

## Manual práctico de Patrimonio 2023.



*Esta publicación ten efectos meramente informativos*

### Índice

- **Número de identificación da publicación (NIPO)**
- **Presentación**
- **Principais Novidades**
- **Capítulo 1. Campaña da declaración do Imposto sobre o Patrimonio 2023**
  - **Quen están obrigados a presentar a declaración do Imposto sobre o Patrimonio (IP)?**
  - **A autoliquidación do Imposto sobre o Patrimonio: normas de presentación**
  - **Pagamento da débeda tributaria do Imposto sobre o Patrimonio**
- **Capítulo 2. Cuestións Xerais**
  - **Introdución**
  - **O Imposto sobre o Patrimonio**
  - **Cesión do Imposto sobre o Patrimonio ás Comunidades Autónomas**
  - **Devindicación do Imposto sobre o Patrimonio**
  - **Quen están suxeitos ao Imposto sobre o Patrimonio?**
  - **Exencións**

- **Titularidade dos elementos patrimoniais**
- **Esquema de liquidación do Imposto sobre o Patrimonio**
- **Capítulo 3. Determinación da base imponible (patrimonio neto)**
  - **Cuestión previa: regras para a valoración dos elementos patrimoniais adquiridos, situados ou depositados no estranxeiro**
  - **Formación do patrimonio bruto: regras de valoración dos bens e dereitos**
  - **Débedas deducibles**
  - **Patrimonio neto (base imponible)**
- **Capítulo 4. Determinación da base liquidable e da cota íntegra**
  - **Determinación da base liquidable: redución por mínimo exento**
  - **Determinación da cota íntegra**
- **Capítulo 5. Determinación da cota a ingresar**
  - **Límite de cota íntegra e cota mínima do Imposto sobre o Patrimonio**
  - **Deducións e bonificacións autonómicas**
  - **Dedución por impostos satisfeitos no estranxeiro**
  - **Bonificación da cota en Ceuta e Melilla**
- **Normativa**
  - **Normativa básica estatal**
  - **Normas autonómicas en relación ao Imposto sobre o Patrimonio (disposicións legais)**
- **Glosario de abreviaturas**

# Número de identificación da publicación (NIPO)

**Catálogo de Publicacións da Administración Xeral do Estado :**

<https://cpage.mpr.gob.é>.

Aquí poderá consultar todo o catálogo.

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

Código pertencente á versión en castelán, catalán, galego, valenciano e inglés

# Presentación

A Axencia Estatal de Administración Tributaria ten entre os seus principais obxectivos o de minimizar os custos de cumprimento que deben soportar os cidadáns nas súas relacións coa Facenda Pública.

Fiel a este propósito, e co fin de facilitar aos contribuíntes o cumprimento das súas obrigas tributarias, a Axencia Tributaria pon á súa disposición a edición do Manual do Imposto sobre o Patrimonio do exercicio 2023 adaptado á linguaxe HTML (Linguaxe de Marcas de Hipertexto) que foi preparada polo Departamento de Xestión Tributaria.

O Manual responde á intención de divulgar o Imposto sobre o Patrimonio a través dunha visión rigorosa, total e actualizada do imposto.

Por outra banda, a súa confección neste formato dixital HTML persegue acadar tres obxectivos básicos que viñan sendo reiteradamente demandados polos contribuíntes.

O primeiro obxectivo é a súa accesibilidade web, é dicir, lograr que o acceso ao mesmo sexa posible polo máximo número de persoas, independentemente dos seus coñecementos ou capacidades persoais ou físicas e independentemente das características técnicas do equipo utilizado para acceder á web.

O segundo obxectivo é o de posibilitar e pór a disposición dos contribuíntes de forma simultánea os contidos do Manual noutros idiomas ou linguas cooficiais.

O terceiro e último obxectivo é o de optimizar a utilización do contido do Manual, pois co HTML facilítase a busca da información que o contribuínte pretenda consultar sobre o imposto, Ademais, conséguese unha explotación eficaz do mesmo ao evitar a duplicidade de documentos na web da Axencia tributaria sobre os mesmos temas, reducindo o exceso de almacenaxe e a necesidade de estar actualizando unha pluralidade de documentos comparativamente coincidentes.

As vantaxes que achega o Manual en HTML e a necesidade de evitar discrepancias entre os contidos das versións en papel e en HTML levou na campaña de 2020 a tomar a decisión de suprimir a versión en papel do Imposto sobre o Patrimonio (que se incluía no Manual práctico de Renda) e manter unicamente a versión en HTML. Nesa decisión, tivo un peso moi significativo a nova funcionalidade que se incorpora na versión HTML de xerar un arquivo en formato PDF do contido do Manual. Este documento PDF, que tanto pola súa estética visual (moi parecida á do Manual en papel) como por permitir a súa impresión en papel se así se desexa, cobre a demanda que puidesen propor os contribuíntes acostumados a manexar a edición impresa.

**Departamento de Xestión Tributaria**

# Principais Novidades

- **Prazo de presentación de declaracións:**

O prazo de presentación das autoliquidacións do Imposto sobre o Patrimonio do ano 2023, calquera que sexa o seu resultado (a ingresar ou negativa), é o comprendido entre os días 3 de abril e 1 de xullo de 2024, ambos os dous incluídos.

Non obstante, se o resultado da declaración é a ingresar e o seu pagamento domiciliábase en conta a presentación non poderá realizarse con posterioridade ao día 26 de xuño de 2024.

- **Base liquidable: redución por mínimo exento**

- Con efectos desde o 1 de xaneiro de 2023, a Comunidade Autónoma de Aragón elevou o mínimo exento fixandoo en 700.000 euros.
- A Rexión de Murcia regulou, por primeira vez e exclusivamente para os exercicios 2023 e 2024, o mínimo exento fixandoo en 3.700.000 euros.

- **Escalas autonómicas**

A Comunitat de Galicia aprobou unha nova escala autonómica con efectos para 2023 e mentres resulte de aplicación o ITSGF.

- **Bonificacións autonómicas**

- A Comunidade Autónoma de Andalucía, con efectos para o exercicio 2023 e mentres estea vixente o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas (ITSGF), aprobou un réxime transitorio, en virtude do que o contribuínte poderá aplicar á súa elección unha das dúas bonificacións que contempla a disposición transitoria quinta da Lei 5/2021.
- A Comunidade Autónoma de Extremadura aprobou unha bonificación xeral do 100 por 100 da cota minorada.
- A Comunidade Autónoma de Galicia elevou a bonificación xeral do 25 ao 50 por 100 da cota minorada. Esta dedución reducirase no importe a pagar que derive da aplicación da normativa do ITSGF para o mesmo exercicio, sen que o resultado poida ser negativo.

Se como consecuencia desta redución, esgótase o importe da bonificación, deben reducirse na contía necesaria as outras deducións autonómicas que resulten de aplicación, sen que o resultado poida ser negativo.

- A Comunidade de Madrid aprobou, con carácter transitorio e mentres estea vixente o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, unha bonificación autonómica determinada pola diferenza entre a total cota íntegra do propio imposto, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 31 da Lei 19/1991, do 6 de xuño, e a total cota íntegra correspondente ao Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 3. Doce da Lei 38/2022, do 27 de decembro.

- **Pagamento da débeda**

A Orde [HFP/387/2023](#), do 18 de abril, pola que se modifica a Orde [EHA/1658/2009](#), do 12 de xuño, pola que se establecen o procedemento e as condicións para a domiciliación do pagamento de determinadas débedas a través das entidades de crédito que prestan o servizo de colaboración na xestión recadadora da Axencia Estatal de Administración Tributaria, amplía a domiciliación do pagamento a contas abertas nunha entidade non colaboradora pertencente á Zona Única de Pagamentos en Euros (Zona SEPA).

# Capítulo 1. Campaña da declaración do Imposto sobre o Patrimonio 2023

## Quen están obrigados a presentar a declaración do Imposto sobre o Patrimonio (IP)?

---

### Normativa: Art. 37 Lei Imposta Patrimonio

Están obrigados a presentar declaración polo Imposto sobre o Patrimonio os suxeitos pasivos, xa séxano por [obriga persoal](#) ou [real](#), en que concorran algunha das seguintes circunstancias:

- a. **A súa cota tributaria**, determinada de acordo coas normas reguladoras deste imposto, e **unha vez aplicadas as deducións ou bonificacións que procedan, resulte a ingresar** ou,
- b. **Cando**, non dándose a anterior circunstancia, o **valor dos seus bens ou dereitos**, determinado de acordo coas normas reguladoras do Imposto, **resulte superior a 2.000.000 de euros**.

Para os efectos da aplicación do primeiro límite [circunstancia a)] teñase en conta que se a base imponible, determinada segundo as normas do imposto, é igual ou inferior ao mínimo exento establecido, ben con carácter xeral en **700.000 euros**, ben no importe que en exercicio das súas competencias normativas sobre o citado mínimo exento aprobaron as Comunidades Autónomas para os seus residentes (Véxase ao respecto o Capítulo 2), non existirá obriga de declarar. Así mesmo, debe atenderse para determinar ou non a concorrencia desta circunstancia ás deducións ou bonificacións sobre a cota íntegra do imposto aprobado por algunhas Comunidades Autónomas (Capítulo 2). Todo iso sempre que o patrimonio bruto non resulte superior a **2.000.000 de euros**.

No referente á aplicación do segundo límite [circunstancia b)], deberán terse en conta todos os bens e dereitos do suxeito pasivo, estean ou non exentos do imposto, computados sen considerar as cargas e gravames que diminúan o valor dos mesmos, nin tampouco as débedas ou obrigas persoais de que deba responder o suxeito pasivo.

Os residentes en territorio español que pasen a ter a súa residencia noutro país poderán optar por seguir tributando por obriga persoal en España polo conxunto dos bens e dereitos de contido económico de que sexan titulares a 31 de decembro, con independencia do lugar onde se encontren situados os bens ou poidan exercitarse os dereitos. A opción debe exercitarse mediante a presentación da declaración no primeiro exercicio en que deixase de ser residente no territorio español.

**Atención:** a opción poderá exercitarse tamén por aqueles suxeitos pasivos que deixaron de ser residentes en territorio español nos exercicios en que se eliminou o gravame sobre o Imposto sobre o Patrimonio (2008 a 2010, ambos os dous incluídos) e optaron no seu momento por seguir tributando en España por obriga persoal.

Así mesmo, debe terse en conta a **suxeición ao Imposto sobre o Patrimonio por obriga real** dos contribuíntes do IRPF que opten por tributar polo Imposto sobre a Renda de non Residentes, mantendo a condición de contribuíntes polo IRPF, conforme ao réxime especial dos "**traballadores desprazados a territorio español**" establecido no artigo 93 da Lei do IRPF e as especialidades na tributación dos contribuíntes non residentes de acordo co que se establece na disposición adicional cuarta da Lei do Imposto sobre o Patrimonio.

## A autoliquidación do Imposto sobre o Patrimonio: normas de presentación

### Prazo de presentación

O prazo de presentación das autoliquidacións do Imposto sobre o Patrimonio do ano 2023, é o mesmo para todas elas, calquera que sexa o seu resultado (a ingresar ou negativa).

