bonificació no serà d'aplicació als no residents en aquestes Ciutats, llevat de per la qual cosa es refereixi a valors representatius del capital social d'entitats jurídiques domiciliades i per tal social en les esmentades places, o quan es tracti d'establiments permanents situades en elles.

La part de la quota sobre la qual s'aplica la bonificació pot calcular-se dividint el valor net corresponent als béns i drets situats a Ceuta i Melilla i les seves dependències (VN) entre la base imposable i multiplicant aquest quocient per la quota íntegra. És a dir:

$$\text{VN} \times \text{Quota íntegra} \div \text{Base imposable}$$

### Exemple:

El senyor S.M.G., resident a Málaga, presenta les següents dades en la seva declaració de l'impost sobre el patrimoni corresponent a l'exercici 2023:

- Base imposable: 1.400.000
- Base liquidable: 700.000

Dins els elements patrimonials declarats estan computats, entre d'altres, els següents:



- Local comercial situat a Ceuta valor net del qual ascendeix a: 195.000
- Accions de la SA "X", domiciliada i per tal social exclusiu a Ceuta, valor net del qual ascendeix a: 100.000

Determinar l'import que correspongui per la bonificació de la quota per elements patrimonials situats a Ceuta i Melilla :

### Solució

- Quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni (1) = 2.790,35
- Valor net dels béns a Ceuta i Melilla (2), 100.000
- Part de la quota corresponent a aquests béns (3) = 199,31
- Bonificació (75 per 100 s/199,31) = 149,48
- Quota per ingressar (2.790,35 – 149,48) = 2.640,87

No obstant això, tingui-se en compte que, des de l'1 de gener de 2022, per als residents en la Comunitat Autònoma d'Andalucía s'aplica una bonificació en la quota del 100 per 100, per la qual cosa el contribuent no haurà d'ingressar import algun en aquest cas.

Ara bé, tingui-se en compte que els contribuents que, conforme a l'article 3 de la Llei 38/2022, de 27 de desembre (BOE de 28 de desembre), estiguin obligats a presentar el ITSGF podran aplicar a elecció seva [una de les dues bonificacions a què es refereix la disposició transitòria cinquena de la Llei 5/2021](#), de Tributs Cedits de la Comunitat Autònoma d'Andalucía, de 20 d'octubre.

### Notes a l'exemple:

(1) Veure escala de gravamen aplicable en la [Comunitat Autònoma d'Andalucía](#) en el capítol 4.

Fins a 668.500,00 = 2.506,85

Resta (31.500) x 0,90% = 283,50

Total quota íntegra (2.506,85 + 283,50) = 2.790,35 [\(Tornar\)](#)

(2) Al no ser resident a Ceuta o Melilla, el contribuent no té dret a practicar bonificació pel local. [\(Tornar\)](#)

(3) La part de quota íntegra corresponent a les accions de SA "X", es determina mitjançant la següent operació:  $(100.000 \times 2.790,35) \div 1.400.000 = 199,31$ . [\(Tornar\)](#)

# Normativa

En la normativa tant estatal com autonòmica s'ha optat per l'enllaç al **text consolidat** del BOE, quant document que integra en el **text original** de la norma les **modificacions i correccions** que ha tingut des del seu origen. No obstant això, quan no existeixi text consolidat s'indicarà, específicament, en la normativa afectada, aquella condició.

L'Agència Estatal Butlletí Oficial de l'Estat ofereix a més de l'**últim text consolidat i actualitzat** de les principals normes de l'ordenament jurídic, les **versions intermèdies** que corresponen a cadascuna de les modificacions que ha patit durant el temps.

Cada vegada que una norma consolidada és objecte d'una modificació posterior, apareix en el text consolidat del BOE un avís sota del llistat de versions, indicant que l'última actualització està en procés. El temps que mitjança entre la publicació al BOE de la modificació i l'elaboració d'una nova versió consolidada que la incorpori, habitualment és d'entre 1 i 3 dies feiners, segons que informa la pàgina web del BOE.

**Advertència:** per determinar la normativa aplicable el 2023 tingui en compte, en el text consolidat, les entrades en vigor i les dates des de les quals són efectius les modificacions introduïdes en els diferents articles.

## Normativa bàsica estatal

Ley 19/1991, de 6 de junio de 1991  
Impuesto sobre el Patrimonio (BOE, 07-junio-1991)

Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre,  
por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. (BOE, 17-septiembre-2011)

Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo,  
por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se regula el reintegro de la ayuda prevista en el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. (BOE, 22-marzo-2024)

# Normes autonòmiques en relació amb l'impost sobre el patrimoni (disposicions legals)

---

## Comunitat Autònoma d'Andalucía

Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOJA, 26-noviembre-2021). (BOE, 03-noviembre-2021)

Artículos 24, 25, 25 bis y disposición transitoria quinta.