O devandito prazo é o comprendido entre os días **3 de abril e 1 de xullo de 2024**, ambos os dous incluídos.

Non obstante, se o resultado da declaración é a ingresar e o seu pagamento domicíliase en conta a presentación non poderá realizarse con posterioridade ao día 26 de xuño de 2024.

### Forma de presentación: Presentación obrigatoria por Internet

#### Obriga de presentar electronicamente por Internet

Os suxeitos pasivos do Imposto sobre o Patrimonio **deberán realizar de forma obrigatoria a presentación electrónica por Internet** da declaración correspondente a este imposto (modelo 714).

Así mesmo cando presenten declaración polo Imposto sobre o Patrimonio, os contribuíntes do IRPF **estarán obrigados a presentar electronicamente, por Internet ou por teléfono, a declaración correspondente a este ou o borrador da mesma** .

#### Presentación electrónica por Internet

A declaración do Imposto sobre o Patrimonio presentarase de forma obrigatoria por vía electrónica a través de Internet, de acordo co que se establece nos apartados a) e c) do artigo 2 da Orde HAP/2194/2013, do 22 de novembro, pola que se regulan os procedementos



e as condicións xerais para a presentación de determinadas autoliquidacións, declaracións informativas, declaracións censuais, comunicacións e solicitudes de devolución, de natureza tributaria, debendose ter en conta o seguinte:

a. **As autoliquidacións do Imposto sobre o Patrimonio deberán confeccionarse desde o formulario web do modelo 714** ao que poderá acceder utilizando a opción "Servizo tramitación de declaración de Patrimonio", dispoñible na Sede electrónica da Axencia Estatal de Administración Tributaria, no enderezo electrónico <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

b. A **presentación electrónica por Internet** pode realizarse utilizando os seguintes sistemas electrónicos de identificación, autenticación e sinatura:

- **Certificado electrónico recoñecido emitido** de acordo co previsto no artigo 2. a).1.º da Orde [HAP/2194/2013](#), do 22 de novembro.
- **Sistema CI@ve Móbil** de acordo co previsto no artigo 2. a).2.º da Orde [HAP/2194/2013](#), do 22 de novembro.

Véxase a Orde [PRE /1838/2014](#), pola que se publica o Acordo de Consello de ministros, do 19 de setembro de 2014, polo que se aproba CI@ve, a plataforma común do Sector Público Administrativo Estatal para a identificación, autenticación e sinatura electrónica mediante o uso de claves concertadas ([BOE](#) do 9 de outubro).

- **Número de referencia** : como en exercicios anteriores, poderán tamén presentarse electronicamente por Internet mediante a consignación do Número de Identificación Fiscal ([NIF](#)) do obrigado tributario ou obrigados tributarios e do número ou números de referencia postos a disposición do contribuínte pola Axencia Estatal de Administración Tributaria para o [IRPF](#).

## Pagamento da débeda tributaria do Imposto sobre o Patrimonio

---

Sen prexuízo da posibilidade de solicitar o adiamento ou fraccionamento do pagamento previsto no artigo 65 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, Xeral Tributaria, desenvolvido nos artigos 44 e seguintes do Regulamento Xeral de Recadación, aprobado polo Real decreto 939/2005, do 29 de xullo ([BOE](#) do 2 de setembro), o pagamento da débeda tributaria resultante do Imposto sobre o Patrimonio poderá realizarse **mediante cargo ou cargo en conta ou mediante domiciliación bancaria** (teña en conta que a domiciliación bancaria poderá realizarse desde o 3 de abril ata o 26 de xuño de 2024, ambos os dous incluídos).

Así mesmo, o pagamento ou extinción das débedas tributarias poderá realizarse:

- Mediante a **entrega de bens integrantes do Patrimonio Histórico Español** que estean inscritos no Inventario Xeral de Bens Mobles ou no Rexistro Xeral de Bens de Interese Cultural, de acordo co que se dispón no artigo 73 da Lei 16/1985, do 25 de xuño, do Patrimonio Histórico Español (Art. 36.dous Lei Imposto Patrimonio).

- **Por compensación con créditos tributarios reconecidos** por acto administrativo a favor do mesmo obrigado tributario, nos termos previstos nos artigos 71 e seguintes da Lei Xeral Tributaria e de acordo coas condicións e o procedemento establecido nos artigos 55 e seguintes do Regulamento Xeral de Recadación.
- **Pagamento, previo recoñecemento de débeda, mediante transferencia bancaria.**

**Novidade 2023:** os contribuíntes que non dispoñan de conta aberta en ningunha entidade de crédito que actúe como colaboradora, poderán realizar a domiciliación bancaria nunha entidade non colaboradora pertencente á Zona Única de Pagamentos en Euros (Zona SEPA).

*Véxase a respecto disto a Orde [HFP/387/2023](#), do 18 de abril, pola que se modifica a Orde [EHA/1658/2009](#), do 12 de xuño, pola que se establecen o procedemento e as condicións para a domiciliación do pagamento de determinadas débedas a través das entidades de crédito que prestan o servizo de colaboración na xestión recadadora da Axencia Estatal de Administración Tributaria.*

**O contribuínte que NON dispoña dunha conta aberta nalgunha das entidades de crédito que actúen como colaboradoras na xestión recadadora**, pode realizar o pagamento da totalidade da débeda tributaria resultante da declaración do Imposto sobre o Patrimonio, previo recoñecemento da mesma, mediante transferencia bancaria, de acordo co que se dispón na Resolución do 18 de xaneiro de 2021, da Dirección Xeral da Axencia Estatal de Administración Tributaria, pola que se definen o procedemento e as condicións para o pagamento de débedas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras na xestión recadadora encomendada á Axencia Estatal de Administración Tributaria.

No caso de que se detecte que a transferencia foi efectuada desde unha conta aberta nunha entidade colaboradora da AEAT, a devandita transferencia será devolta á súa conta de orixe e o pagamento realizado non producirá ningún efecto, coas consecuencias legais que iso puidese supor sobre a débeda liquidada/autoliquidada. Neste caso, debe elixir outra modalidade de pagamento.

Pode consultar máis información sobre este procedemento de pagamento por transferencia en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gl\\_es/deudas-apremios-embargos-subastas/pagar-aplazar-consultar/pagos-transferencias-especial-extranjero.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gl_es/deudas-apremios-embargos-subastas/pagar-aplazar-consultar/pagos-transferencias-especial-extranjero.html)

Así mesmo, como se avanzou, nos casos en que non dispoña de conta aberta en ningunha entidade de crédito que actúe como colaboradora na xestión recadadora, poderá efectuar o pagamento mediante domiciliación nunha conta aberta nunha entidade non colaboradora da Zona Única de Pagamentos en Euros (Zona SEPA) nos termos previstos na Orde EHA/1658/2009, do 12 de xuño.

Naqueles casos en que o contribuínte non efectúe o pagamento no momento da presentación da declaración, ao tratarse dun imposto cedido as Comunidades Autónomas a tramitación do importe que quede pendente de ingreso deberá realizarse polo contribuínte ante a Comunidade Autónoma correspondente á súa residencia habitual. Para tal fin, deberá

solicitaro por escrito á Comunidade Autónoma correspondente.

## **Responsabilidade do depositario ou xestor do suxeito pasivo por obriga real**

### **Normativa: Art. 6.Tres Lei Imposto Patrimonio**

Cando deban presentar declaración polo Imposto sobre o Patrimonio os suxeitos pasivos por obriga real, o depositario ou xestor dos bens ou dereitos dos non residentes responderá solidariamente do ingreso da débeda tributaria correspondente a este imposto polos bens ou dereitos depositados ou cuxa xestión teña encomendada, nos termos previstos no artigo 42 da Lei Xeral Tributaria.

## Capítulo 2. Cuestións Xerais

### Introdución

---

O Imposto sobre o Patrimonio estableceuse pola Lei 19/1991, do 6 de xuño, e foi materialmente esixible ata o 1 de xaneiro de 2008, data a partir da que a Lei 4/2008, do 23 de decembro, pola que se suprime o gravame do Imposto sobre o Patrimonio, xeneralízase o sistema de devolución mensual no Imposto sobre o Valor Engadido e introdúcense outras modificacións na normativa tributaria (BOE do 25 de decembro), eliminou a obriga de contribuír polo mesmo, mediante a fórmula de establecer unha bonificación estatal do 100 por 100 sobre a súa cota íntegra e de derrogar as obrigas formais relativas á autoliquidación do imposto, a presentación da declaración e, se é o caso, o pagamento da débeda tributaria.

Non obstante, os efectos da crise económica, levaron á súa recuperación, con carácter temporal a través do Real Decreto-lei 13/2011, do 16 de setembro (BOE do 17 de setembro) que contemplaba inicialmente o seu restablecemento só para os anos 2011 e 2012.

A partir do seu restablecemento foise prorrogando a súa aplicación para os sucesivos exercicios **ata que a Lei 11/2020, do 30 de decembro**, de Orzamentos Xerais do Estado para o ano 2021 (BOE do 31 de decembro) na súa disposición derogatoria primeira veu a establecer o **mantemento con carácter indefinido** do Imposto sobre o Patrimonio. Para iso, derrógase con efectos 1 de xaneiro de 2021 o apartado segundo do artigo único do Real Decreto-lei 13/2011.

### O Imposto sobre o Patrimonio

---

#### Normativa: Arts. 1, 2.1 e 3 Lei Imposta Patrimonio

O **Imposto sobre o Patrimonio** é un tributo de carácter directo e natureza persoal que **grava o patrimonio neto das persoas físicas**.

Constitúe o patrimonio neto da persoa física o conxunto de bens e dereitos de contido económico de que a mesma sexa titular, con dedución das cargas e gravames que diminúan o seu valor, así como das débedas e obrigas persoais de que o seu titular deba responder.

Ademais, presúmese que forman parte do patrimonio do suxeito pasivo os bens e dereitos que pertencesen ao mesmo no momento da anterior devindicación, agás proba de transmisión ou perda patrimonial.

**O Imposto sobre o Patrimonio aplícase en todo o territorio nacional**, sen prexuízo dos réximes tributarios forais de Concerto e Convenio Económico vixentes nos Territorios Históricos do País Vasco e da Comunidade Foral de Navarra, respectivamente, e do que se

dispón nos Tratados ou Convenios Internacionais que pasasen a formar parte do ordenamento interno.

## Cesión do Imposto sobre o Patrimonio ás Comunidades Autónomas

---

### Normativa: Art.2.2. Lei Imposta Patrimonio

**O Imposto sobre o Patrimonio é un imposto cuxo rendemento está cedido na súa totalidade ás Comunidades Autónomas**, nos termos establecidos na Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de Financiamento das Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por última vez pola Lei Orgánica 3/2009, do 18 de decembro (BOE do 19 de decembro), e en Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e modifícanse determinadas normas tributarias (BOE do 19 de decembro).

Como consecuencia da cesión, **as Comunidades Autónomas poderán asumir competencias normativas sobre o mínimo exento, tipo de gravame e deducións e bonificacións da cota.**

As deducións e bonificacións aprobadas polas Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles coas establecidas na normativa estatal reguladora do imposto e non poderán supor unha modificación das mesmas. Estas deducións ou bonificacións autonómicas aplícanse con posterioridade ás reguladas pola normativa do Estado.

Se as comunidades autónomas non fixesen uso das competencias normativas sobre este imposto, aplicarase, no seu lugar, a normativa do Estado.

Por outra banda, ten que terse en conta que a Lei 41/2003, do 18 de novembro, de Protección Patrimonial das Persoas con Discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuízamento Civil e da Normativa Tributaria establece, na súa disposición adicional segunda, que as Comunidades Autónomas poderán declarar a exención no Imposto sobre o Patrimonio dos bens e dereitos integrantes do patrimonio protexido das persoas con discapacidade.

Como consecuencia da introdución pola Lei 13/2023, do 24 de maio (BOE do 25 de maio) da disposición adicional terceira na Lei 41/2003, establécese a **presunción** de que a persoa con discapacidade a cuxo beneficio se constitúe o patrimonio protexido é o titular dos bens e dereitos que integran o devandito patrimonial e que as achegas realizadas ao mesmo por persoas distintas ao devandito titular constitúen transmisións a este a título lucrativo.

# Devindicación do Imposto sobre o Patrimonio

---

**Normativa: Art. 29 Lei Imposta Patrimonio**

**O Imposto sobre o Patrimonio devindícase o día 31 de decembro de cada ano e afecta ao patrimonio de que sexa titular o suxeito pasivo na devandita data.**

En consecuencia, neste imposto non existe un período impositivo propiamente dito. Así, o falecemento dunha persoa un día distinto do 31 de decembro determina que o imposto non se devindique nese exercicio.

Sinalar, por último, que o caudal sucesorio grávase como parte do patrimonio dos herdeiros ou legatarios, sen que en ningún caso estes deban presentar declaración do Imposto sobre o Patrimonio polo falecido.

## Quen están suxeitos ao Imposto sobre o Patrimonio?

---

### Suxeitos pasivos por obriga persoal

**Normativa: Art. 5 Lei Imposta Patrimonio**

Son suxeitos pasivos do Imposto sobre o Patrimonio por obriga persoal:

A. As persoas físicas **que teñan a súa [residencia habitual en territorio español](#).**

Non obstante, cando un residente en territorio español pase a ter a súa residencia noutro país, poderá optar por seguir tributando por obriga persoal en España. A devandita opción deberá exercitarse mediante a presentación da declaración por obriga persoal no primeiro exercicio en que deixase de ser residente en territorio español.

B. **Persoas físicas de nacionalidade española con residencia habitual no estranxeiro que son contribuíntes do IRPF.**

Son as persoas físicas de nacionalidade española, así como o seu cónxuxe non separado legalmente e os fillos menores de idade, que tivesen a súa residencia habitual no estranxeiro pola súa condición de:

- Membros de Misións diplomáticas españolas, xa for como xefe da Misión, como membros do persoal diplomático, administrativo, técnico ou de servizos da mesma.
- Membros das Oficinas consulares españolas, xa for como xefe das mesmas ou como funcionario ou persoal de servizos a elas adscritos, con excepción dos Vicecónsules honorarios ou Axentes consulares honorarios e do persoal dependente dos mesmos.

- Titulares de cargo ou emprego oficial do Estado español como membros das Delegacións e Representacións permanentes acreditadas ante Organismos Internacionais ou que formen parte de Delegacións ou Misións de observadores no estranxeiro.
- Funcionarios en activo que exerzan no estranxeiro cargo ou emprego oficial que non teña carácter diplomático ou consular.

Non obstante, as persoas anteriormente relacionadas non estarán suxeitas ao imposto por obriga persoal cando, non sendo funcionarios públicos en activo ou titulares de cargo ou emprego oficial, xa tivesen a súa residencia habitual no estranxeiro con anterioridade á adquisición de calquera das condicións enumeradas nas letras a) a d) anteriores.

No caso do cónxuxes non separado legalmente e os fillos menores de idade, non estarán suxeitas ao imposto por obriga persoal cando xa tivesen a súa residencia habitual no estranxeiro con anterioridade á adquisición polo cónxuxe, o pai ou a nai, de calquera das condicións enumeradas nas letras a) a d) anteriores.

## Bens e dereitos que teñen que declararse

Con carácter xeral, estes contribuíntes deberán declarar o conxunto de bens e dereitos de contido económico de que sexan titulares a 31 de decembro, con independencia do lugar onde se encontren situados os bens ou poidan exercitarse os dereitos, con dedución das cargas e gravames de natureza real que diminúan o valor dos respectivos bens e dereitos, así como das débedas e obrigas persoais de que deba responder o declarante.

## Suxeitos pasivos por obriga real

### Normativa: Art. 5. Un.b) Lei Imposta Patrimonio

Son suxeitos pasivos do Imposto sobre o Patrimonio por obriga real:

#### A. As persoas físicas que **non teñan a súa residencia habitual en España.**

As persoas físicas que non teñan a súa residencia habitual en España e sexan titulares de bens ou dereitos que estean situados, poidan exercitarse ou teñan que cumprirse en territorio español.

### ***Especialidades da tributación dos contribuíntes non residentes en territorio español***

#### Normativa: Disposición adicional cuarta Lei Imposto Patrimonio

Todos os contribuíntes non residentes (e non só os que sexan residentes nun Estado membro da Unión Europea ou do Espazo Económico Europeo) teñen dereito á aplicación da normativa propia aprobada pola Comunidade Autónoma onde radique o maior valor dos bens e dereitos de que sexan titulares e polos que se esixa o imposto, porque estean situados, poidan exercitarse ou teñan que cumprirse en territorio español.

**Atención:** se desexa optar pola aplicación da normativa autonómica en materia do Imposto sobre Patrimonio deberán marcar o recadro **[3]** da declaración e indicar no recadro **[8]** a Clave da Comunidade Autónoma ou da Cidade con Estatuto de Autonomía en que tivo a súa residencia habitual en 2023.

## B. Traballadores desprazados a territorio español acollidos ao réxime fiscal especial do artigo 93 da Lei do IRPF

Son aquelas persoas físicas que adquirisen a súa residencia fiscal en España como consecuencia do seu **desprazamento a territorio español** por motivos de traballo e que, ao abeiro do previsto no artigo 93 da Lei do IRPF, optasen por tributar polo Imposto sobre a Renda de non Residentes, mantendo a condición de contribuíntes polo IRPF, durante o período impositivo en que se efectúe o cambio de residencia e os cinco seguintes.

**Importante :** desde o 1 de xaneiro de 2023 o réxime fiscal especial previsto no artigo 93 da Lei do IRPF para traballadores desprazados a territorio español modificouse para dar cabida a novos colectivos (traballadores a distancia, emprendedores e profesionais cualificados) e estender a posibilidade da súa aplicación ás persoas integrantes do núcleo familiar de tales contribuíntes como son cónxuxe, fillos con discapacidade ou menores e o proxenitor destes , no suposto de inexistencia de vínculo matrimonial. Como consecuencia do anterior, se calquera deles optase pola tributación polo Imposto sobre a Renda de non Residentes quedará suxeito por obriga real no Imposto sobre o Patrimonio, polo que só tributará polos bens e dereitos situados, que puidesen exercitarse ou tivesen que cumprirse en territorio español.

Para estes contribuíntes, o artigo 93.1.c) da Lei do IRPF dispón expresamente que quedan suxeitos por obriga real ao Imposto sobre o Patrimonio.

Véxase con respecto ao [réxime fiscal especial para traballadores desprazados](#) a territorio fiscal do artigo 93 da Lei do IRPF o Capítulo 2 do Manual práctico de Renda.

Neste caso, o suxeito pasivo do Imposto sobre o Patrimonio ten dereito á aplicación da normativa propia aprobada pola Comunidade Autónoma onde teña a súa residencia que será, dado o tenor do punto de conexión establecida na Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e modifícanse determinadas normas, a que corresponde para o IRPF á data de devengarse aquel. Para determinar en cal das Comunidades Autónomas ou Cidades con Estatuto de Autonomía ten a súa [residencia habitual](#) o contribuínte véxase o Capítulo 2 do Manual práctico de Renda.

**Importante:** para os suxeitos pasivos do Imposto sobre o Patrimonio acollidos ao réxime fiscal especial do artigo 93 da Lei do IRPF e para os que sexan **non residentes en España [e tributen por obriga real]**, **a aplicación da normativa autonómica constitúe un dereito e, por iso, unha opción**, que poderán exercitar ou non, aínda que, en caso de exercitara, deberán aplicar toda a normativa propia



*do Imposto aprobado pola devandita Comunidade Autónoma. Para optar pola aplicación da normativa autonómica en materia do Imposto sobre Patrimonio estes contribuíntes deberá consignar unha X no recadro [12] ou recadro [3], segundo corresponda, da declaración.*

## Bens e dereitos que teñen que declararse

En ambos os dous casos, a declaración referirase exclusivamente aos bens ou dereitos de que sexan titulares, sempre que os mesmos estean situados, poidan exercitarse ou teñan que cumprirse en territorio español con dedución das cargas e gravames de natureza real que afecten aos devanditos bens ou dereitos, así como das débedas por capitais investidas nos mesmos.

A tales efectos, consideraranse situados en territorio español os valores representativos da participación en fondos propios de calquera tipo de entidade, non negociados en mercados organizados, cuxo activo estea constituído en polo menos o 50 por 100, de forma directa ou indirecta, por bens inmoables situados en territorio español.

Para realizar o cómputo do activo, os valores netos contables de todos os bens contabilizados substituiranse polos seus respectivos valores de mercado determinado á data de devindicación do Imposto.

No caso de bens inmoables, os valores netos contables substituiranse polos valores que deban operar como base imponible do Imposto en cada caso, conforme ás [regras que establece o artigo 10 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio](#).

Neste caso, o imposto esixirase exclusivamente por estes bens ou dereitos do suxeito pasivo tendo en conta que só serán deducibles as cargas e gravames que afecten a estes bens e dereitos que radiquen en territorio español ou poidan exercitarse ou tivesen que cumprirse no mesmo, así como as débedas por capitais investidas nos indicados bens.

**Lembre:** os suxeitos pasivos, xa séxano por obriga persoal ou por obriga real, só están obrigados a presentar a declaración polo Imposto sobre o Patrimonio correspondente a 2023 se a súa cota tributaria, determinada de acordo coas normas reguladoras do imposto e unha vez aplicadas as deducións ou bonificacións que procederen, resulte a ingresar, ou cando, non dándose esta circunstancia, o valor dos seus bens ou dereitos, determinado de acordo coas normas reguladoras do imposto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

## Exencións

---

### Exencións autonómicas dos bens e dereitos integrantes do patrimonio protexido das persoas con discapacidade

#### Presunción:

Como consecuencia da introdución pola Lei 13/2023, do 24 de maio (BOE do 25 de maio) da disposición adicional terceira na Lei 41/2003, establécese a presunción de que a persoa con discapacidade a cuxo beneficio se constitúe o patrimonio protexido é o titular dos bens e dereitos que integran o devandito patrimonio e que as achegas realizadas ao mesmo por persoas distintas ao devandito titular constitúen transmisións a este a título lucrativo.