## Comunitat Autònoma d'Aragón

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOA, 28-octubre-2005)

Artículos 150-1 y 150-2.

## Comunitat Autònoma de Principat d'Astúries

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOPA, 29-octubre-2014). (BOE, 03-febrero-2015)

Artículos 15 y 16.

## Comunitat Autònoma d'Illes Balears

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE (BOIB, 07-junio-2014). (BOE, 02-julio-2014)

Artículos 8, 9 y 9 bis.

## Comunitat Autònoma de Canàries

Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOC Canarias, 23-abril-2009)

Artículos 28, 29 y 29 bis.

## Comunitat Autònoma de Cantabria

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio,  
por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOC Cantabria, 02-julio-2008)

Artículos 3 y 4.

## Comunitat de Castella i Lleó

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre,  
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOCYL, 18-septiembre-2013)

Artículo 11.

## Comunitat Autònoma de Catalunya

Ley 31/2002, de 30 de diciembre,  
de Medidas Fiscales y Administrativas. Artículo 2. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 31-diciembre-2002) (BOE, 17-enero-2003)

Ley 7/2004, de 16 de julio,  
de medidas fiscales y administrativas. Artículo 2. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 21-julio-2004) (BOE, 29-septiembre-2004)

Decreto-ley 7/2012, de 27 de diciembre,  
De medidas urgentes en materia fiscal que afectan al Impuesto sobre el Patrimonio. Artículo único.2. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 28-diciembre-2012) (BOE, 26-febrero-2013)

Decreto-ley 16/2022, de 20 de diciembre,  
de medidas urgentes en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio. Artículos 1 y 2 (DOGC, 22-diciembre-2022) (BOE, 10-febrero-2023)

Ley 5/2012, de 20 de marzo,  
de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos. Artículo 60. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOGC, 23-marzo-2012). (BOE, 06-abril-2012)

## Comunitat Autònoma d'Extremadura

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril,  
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOE, 23-mayo-2018) (BOE, 19-junio-2018)

Artículos 14 , 15 y 15 Bis.

## Comunitat Autònoma de Galícia

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio,

por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOG, 20-octubre-2011) (BOE, 19-noviembre-2011)

Artículos 13, 13 bis, 13 ter y 13 quater.

## Comunitat de Madrid

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOCM, 25-octubre-2010)

Artículos 19 y 20, y disposición transitoria séptima.

## Comunitat Autònoma de Regió de Múrcia

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BORM, 31-enero-2011) (BOE, 17-junio-2011)

Artículos 13, 13 Bis y disposición adicional octava.

## Comunitat Autònoma de La Rioja

Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOR, 30-octubre-2017) (BOE, 28-noviembre-2017)

Artículo 33.

## Comunitat Valenciana

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOCV, 31-diciembre-1997) (BOE, 07-abril-1998)

Artículos 8 y 9, y disposición transitoria cuarta.

## Glossari d'abreviatures

1. : Ministeri de la Presidència
2. BLE: Base liquidable gravada a l'estranger
3. BOE: Butlletí Oficial de l'Estat
4. CE: Comunitat Europea
5. CIBI: Quota íntegra corresponent a béns improductius
6. DOG: Diari Oficial de Galícia
7. DOGCV: Diari oficial de la Generalitat de Catalunya
8. DOTZE: Diari Oficial de la Unió Europea
9. EHA: Ministeri d'Economia i Hisenda
10. EPN: Valor net dels elements patrimonials no susceptibles de produir rendiments en l'IRPF
11. HAC: Ministeri d'Hisenda
12. HAP: Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques
13. HFP: Ministeri d'Hisenda i Funció Pública
14. IP: Impost sobre el patrimoni
15. IRPF: Impost sobre la renda de les persones físiques
16. ITSGF: Impost temporal de solidaritat de les grans fortunes
17. LIS: Llei de l'impost sobre Societats
18. LOFCA: Llei orgànica de Finançament Autonòmic
19. NIF: Número d'identificació fiscal
20. PN: Patrimoni net
21. RGAT: Reglament Gral. De les Actuacions i els Procediments de Gestió i Inspecció Tributària i de desenvolupament de...
22. ROJ: Repertori Oficial de Jurisprudència
23. TEAC: Tribunal Economicoadministratiu Central
24. TMG: Tipus mitjà efectiu de gravamen

25. UE: Unió Europea

26. núm.: número

Document generat amb data 22/Març/2024 en l'adreça web <https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inici / Ajuda / Manuals, vídeos i fullets / Manuals pràctics