### Para contribuíntes residentes na Comunidade Autónoma das Canarias

**Normativa: Art. 29 bis Texto Refundido das disposicións legais vixentes ditadas pola Comunidade Autónoma das Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2009, do 21 de abril**

Ademais das exencións anteriormente comentadas, os contribuíntes residentes no territorio da Comunidade Autónoma das Canarias poderán aplicar a exención dos bens e dereitos de contido económico que cumpran os seguintes requisitos:

- Que estean computados para a determinación da súa base imponible e,
- Que formen parte do patrimonio especialmente protexido do contribuínte, constituído ao abeiro da Lei 41/2003, de protección patrimonial das persoas con discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuízamento Civil e da normativa tributaria con esta finalidade.

### Para contribuíntes residentes na Comunidade de Castilla y León

**Normativa: Art. 11 Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade de Castilla y León en materia de tributos propios e cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, do 12 de setembro**

Do mesmo xeito que no caso anterior, os contribuíntes residentes no territorio da Comunidade de Castilla y León poderán aplicar a exención dos bens e dereitos de contido económico que formen parte do patrimonio especialmente protexido do contribuínte,

constituído ao abeiro da Lei 41/2003, do 18 de novembro, de protección patrimonial das persoas con discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuízamento Civil e da normativa tributaria con esta finalidade.

## Exencións xerais do artigo 4 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio

**Normativa: Art. 4 Lei Imposta Patrimonio**

**Importante:** en relación aos bens e dereitos exentos que deben incluírse na declaración do Imposto sobre o Patrimonio, deben sinalarse as seguintes: a relación e valoración dos elementos patrimoniais exentos que correspondan ao patrimonio empresarial ou profesional, as participacións exentas en entidades con ou sen cotización en mercados organizados e a vivenda habitual do contribuínte. O resto de elementos patrimoniais exentos non deben incluírse na declaración.

### 1. Bens integrantes do Patrimonio Histórico Español

**Normativa: Art. 4.Unha Lei Imposto Patrimonio**

**Están exentos l vos bens integrantes do Patrimonio Histórico Español, que estean inscritos no Rexistro Xeral de Bens de Interese Cultural ou no Inventario Xeral de Bens Mobles, así como aqueloutros que fosen cualificados como Bens de Interese Cultural polo Ministerio de Cultura, inscritos no Rexistro correspondente.**

Non obstante, no suposto de Zonas Arqueolóxicas e Sitios ou Conxuntos Históricos, os bens exentos son unicamente os seguintes bens inmobles:

- **En Zonas Arqueolóxicas:** Os bens inmobles incluídos como obxecto de especial protección no instrumento de planeamento urbanístico a que se refire o artigo 20 da Lei 16/1985, do 25 de xuño, do Patrimonio Histórico Español ([BOE](#) do 29 de xuño).
- **En Sitios ou Conxuntos Históricos:** Os bens inmobles que contén cunha antigüidade igual ou superior a cincuenta anos e estean incluídos no Catálogo previsto no artigo 86 do Regulamento de Planeamento Urbanístico como obxecto de protección integral nos termos previstos no artigo 21 da Lei 16/1985, do 25 de xuño, do Patrimonio Histórico Español.

### 2. Bens integrantes do Patrimonio Histórico das Comunidades Autónomas

**Normativa: Art. 4.Dous Lei Imposto Patrimonio**

**Están exentos os bens integrantes do Patrimonio Histórico das Comunidades Autónomas, que fosen cualificados e inscritos de acordo co que se establece nas súas normas reguladoras.**

### 3. Determinados obxectos de arte e antigüidades

#### Normativa: Art. 4.Tres Lei Imposto Patrimonio

Para os efectos da aplicación da exención, **considéranse obxectos de arte** as pinturas, esculturas, debuxos, gravados, litografías ou outros análogos, sempre que, en todos os casos, trátense de obras orixinais.

Así mesmo, **considéranse antigüidades** os bens mobles, útiles ou ornamentais, excluídos os obxectos de arte, que teñan máis de cen anos de antigüidade e cuxas características orixinais fundamentais non fosen alteradas por modificacións ou reparacións efectuadas durante os cen últimos anos.

#### Os obxectos de arte e antigüidades que se declaran exentos son os seguintes:

1. Aqueles cuxo valor sexa inferior ás cantidades que se indican:

- 90.151,82 euros cando se trate de obras pictóricas e escultóricas con menos de cen anos de antigüidade.
- 60.101,21 euros no caso de obras pictóricas con cen ou máis anos de antigüidade.
- 60.101,21 euros cando se trate de coleccións ou conxuntos de obxectos artísticos, culturais e antigüidades.
- 42.070,85 euros cando se trate de obras escultóricas, relevos e baixos relevos con cen ou máis anos de antigüidade.
- 42.070,85 euros nos casos de coleccións de debuxos, gravados, libros, documentos e instrumentos musicais.
- 42.070,85 euros cando se trate de mobiliario.
- 30.050,61 euros nos casos de alfombras, tapices e tecidos históricos.
- 18.030,36 euros cando se trate de debuxos, gravados, libros impresos ou manuscritos e documentos unitarios en calquera soporte.
- 9.015,18 euros nos casos de instrumentos musicais unitarios de carácter histórico.
- 9.015,18 euros nos casos de obxectos de cerámica, porcelana e cristal antigo.
- 6.010,12 euros cando se trate de obxectos arqueolóxicos.

2. Os que fosen cedidos polos seus propietarios en depósito permanente por un período non inferior a tres anos a Museos ou Institucións Culturais sen fin de lucro, para a súa exhibición pública, mentres se encontren depositados.

3. A obra propia dos artistas mentres permaneza no patrimonio do autor.

## 4. Enxoval doméstico

### Normativa: Art. 4.Catro Lei Imposto Patrimonio

**Está exento o enxoval doméstico**, entendendose como tal os efectos persoais e do fogar, utensilios domésticos e demais bens mobles de uso particular do suxeito pasivo.

#### Exceptúanse:

- As xoias,
- As peles de carácter suntuario, automóbiles,
- Os vehículos de dous ou tres rodas con cilindrada igual ou superior a 125 centímetros cúbicos,
- As embarcacións de recreo ou de deportes náuticos,
- As aeronaves, e

Véxase ao respecto nas regras de valoración dos bens e dereitos do Capítulo 3 deste Manual o apartado "[Vehículos, xoias, peles de carácter suntuario, embarcacións e aeronaves](#)".

- Os obxectos de arte e antigüidades.

Véxase ao respecto nas regras de valoración dos bens e dereitos do Capítulo 3 deste Manual o apartado "[Obxectos de arte e antigüidades](#)".

## 5. Dereitos de contido económico

### Normativa: Art. 4.Cinco Lei Imposto Patrimonio

Considéranse exentos os dereitos de contido económico nos seguintes instrumentos:

- Os dereitos consolidados dos partícipes e os dereitos económicos dos beneficiarios nun plan de pensións.
- Os dereitos de contido económico que correspondan a primas satisfeitas aos plans de previsión asegurada definidos no artigo 51.3 da Lei do IRPE.

De acordo co citado artigo 51.3 da Lei do IRPE, os plans de previsión asegurados defínense legalmente como contratos de seguro que deben cumprir os seguintes requisitos:

- a. O contribuínte deberá ser o tomador, asegurado e beneficiario. Non obstante, no caso de falecemento, poderá xerar dereito a prestacións nos termos previstos na normativa reguladora dos plans e fondos de pensións.

- b. As continxencias cubertas deberán ser unicamente as previstas no artigo 8.6 do texto refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións aprobadas polo Real decreto Lexislativo 1/2002, do 29 de novembro (xubilación; incapacidade laboral total e permanente para a profesión habitual ou absoluta e permanente para todo traballo, e a gran invalidez; morte do partícipe ou beneficiario e dependencia severa ou gran dependencia do partícipe), debendo ter como cobertura principal a de xubilación nos termos establecidos no artigo 49.1 do Regulamento do IRPE.
  - c. Este tipo de seguros terá obrigatoriamente que ofrecer unha garantía de interese e utilizar técnicas actuariais.
  - d. No condicionado da póliza farase constar de forma expresa e destacada que se trata dun plan de previsión asegurado. A denominación Plan de Previsión Asegurada e as súas siglas quedan reservadas aos contratos de seguro que cumpran os requisitos previstos nesta Lei.
  - e. Os tomadores dos plans de previsión asegurada poderán, mediante decisión unilateral, mobilizar a súa provisión matemática a outro plan de previsión asegurada de que sexan tomadores, ou a un ou varios plans de pensións do sistema individual ou asociado de que sexan partícipes. Unha vez acadada a continxencia, a mobilización soa será posible se as condicións do plan permíteno. O procedemento para efectuar a mobilización da provisión matemática regúlase no artigo 49.3 do Regulamento do IRPE.
- Os dereitos de contido económico que correspondan a achegas realizadas polo suxeito pasivo aos plans de previsión social empresarial regulada no artigo 51.4 da Lei do IRPE.

De acordo co artigo 51.4 da Lei do IRPE, os plans de previsión social empresarial, en todo caso, deberán cumprir os seguintes requisitos:

- a. Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro os principios de non discriminación, capitalización, irrevocabilidade de achegas e atribución de dereitos establecidos no número 1 do artigo 5 do Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións, aprobado por Real decreto Lexislativo 1/2002, do 29 de novembro.
  - b. A póliza establecerá as primas que deba satisfacer o tomador, as cales serán obxecto de imputación aos asegurados.
  - c. No condicionado da póliza debe constar de forma expresa e destacada que se trata dun Plan de Previsión Social Empresarial, quedando reservada esta denominación aos contratos de seguro que cumpran os requisitos legalmente establecidos.
  - d. As continxencias cubertas deberán ser unicamente as previstas no artigo 8.6 do texto refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións (xubilación; incapacidade laboral total e permanente para a profesión habitual ou absoluta e permanente para todo traballo, e a gran invalidez; falecemento e dependencia severa ou gran dependencia do partícipe), debendo ter como cobertura principal a de xubilación nos termos establecidos no artigo 49.1 do Regulamento do IRPE.
  - e. Os plans de previsión social empresarial terán obrigatoriamente que ofrecer unha garantía de interese e utilizar técnicas actuariais.
- Os dereitos de contido económico derivados das primas satisfeitas polo suxeito pasivo aos contratos de seguro colectivo, distintos dos plans de previsión social empresarial, que instrumenten os compromisos por pensións asumidas polas empresas, nos termos previstos na disposición adicional primeira do texto refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións, e na súa normativa de desenvolvemento, así como os derivados das primas satisfeitas polos empresarios aos citados contratos de seguro colectivo.
  - Os dereitos de contido económico que correspondan a primas satisfeitas aos seguros privados que cubran a dependencia definida no artigo 51.5 da Lei do IRPE.

Trátase das primas satisfeitas aos seguros privados que cubran exclusivamente o risco de dependencia severa ou de gran dependencia conforme ao que se dispón na Lei de promoción da autonomía persoal e atención ás persoas en situación de dependencia.

- Os dereitos de contido económico derivados das achegas a produtos paneuropeos de pensións individuais regulados no Regulamento (UE) 2019/1238 do Parlamento Europeo e do Consello, do 20 de xuño de 2019, relativo a un produto paneuropeo de pensións individuais.

A disposición final 2 da Lei 12/2022, do 30 de xuño, de regulación para o impulso dos plans de pensións de emprego, pola que se modifica o texto refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións, aprobado por Real decreto Lexislativo 1/2002, do 29 de novembro (BOE do 1 de xullo), engadiu unha nova letra f) ao artigo 4.Cinco da Lei do Imposto sobre o Patrimonio para declarar exentos produtos paneuropeos de pensións individuais regulados no Regulamento (UE) 2019/1238 do Parlamento Europeo e do Consello.

**Lembre :** cando a Lei do Imposto sobre o Patrimonio establece a exención dos dereitos consolidados dos partícipes e os dereitos económicos dos beneficiarios nun plan de pensións, refírese unicamente aos plans de pensións reguladas nos capítulos I a II do texto refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións así como aos previstos na Sección segunda do seu Capítulo X (fondos de pensións de emprego español noutros Estados membros) suxeitos á lexislación doutros Estados membros e, desde o 2 de xullo de 2022, ás achegas a produtos paneuropeos de pensións individuais regulados no Regulamento (UE) 2019/1238 do Parlamento Europeo e do Consello, do 20 de xuño de 2019, relativo a un produto paneuropeo de pensións individuais.

Polo tanto, os dereitos consolidados e dereitos económicos de plans de pensións constituídas en **Estados non membros da Unión Europea** non poderán beneficiarse desta exención .

## 6. Dereitos derivados da propiedade intelectual ou industrial

**Normativa: Art. 4.Seis Lei Imposto Patrimonio**

**Están exentos os dereitos derivados da propiedade intelectual ou industrial**, mentres permanezan no patrimonio do autor e, **no caso da propiedade industrial**, sempre que non estean afectos a actividades empresariais.

### Precisións:

- A propiedade industrial protexe marcas e nomes comerciais, patentes e modelos de utilidade, deseños industriais e topográficos de semicondutores (Fonte: Oficina Española de patentes e marcas).
- A propiedade intelectual é o conxunto de dereitos que corresponden aos autores e outros titulares (artistas, produtores, organismos de radiotelevisión..) respecto das obras e prestacións froito da súa creación, e con ela preténdese protexer as creacións orixinais literarias, artísticas ou científicas expresadas en calquera medio, tales como libros, escritos, composicións musicais, obras dramáticas, coreografías, obras audiovisuais, esculturas, obras pictóricas, planos, maquetas, mapas, fotografías, programas de ordenador e bases de datos. Tamén protexe as interpretacións artísticas, os fonogramas, as gravacións audiovisuais e as emisións de radiodifusión. (Fonte: Ministerio de Cultura e Deporte).

## 7. Valores pertencentes a non residentes

### Normativa: Art. 4.Sete Lei Imposto Patrimonio

**Están exentos os** valores pertencentes a non residentes cuxos rendementos estean exentos en virtude do que se dispón no artigo 14 do texto refundido da Lei do Imposto sobre a Renda de non Residentes, aprobado polo Real decreto Lexislativo 5/2004, do 5 de marzo.

De acordo co que se dispón no citado artigo 14 do texto refundido da Lei do Imposto sobre a Renda de non Residentes estarán exentos, entre outros:

- As ganancias patrimoniais derivadas de bens mobles obtidos sen mediación de establecemento permanente, por residentes noutro Estado membro da Unión Europea ou noutro Estado integrante do Espazo Económico Europeo ou por establecementos permanentes dos devanditos residentes situados noutro Estado membro da Unión Europea ou noutro Estado integrante do Espazo Económico Europeo.

No caso de Estados que formen parte do Espazo Económico Europeo que non sexan Estados membros da Unión Europea, aplicarase o anterior sempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria nos termos previstos na disposición adicional primeira.4 da Lei 36/2006, do 29 de novembro, de medidas para a prevención da fraude fiscal.

O que se dispón no parágrafo anterior non resultará de aplicación ás ganancias patrimoniais derivadas da transmisión de accións, participacións ou outros dereitos nunha entidade nos seguintes casos:

1. Que o activo da entidade consista principalmente, directa ou indirectamente, en bens inmobles situados en territorio español.
2. No caso de contribuíntes persoas físicas, que, nalgún momento anterior, durante o período de 12 meses precedente á transmisión, o contribuínte participase, directa ou indirectamente, en polo menos o 25 por 100 do capital ou patrimonio da entidade.
3. No caso de entidades non residentes, que a transmisión non cumpra os requisitos para a aplicación da exención prevista no artigo 21 da Lei do Imposto sobre Sociedades.

Tampouco será de aplicación a citada exención cando se trate de ganancias patrimoniais obtidas a través dos países ou territorios cualificados como xurisdición non cooperativa.

**Atención:** teñase en conta que a Lei 11/2021, do 9 de xullo, de medidas de prevención e loita contra a fraude fiscal, de transposición da Directiva (UE) 2016/1164, do Consello, do 12 de xullo de 2016, pola que se establecen normas contra as prácticas de evasión fiscal que inciden directamente no funcionamento do mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias e en materia de regulación do xogo (BOE do 10 de xullo) modificou a disposición adicional primeira da Lei 36/2006, do 29 de novembro, de medidas para a prevención da fraude fiscal, para introducir a definición de país e territorio que teñen a consideración de xurisdición non cooperativa que substitúe á de paraíso fiscal, de baixa ou nula tributación e de efectivo intercambio de información tributaria.

Así mesmo, establece que as referencias efectuadas na normativa a paraísos fiscais, a países ou territorios cos que non exista efectivo intercambio de información, ou de nula ou baixa tributación entenderanse efectuadas á definición de xurisdición non cooperativa da disposición adicional primeira desta Lei.



- Os rendementos derivados da Débeda Pública, obtidos sen mediación de establecemento permanente en España.
- As rendas derivadas de valores emitidos en España por persoas físicas ou entidades non residentes sen mediación de establecemento permanente, calquera que sexa o lugar de residencia das institucións financeiras que actúen como axentes de pagamento ou medien na emisión ou transmisión dos valores.

Non obstante, cando o titular dos valores sexa un establecemento permanente en territorio español, as rendas a que se refire o parágrafo anterior quedarán suxeitas a este imposto e, se é o caso, ao sistema de retención a conta, que se practicará pola institución financeira residente que actúe como depositaria dos valores.

- As rendas derivadas das transmisións de valores ou o reembolso de participacións en fondos de investimento realizado nalgún dos mercados secundarios oficiais de valores españois, obtidas por persoas físicas ou entidades non residentes sen mediación de establecemento permanente en territorio español, que sexan residentes nun Estado que teña suscrito con España un convenio para evitar a dobre imposición con cláusula de intercambio de información.

## 8. Patrimonio empresarial e profesional

**Normativa: Art. 4.Oito.Unha Lei Imposto Patrimonio, e 1 a 3 Real decreto 1704/1999, do 5 de novembro, polo que se determinan os requisitos e condicións das actividades empresariais e profesionais e das participacións en entidades para a aplicación das exencións correspondentes no Imposto sobre o Patrimonio**

**Está exento o patrimonio empresarial e profesional**, que inclúe os bens e dereitos das persoas físicas necesarias para o desenvolvemento da súa actividade económica, empresarial ou profesional, sempre que esta exérgase de forma habitual, persoal e directa polo contribuínte e constitúa a súa principal fonte de renda.

A aplicación da exención está condicionada a que na data de devindicación do imposto (31 de decembro) cúmprense os seguintes requisitos:

1. Que os bens e dereitos estean afectos ao desenvolvemento dunha actividade económica, empresarial ou profesional, nos termos do artigo 29 da Lei do IRPF e 22 do Regulamento do devandito imposto.

Entenderase que o arrendamento de inmobles constitúe actividade económica cando concorran os requisitos previstos no artigo 27.2 Lei do IRPF, isto é, cando para a ordenación desta utilícese, polo menos, unha persoa empregada con contrato laboral e a xornada completa.

De acordo coas sentenzas do Tribunal Supremo do 12 de marzo e 10 de xuño de 2009, a xubilación activa, en principio, non implica que o empregado non poida dedicar a xornada completa de forma exclusiva a xestionar a actividade de arrendamento de inmobles, polo que non impide que, sempre que cumpra os requisitos previstos no artigo 27.2 da Lei do IRPF (isto é, sempre que desempeñe de forma habitual, persoal e directa a devandita actividade de arrendamento), poida resultar aplicable esta exención do Imposto de Patrimonio, sempre que se dean o resto de condicións previstas para iso.

Os [criterios de afectación](#) de bens e dereitos ao exercicio dunha actividade económica coméntanse no Capítulo 6 do Manual práctico de Renda.

2. Que a actividade económica, empresarial ou profesional, á que os devanditos bens e dereitos estean afectos exérgase de forma habitual, persoal e directa polo contribuínte titular dos mesmos.

Non obstante, estarán exentos os bens e dereitos comúns a ambos os dous cónxuxes, cando se utilicen no desenvolvemento da actividade empresarial ou profesional de calquera do cónxuxes, sempre que se cumpran o resto de requisitos esixidos pola Lei.

A diferenza do sinalado para os bens comúns a ambos os dous cónxuxes, no caso de entidades en réxime de atribución de rendas para poder gozar da exención dos elementos afectos á actividade, cómpre que cada comuneiro, partícipe ou socio realice a mesma de forma habitual, persoal e directa, de acordo coa normativa do IRPE, e que cumpra os demais restantes requisitos esixidos. Polo tanto, o socio, comuneiro ou partícipe ten que exercer a actividade de forma habitual, persoal e directa, e ten que constituír a súa principal fonte de renda.

### 3. Que a actividade económica, empresarial ou profesional, constitúa a principal fonte de renda do contribuínte.

Entenderase que a actividade empresarial ou profesional constitúe a principal fonte de renda cando, polo menos, o 50 por 100 do importe da base imponible xeral e do aforro do IRPE do contribuínte, suma dos recadros **[0435]** e **[0460]** da declaración do IRPE, proveña de rendementos netos das actividades empresariais ou profesionais de que se trate.

Para os efectos do cálculo da principal fonte de renda, non se computarán as remuneracións polas funcións de enderezo que se exerzan nas entidades de que, se é o caso, posúanse participacións exentas deste Imposto, nin calquera outras remuneracións que traian causa da participación do suxeito pasivo nas devanditas entidades.

Nos casos de transmisións lucrativas de participacións de empresa familiar, para aplicar a exención do Imposto sobre o Patrimonio, requírese comparar a remuneración percibida polo suxeito pasivo coa suma alxébrica da totalidade dos rendementos netos reducidos do traballo e de actividades empresariais e profesionais.

### 4. Cando un mesmo contribuínte exerza dous ou máis actividades empresariais ou profesionais de forma habitual, persoal e directa, a exención acadará a todos os bens e dereitos afectos ás mesmas, considerándose que a principal fonte de renda vén determinada polo conxunto dos rendementos empresariais ou profesionais de todas elas.

**Importante:** no suposto de menores de idade ou persoas con discapacidade que sexan titulares dos elementos patrimoniais afectos, os requisitos esixidos nos números 2 e 3 anteriores, consideraranse cumpridos cando se axusten aos mesmos os seus representantes legais.

## Exemplo

Don A.H.C. desenvolve no exercicio 2023 de forma habitual, persoal e directa unha actividade empresarial de que obtivo uns rendementos netos de 29.000 euros. A base imponible xeral e do aforro do IRPE declarado por don A.H.C. no devandito exercicio ascende a 60.000 euros. O valor de todos os bens e dereitos afectos á actividade económica desenvolvida, para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio, é de 200.000 euros.

Don A.H.C. percibiu durante 2023 un total de 3.000 euros polo desempeño de determinadas funcións directivas que lle encomendou o Consello de administración dunha entidade en que ten participacións exentas do Imposto sobre o Patrimonio.

Determinar se os bens e dereitos de don A.H.C. afectos á actividade empresarial desenvolvida polo mesmo están ou non exentos no Imposto sobre o Patrimonio en 2023.

### **Solución:**

Para o cálculo da principal fonte de renda de don A.H.C. non se teñen en conta as retribucións percibidas polas funcións de enderezo desempeñadas na entidade de que posúe participacións exentas do Imposto sobre o Patrimonio. Polo tanto, o 50 por 100 da base imponible xeral e do aforro do IRPF do contribuínte ascende a:

50% de (60.000 – 3.000) = 28.500 euros

O rendemento neto da actividade do presente exercicio ascende a 29.000 euros, que é superior ao 50 por 100 da base imponible do IRPF do contribuínte. Por conseguinte, os bens e dereitos afectos á actividade empresarial están exentos do Imposto sobre o Patrimonio no exercicio 2023.

**Comentario** : ao depender dun determinado nivel de rendementos, pode acontecer que un mesmo contribuínte teña dereito á exención nun determinado exercicio e non no seguinte.

## **9. Participacións en determinadas entidades**

**Normativa** : Art. 4.Oito.Dous Lei Imposto Patrimonio, e 4 a 6 Real decreto 1704/1999, do 5 de novembro, polo que se determinan os requisitos e condicións das actividades empresariais e profesionais e das participacións en entidades para a aplicación das exencións correspondentes no Imposto sobre o Patrimonio

Están exentas as participacións en determinadas entidades, con ou sen cotización en mercados organizados, excluídas as participacións en Institucións de Investimento Colectivo que cumpran os requisitos e condicións que se indican a continuación e ata a contía exenta que se comenta tamén nun dos apartados seguintes:

### **Requisitos e condicións para que resulte de aplicación a exención**

Para que resulte de aplicación a exención, teñen que cumprirse, á data de devindicación do imposto (31 de decembro), os seguintes requisitos e condicións:

1. Que a entidade, sexa ou non societaria, realice unha actividade económica e non teña por actividade principal a xestión dun patrimonio mobiliario ou inmobiliario.

Entenderase que unha entidade xestiona un patrimonio mobiliario ou inmobiliario e que, polo tanto, non realiza unha actividade económica cando concorran, durante máis de 90 días do exercicio social, calquera das seguintes condicións:

- Que máis da metade do seu activo estea constituído por valores ou
- Que máis da metade do seu activo non estea afecto a actividades económicas.

Para determinar se existe actividade económica ou se un elemento patrimonial se encontra afecto a ela, estarase ao que se dispón no Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas. Véxanse para estes fins os artigos 27 e 29 da Lei do IRPF e 22 do Regulamento do IRPF.

Tanto o valor do activo como o dos elementos patrimoniais non afectos a actividades económicas será o que se deduza da contabilidade, sempre que esta reflicta fielmente a verdadeira situación patrimonial da sociedade.

No caso de **entidades de grupo**, cómpre que os requisitos contidos no artigo 27. 2 da Lei do IRPF cúmplanse estrita, directa e exclusivamente por cada unha das sociedades cuxa exención se pretende, sen que os mesmos poidan entenderse cumpridos a través dunha terceira sociedade que, con independencia do grao de vinculación que ostente coas referidas sociedades, exerza o labor de xestión. Polo tanto, aos efectos de ver se a entidade arrendadora (que forma parte dun Grupo) ten ou non empregado, non se aplica a doutrina laboral do Tribunal Supremo de considerar o Grupo de Sociedades como empregador único, polo que non poderá dicirse que a arrendadora teña empregado porque o teña outra entidade do Grupo á que ten encomendada a xestión do seu patrimonio. Véxanse ao respecto o criterio establecido polo TEAC na súa Resolución do 30 de xuño de 2010 (Reclamación número 00/03979/2009, e reiterado na súa Resolución do 23 de marzo de 2011, Reclamación número 00/00075/2009.

**Para os efectos de determinar a parte do activo que está constituída por valores ou elementos patrimoniais non afectos**, non se computarán os valores seguintes:

- Os posuídos para dar cumprimento a obrigas legais e regulamentarias.
- Os que incorporen dereitos de crédito nado de relacións contractuais establecidas como consecuencia do desenvolvemento de actividades económicas.
- Os posuídos por sociedades de valores como consecuencia do exercicio da actividade constitutiva do seu obxecto.
- Os que outorguen, polo menos, o 5 por 100 dos dereitos de voto e posúanse coa finalidade de dirixir e xestionar a participación sempre que, para estes fins, dispóñase da correspondente organización de medios materiais e persoais, e a entidade participada non estea comprendida nesta letra.

Sen prexuízo do anterior, non se computarán como valores nin como elementos non afectos a actividades económicas aqueles cuxo prezo de adquisición non supere o importe dos beneficios non distribuídos obtidos pola entidade, sempre que os devanditos beneficios proveñan da realización de actividades económicas, co límite do importe dos beneficios obtidos tanto no propio ano como nos últimos 10 anos anteriores.

Con esta finalidade, se asimilan aos beneficios procedentes de actividades económicas os dividendos que procedan dos valores a que se refire o último inciso do parágrafo anterior, cando os ingresos obtidos pola entidade participada procedan, polo menos no 90 por 100, da realización de actividades económicas.

Esta asimilación entre os dividendos procedentes de entidades participadas e os beneficios procedentes de actividades económicas téñese estender ás rendas procedentes da transmisión das participacións en entidades, en canto nestas concorran as circunstancias sinaladas, por canto as devanditas rendas representan de maneira indirecta os dividendos susceptibles de ser distribuídos no presente ou nun futuro pola entidade participada.

2. **Que a participación do contribuínte** no capital da entidade sexa polo menos do **5 por 100**, computada de forma individual, ou do **20 por 100** conxuntamente co seu cónxuxe, ascendentes, descendentes ou colaterais de segundo grao, xa teña o parentesco a súa orixe na consanguinidade, na afinidade ou na adopción.

Cando a participación na entidade sexa conxunta con algunha ou algunhas das persoas anteriormente indicadas, as funcións de enderezo e as remuneracións derivadas da mesma, deberán cumprirse, polo menos, nunha das persoas do grupo de parentesco, sen prexuízo de que todas elas teñan dereito á exención.

A exención contida no artigo 4. Oito. Dous da Lei do Imposto sobre o Patrimonio non se entende aplicable aos préstamos participativos contraídos con entidades mercantís, con ou sen cotización en mercados organizados, nas condicións previstas no citado precepto, xa que non son equiparables os préstamos participativos e cos fondos propios de entidades mercantís. Criterio fixado no FJ .3º polo Tribunal Supremo na súa Sentenza do 30 de marzo de 2021, recaída no recurso de casación núm. 5341/2019 (ROJ: STS 1255/2021).

Pola súa banda, a Sentenza do Tribunal Supremo do 14 de xullo de 2016, recurso de casación núm. 2330/2015 (ROJ: STS 3776/2016) en seu FJ6º establece que deste requisito non resulta a obriga de que o suxeito que exerza as funcións de enderezo teña que ser titular das participacións, podendo pertencer estas ao grupo familiar. Unha vez que un membro do grupo familiar cumpra este requisito, todos os membros do grupo terán dereito á exención. Véxase no mesmo sentido a Sentenza do Tribunal Supremo do 26 de maio de 2016, recurso de casación núm. 4027/2014 (ROJ: STS 2378/2016).

3. **Que o contribuínte exerza efectivamente funcións de enderezo na entidade** . Con esta finalidade, consideraranse funcións de enderezo, que deberán acreditarse fidedignamente mediante o correspondente contrato ou nomeamento, os cargos de: Presidente, director Xeral, xerente, Administrador, directores de Departamento, conselleiros e membros do Consello de administración ou órgano equivalente, sempre que o desempeño de calquera destes cargos implique unha efectiva intervención nas decisións da empresa.

No suposto de que os titulares das accións ou participacións sexan menores de idade ou persoas con discapacidade, esta condición considerárase cumprida cando se axusten á mesma os seus representantes legais.

4. **Que**, polas funcións de enderezo exercidas na entidade, **o contribuínte perciba unha remuneración que represente máis do 50 por 100** da totalidade dos seus rendementos netos do traballo e de actividades económicas correspondentes ao exercicio 2023.

O relevante non é tanto a denominación do cargo, senón que o devandito cargo implique funcións de administración, xestión, enderezo, coordinación e funcionamento da correspondente organización. Criterio sentado polo Tribunal Supremo en Sentenza do 18 de xaneiro de recaída no recurso de casación para a unificación de doutrina 2316/2015.

Para os efectos de determinar a devandita porcentaxe, non se computarán os rendementos das actividades económicas desenvolvidas de forma habitual, persoal e directa polo contribuínte cuxos bens e dereitos afectos gocen de exención por este imposto.

Cando unha mesma persoa sexa directamente titular de participacións en varias entidades nas que concorran os requisitos e condicións anteriormente citados, o cómputo da porcentaxe do 50 por 100 efectuarase de forma separada respecto de cada unha das devanditas entidades. É dicir, sen incluír entre os rendementos derivados do exercicio das funcións de enderezo os obtidos noutras entidades.

**Atención** : cumpridos os requisitos comentados, poden aplicar a exención, ademais do titular da plena propiedade ou da núa propiedade das accións e participacións, o titular do dereito de usufruto vitalicio sobre as mesmas.

## Contía exenta

Cumpridos os requisitos e condicións mencionadas, **a exención acada á totalidade do valor das participacións**, sempre que a totalidade do patrimonio neto da entidade encóntrese afecto á actividade económica desenvolvida.

Neste caso, para determinar o importe da exención teñen que terse en conta as seguintes regras:

- Tanto o valor dos activos como o das débedas da entidade, será o que se deduza da súa contabilidade, sempre que esta reflicta fielmente a verdadeira situación patrimonial da entidade, determinándose os devanditos valores, en defecto de contabilidade, de acordo cos criterios do Imposto sobre o Patrimonio.
- Para determinar se un elemento patrimonial se encontra ou non afecto a unha actividade económica, estarase ao que se dispón nos artigos 29 da Lei do IRPF e 22 do seu Regulamento
- Nas operacións de préstamo de valores, os valores cedidos en préstamo non se computan polo prestamista aos efectos desta exención.

Non obstante, se no patrimonio da entidade existen bens e dereitos que non se encontran afectos ao desenvolvemento de ningunha actividade económica, a exención soa acadará ao valor das participacións na parte que corresponda á proporción existente entre os activos afectos ao exercicio dunha actividade económica, minorados no importe das débedas derivadas da actividade, e o valor total do patrimonio neto da entidade.

Con esta finalidade non se consideran elementos afectos os destinados exclusivamente ao uso persoal do suxeito pasivo ou de calquera dos integrantes do grupo de parentesco a que se refire o número 3º anterior, nin aqueles que estean cedidos por prezo inferior ao de mercado a persoas ou entidades vinculadas de acordo co que se dispón no artigo 18 da LIS.

En tales supostos, para determinar o valor das participacións exentas pode utilizarse a seguinte fórmula:

**Valor das participacións x (valor neto dos activos afectos ÷ valor patrimonio neto da actividade)**

## Exemplo: Exención de participacións en determinadas entidades

■ Dona V.G.C. obtivo no exercicio 2023 rendementos netos do traballo por importe de 50.000 euros.

Así mesmo, obtivo 120.000 euros en concepto de rendementos netos derivados do exercicio dunha actividade profesional que desenvolve de forma habitual, persoal e directa. Os bens e dereitos afectos ao exercicio desta actividade están exentos no devandito exercicio do Imposto sobre o Patrimonio ao cumprirse os requisitos esixidos para ese fin.

Dona V.G.C., participa, ademais, cunha porcentaxe do 33 por 100 no capital social das sociedades anónimas "Alfa" e "Beta", que non cotizan en bolsa nin están sometidas ao réxime de sociedades patrimoniais.

En ambas as dúas sociedades exerce funcións de enderezo, percibindo por iso no exercicio 2023 en concepto de rendementos do traballo as seguintes retribucións:

- S.A. "Alfa": 15.000 euros.
- S.A. "Beta": 76.000 euros.

De acordo coa contabilidade da S .A. "Beta", debidamente auditada, o valor neto dos activos da entidade afectos ao desenvolvemento da actividade económica ascende a 2.000.000 de euros, no exercicio 2023 sendo 2.600.000 euros o valor total do patrimonio neto da entidade no devandito exercicio. Así mesmo, de acordo cos datos contables da entidade, o valor da participación de dona V.G.C., para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio, ascende a 150.000 euros.

Determinar o valor das participacións exentas no Imposto sobre o Patrimonio no exercicio 2023.

## Solución

### 1. Porcentaxe de participación:

A titular das participacións cumpre a porcentaxe mínima de participación esixida para a aplicación da exención en cada unha das dúas sociedades.

### 2. Porcentaxe das retribucións polas funcións de enderezo exercidas no seo de cada entidade:

- S.A. "Alfa":  $15.000 \times 100 \div 65.000 = 23,08$  por 100
- S.A. "Beta":  $76.000 \times 100 \div 126.000 = 60,32$  por 100

O cómputo da porcentaxe das retribucións realízase de forma separada para cada unha das entidades, sen computarse en ambos os dous casos os rendementos netos da actividade económica desenvolvida por dona V.G.C., cuxos bens e dereitos afectos gozan da exención no Imposto sobre o Patrimonio, nin tampouco os obtidos na outra entidade.

Á vista das porcentaxes obtidas, só procede a exención das participacións na S .A. "Beta", ao ser as retribucións polas funcións de enderezo desenvolvidas nesta sociedade superior ao 50 por 100 dos rendementos netos do traballo obtido no exercicio 2023.

### 3. Determinación do importe exento das participacións:

Ao existir dentro do balance da S .A. "Beta" bens e dereitos que non se encontran afectos ao exercicio da actividade económica, o valor concreto das participacións exentas determínase da seguinte forma:

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

## 10. Vivenda habitual do contribuínte

**Normativa: Art. 4.Catro Lei Imposto Patrimonio**

**Está exenta a vivenda habitual do contribuínte, cun importe máximo de 300.000 euros.**

A exención aplicarase polo suxeito pasivo que ostente sobre a vivenda habitual o dereito de propiedade, pleno ou compartido, ou un dereito real de uso ou gozo sobre a mesma (usufruto, uso ou cuarto).

Os contribuíntes que sexan titulares de dereitos que non dean lugar ao uso e goce da vivenda habitual (como, por exemplo, a núa propiedade, que unicamente confire ao seu titular o poder de disposición da vivenda, pero non seu uso e goce), non poderán aplicar a exención da vivenda habitual.

Para os efectos da aplicación da exención, ten a consideración de [vivenda habitual](#) aquela en que o declarante resida durante un prazo continuado de tres anos. Non obstante, entenderase que a vivenda tivo aquel carácter cando, a pesar de non transcorrer o devandito prazo, prodúzase o falecemento do contribuínte ou concorran circunstancias que necesariamente esixan o cambio de vivenda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primeiro emprego ou de emprego máis vantaxoso ou outras análogas.

## Titularidade dos elementos patrimoniais

**Normativa: Arts. 7 e 8 Lei Imposta Patrimonio**

Ao configurarse o Imposto sobre o Patrimonio como un imposto estritamente individual e non existir a tributación conxunta nin a acumulación de patrimonios do cónxuxes e fillos menores, é preciso delimitar os criterios de atribución e imputación dos elementos patrimoniais ao suxeito pasivo declarante. A respecto disto, a Lei do Imposto establece as seguintes regras:

### Criterio xeral e regras de titularidade en caso de matrimonio

#### Criterio xeral

Os bens e dereitos, así como as cargas, gravames, débedas e obrigas atribuiranse aos suxeitos pasivos segundo as normas sobre titularidade xurídica aplicables en cada caso e en función das probas achegadas por aqueles ou das descubertas pola Administración.

Cando non resulte debidamente acreditada a titularidade dos bens ou dereitos, así como das cargas, gravames, débedas e obrigas, a Administración tributaria terá dereito a considerar como titular a quen figure como tal nun rexistro fiscal ou outro de carácter público.



Así mesmo, presúmese que forman parte do patrimonio os bens e dereitos que pertencesen ao suxeito pasivo no momento da anterior devindicación, agás proba de transmisión ou perda patrimonial.

## Regras de titularidade en caso de matrimonio

En caso de matrimonio, resultan de aplicación as normas sobre titularidade xurídica dos bens e dereitos contidos nas disposicións reguladoras do réxime económico do matrimonio, así como os preceptos da lexislación civil aplicable en cada caso ás relacións patrimoniais entre os membros da familia.

A titularidade dos bens e dereitos que, conforme ás disposicións ou pactos reguladores do correspondente réxime económico matrimonial, sexan comúns a ambos os dous cónxuxes, atribuirase por metade a cada un deles, non sendo que se xustifique outra cota de participación. As cargas, gravames, débedas e obrigas atribuiranse ao cónxuxes de acordo co mesmo criterio.

A atribución entre cónxuxes de bens e dereitos afectos ao exercicio de actividades económicas, empresariais ou profesionais coméntase o apartado relativo á formación do patrimonio bruto ao expor a [valoración de inmoables afectos a actividades económicas](#) no Capítulo 3 deste Manual do Imposto sobre o Patrimonio.

## Supostos especiais de titularidade patrimonial

### Bens e dereitos de entidades sen personalidade xurídica

Os bens e dereitos de que sexan titulares as sociedades civís, herdanzas xacentes, comunidades de bens e demais entidades que, carecendo de personalidade xurídica, constitúan unha unidade económica ou un patrimonio separado susceptible de imposición, **atribuiranse aos socios comuneiros ou partícipes**, segundo as normas aplicables en cada caso e se estas non constasen á Administración, en forma fidedigno, atribuiranse por partes iguais.

### Bens ou dereitos adquiridos con prezo adiado

#### Normativa: Art. 8.Unha Lei Imposto Patrimonio

Na adquisición de bens ou dereitos con contraprestación adiada, en todo ou en parte, o valor do elemento patrimonial que resulte das normas deste imposto **imputarase integramente ao adquirente do mesmo**, quen incluíra entre as súas débedas a parte da contraprestación adiada.

Pola súa banda, o vendedor incluíra entre os dereitos do seu patrimonio o crédito correspondente á parte da contraprestación adiada.

É obvio que ese adiamento no cobramento, derivado da libre vontade do vendedor en acordo co comprador, significa a entrada no patrimonio do primeiro dun novo dereito que, canda o importe xa percibido, substitúe ao que antes tiña sobre o ben alleado.

### Exemplo

Don A.H.M. vende a don P.P.J. un local por 120.000 euros, recibindo en metálico 70.000 euros, que inviste en accións admitidas a negociación, e quedando adiado o resto.

O valor de negociación media no cuarto trimestre do ano das accións adquiridas por don A.H.M., ascende a 65.500 euros.

Determinar a declaración do comprador e vendedor do citado local.

### **Solución**

#### **Declaración de don P.P.J. (comprador):**

- Outros inmobles urbanos (o local adquirido): 120.000
- Débedas deducibles (a débeda con don A.H.M.): – 50.000

#### **Declaración de don A.H.M. (vendedor):**

- Accións admitidas a negociación: 65.500
- Outros bens e dereitos (o crédito contra don P.P.J.): 50.000

## **Venda de bens con reserva de dominio**

### **Normativa: Art. 8.Dous Lei Imposto Patrimonio**

En caso de venda de bens con reserva de dominio, mentres a propiedade non se transmita ao adquirente, o dereito deste computarase pola totalidade das cantidades que entregase ata agora da devindicación do imposto, constituíndo as devanditas cantidades débedas do vendedor, que será a quen se impute o valor do elemento patrimonial que resulte das normas do imposto.

### **Exemplo**

Don A.P.H. vende a don J.P.A. un local, valorado para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio en 100.000 euros, por importe de 120.000 euros, con pacto de reserva de dominio, recibindo a conta 70.000 euros, que inviste en accións admitidas a negociación cuxo valor de negociación media do cuarto trimestre é de 65.500 euros.

Determinar a declaración do comprador e vendedor do citado local.

### **Solución**

#### **Declaración de don J.P.A. (comprador):**

Outros inmobles e dereitos (importe pago a conta): 70.000

#### **Declaración de don A.P.H. (vendedor):**

- Outros inmobles urbanos (o local): 100.000
- Accións admitidas a negociación: 65.500

- Débedas deducibles (cobrado a conta): – 70.000

## Esquema de liquidación do Imposto sobre o Patrimonio

### Fase 1ª

(+) PA TRIMONIO BRUTO (Valor total dos bens e dereitos non exentos)  
(-) DÉBEDAS DEDUCIBLES  
= **BASE IMPOÑIBLE (PATRIMONIO NETO)**

### Fase 2ª

(-) REDUCCIÓN POR MÍNIMO EXENTO  
= **BASE LIQUIDABLE (PATRIMONIO NETO SUXEITO A GRAV AMEN)**

### Fase 3ª

(x) TIPOS APLICABLES SEGUNDO ESCALA DE GRAV AMEN  
= **COTA ÍNTEGRA**

### Fase 4ª

(-) REDUCCIÓN POR LÍMITE CONXUNTO CO IRPF  
(-) DEDUCCIÓN POR IMPOSTOS SATISFEITOS NO ESTRANXEIRO  
(-) BONIFICACIÓN CEUTA E MELILLA  
(-) DEDUCIÓN A UTONÓMICAS  
(-) BONIFICACIÓN A UTONÓMICAS  
= **COTA RESULTANTE (A INGRESAR Ou CERO)**

## Capítulo 3. Determinación da base imponible (patrimonio neto)

### Cuestión previa: regras para a valoración dos elementos patrimoniais adquiridos, situados ou depositados no estranxeiro

Antes de entrar a comentar cada un dos criterios de valoración legalmente establecidos é conveniente sinalar, como cuestión previa, as regras que deben utilizarse para proceder á valoración dos elementos patrimoniais adquiridos, situados ou depositados no estranxeiro.

No suposto de elementos patrimoniais adquiridos, situados ou depositados no estranxeiro, para expresar a valoración dos mesmos en euros para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio deberán terse en conta, se é o caso, as seguintes regras particulares:

#### 1. Elementos patrimoniais cuxas regras de valoración atenden ao valor de adquisición.

Tratándose de elementos patrimoniais cuxo prezo, contraprestación ou valor de adquisición estea cifrado orixinariamente en moeda distinta do euro e sexa algunha das devanditas magnitudes pola que deban computarse para os efectos deste imposto, o contravalor en euros deberá determinarse:

- a. En caso de moedas distintas das dos Estados membros da Unión Europea que adoptaron o euro, en función do tipo de cambio oficial do euro correspondente á data da devindicación do imposto publicado polo Banco Central Europeo ou, no seu defecto, o último tipo de cambio oficial publicado con anterioridade.

Véxase a Resolución do 28 de decembro de 2023, do Banco de España, pola que se publican os cambios do euro correspondente ao día 28 de decembro de 2023, publicados polo Banco Central Europeo, que terán a consideración de cambios oficiais, de acordo co que se dispón no artigo 36 da Lei 46/1998, do 17 de decembro, sobre a Introducción do Euro ([BOE 29-12-2023](#)).

Se non existise tipo de cambio oficial, tomarase como referencia o valor de mercado da unidade monetaria de que se trate.

- b. No caso de moedas dos Estados membros da Unión Europea que adoptaron o euro, en función dos tipos de conversión irrevocablemente fixados entre o euro e a moeda de que se trate contidos no Regulamento ([CE](#)) número 2866/98 do Consello, do 31 de decembro

de 1998 (DOCE de 31/12/98), tendo en conta para a súa conversión e arredondamento as regras establecidas polo Regulamento (CE) nº 1103/97, do Consello, do 17 de xuño, sobre determinadas disposicións relativas á introdución do euro.

## 2. Valoración dos bens inmobles situados no estranxeiro.

No suposto de bens inmobles situados no estranxeiro, deberán declararse neste imposto polo contravalor en euros do prezo, contraprestación ou valor de adquisición, determinado conforme ao indicado na regra 1.<sup>a</sup> anterior.

## 3. Depósitos en conta en moeda distinta do euro.

Os depósitos en conta corrente ou de aforro, á vista ou a prazo, computaranse polo saldo que guinden á data de devindicación do imposto, non sendo que aquel resultase inferior ao saldo medio correspondente ao último trimestre do ano, en cuxo caso aplicarase este último.

Con esta finalidade, o cálculo do saldo medio efectuarase na moeda de que se trate, de acordo co previsto no artigo 12 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, determinándose a continuación o seu contravalor en euros conforme á regra 1.<sup>a</sup>.

Con respecto ao artigo 12 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio vexase o apartado de "[Depósitos en conta corrente ou de aforro, á vista ou a prazo, contas financeiras e outras tipos de imposicións en conta](#)" dentro do apartado "Formación do Patrimonio bruto: regras de valoración dos bens e dereitos" deste mesmo Capítulo.

## 4. Valores mobiliarios negociados en mercados organizados situados no estranxeiro.

Non existe nin na normativa tributaria nin na normativa financeira española relativa aos valores negociables, ningunha definición de “mercado organizado”.

Non obstante, no ámbito financeiro, usualmente, coñécese como “mercados organizados” a aqueles mercados en que existe un conxunto de normas e regulamentacións que determinan o seu funcionamento.

Desde esta óptica, o concepto de “mercado organizado” é máis amplo que o de “mercado secundario oficial” ou “mercado regulado” ao que se refire o artigo 42, apartado 2 a) da Lei 6/2023, do 17 de marzo, dos Mercados de Valores e dos Servizos de Investimento, (BOE do 18 de marzo), xa que, cando se trata de accións ou participacións en entidades, inclúe tamén aos denominados “sistemas multilaterais de negociación”, en canto mercados dotados dunha autorregulación que establece a súa estrutura e sistema de funcionamento.

Con respecto aos sistemas multilaterais de negociación, a súa definición hai que buscara na nova Lei de Mercado de Valores e dos Servizos de Investimento, Lei 6/2023 do 17 de marzo, no seu artigo 42.2 letra b), que dispón:

*“b) «sistema multilateral de negociación» (SMN): sistema multilateral, operado por unha empresa de servizos de investimento ou por un organismo reitor do mercado, que permite reunir —dentro do sistema e segundo normas non discrecionais— os diversos intereses de compra e de venda sobre instrumentos financeiros de múltiples terceiros para dar lugar a contratos, de conformidade co presente Título”.*

De acordo co anterior pódese afirmar que o concepto de “mercados organizados” a que se refire o artigo 15 da Lei 19/1991 é máis amplo que o de mercado secundario oficial ou mercado regulado e inclúe os denominados “sistemas multilaterais de negociación”.

Así se desprende tamén da inclusión na Orde que anualmente aproba a relación de valores negociados co seu valor de negociación medio correspondente ao cuarto trimestre, en virtude do previsto nos artigos 13 e 15 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, tanto de accións que se encontran negociadas na bolsa española, como de accións que se encontran negociadas no Mercado Alternativo Bolsista (sistema multilateral de negociación española). Na exposición de motivos destas ordes véñse a establecer unha equivalencia entre “mercados organizados” e “centros de negociación”.

Pola súa banda, o artigo 42 da citada Lei 6/2023, define os centros de negociación como “sistemas multilaterais autorizados a operar pola Comisión Nacional do Mercado de Valores (CNMV) e polas Comunidades Autónomas con competencias en materia de mercados de valores, entendidos como todo sistema ou dispositivo en que interactúan os diversos intereses de compra e de venda de instrumentos financeiros de múltiples terceiros, cuxo funcionamento se debe rexer polas disposicións desta lei e a súa normativa de desenvolvemento.” E para os efectos da mesma, distingue entre: mercados regulados, sistemas multilaterais de negociación e sistemas organizados de contratación.

Partindo do exposto, o concepto “mercados organizados” (actuais centros de negociación) é máis amplo que o de mercado secundario oficial ou mercado regulado (as Bolsas de Valores) e inclúe os sistemas multilaterais de negociación onde se negocian valores, debendose ter en conta para estes fins a normativa que resulte de aplicación no lugar do estranxeiro onde estean situados os valores representativos da participación en fondos propios.

## **5. Valores representativos da participación en fondos propios de entidades estranxeiras, non negociados en mercados organizados.**

No suposto de accións e participacións no capital social ou nos fondos propios de calquera tipo de entidade estranxeira, non negociadas en mercados organizados españois, para determinar o valor que resulte de capitalizar ao tipo do 20 por 100 o termo medio dos beneficios dos tres exercicios sociais cerrados con anterioridade á data de devindicación do imposto, calcularase o termo medio dos devanditos beneficios na moeda correspondente, determinándose a continuación o seu contravalor en euros conforme ao indicado na regra 1<sup>a</sup>.

# Formación do patrimonio bruto: regras de valoración dos bens e dereitos

## 1. Bens inmobles

### Normativa: Art. 10 Lei Imposta Patrimonio

Os bens inmobles tanto de natureza urbana como rústica deben valorarse no Imposto sobre o Patrimonio de acordo coas seguintes regras:

### Regra xeral de valoración

Os bens inmobles de natureza urbana ou rústica, computaranse tomando como referencia o maior valor dos tres seguintes:

- a. **O valor catastral** consignado no recibo correspondente a 2023 do Imposto sobre Bens Inmobles.
- b. **O valor determinado ou comprobado** pola Administración para os efectos doutros tributos, como, por exemplo, o Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados ou o Imposto de Sucesións e Doazóns.

**Atención:** con efectos do 11 de xullo de 2021 modificáronse as regras de valoración dos bens inmobles para engadir como valor a ter en conta o “determinado” pola Administración para os efectos doutros tributos, o que supuxo incorporar como criterio de valoración para os inmobles o valor de referencia previsto no texto refundido da Lei do Catastro Inmobiliario, aprobado polo Real decreto Lexislativo 1/2004, do 5 de marzo.

O devandito valor de referencia é o determinado pola Dirección Xeral do Catastro, de forma obxectiva e co límite do valor de mercado, a partir dos datos que constan no Catastro, como resultado da análise dos prezos comunicados polos fedatarios públicos nas compravendas inmobiliarias efectuadas.

Agora ben, o valor de referencia afectará só aos inmobles adquiridos a partir do 1 de xaneiro de 2022, cando o devandito valor fose tomado como base impositiva no tributo que grave a súa adquisición (isto é, no Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados ou no Imposto sobre Sucesións e Doazóns).

Os devanditos valores de referencia individualizada estarán dispoñibles na Sede electrónica do Catastro. A citada sede ofrecerá tamén a posibilidade de consultar e certificar o valor de referencia dun inmovible a unha determinada data.

- c. **O prezo, contraprestación ou valor de adquisición.**

Dentro do "**valor de adquisición**" ao que se refire o artigo 10.Un da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, deben incluírse os "**gastos e tributos inherentes á transmisión**" que foren satisfeitos polo adquirente. Trátase de gastos e tributos "unidos pola súa natureza ou inseparables" á transmisión como tal. Exemplo dos primeiros serían os gastos de notaría e rexistro e, dos segundos o Imposto sobre Sucesións e Doazóns, o Imposto sobre o Valor Engadido (IVE) ou o Imposto sobre Transmisións Patrimoniais Onerosas e Actos Xurídicos Documentados (ITPAJD), segundo os casos.

Pola contra, para determinar o valor dos bens inmoables no Imposto sobre o Patrimonio, conforme á regra prevista no artigo 10. Un da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, non cabe minorar o devandito valor no importe das amortizacións practicadas no ámbito do IRPE.

## Regras especiais de valoración

### a. Inmoables que estean arrendados a 31 de decembro de 2023

Os inmoables urbanos arrendados valoraranse de acordo coa regra xeral anteriormente comentada.

Non obstante, as vivendas e locais de negocio arrendado mediante contratos celebrados antes do 9 de maio de 1985 **valoraranse capitalizando ao 4 por 100 a renda reportada no exercicio 2023**, sempre que o resultado sexa inferior ao que resultaría da aplicación da regra xeral de valoración de bens inmoables.

Véxanse ao respecto as disposicións transitorias segunda e terceira da Lei 29/1994, do 24 de novembro, de Arrendamentos urbanos (BOE do 25 de novembro).

Con esta finalidade, para o cálculo da capitalización da renda pode utilizarse esta fórmula:

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

### b. Inmoables en fase de construción

Os inmoables que estean en fase de construción **valoraranse polas cantidades que efectivamente se investisen** na devandita construción ata agora da devindicación do Imposto (31 de decembro). Tamén deberá computarse o correspondente valor patrimonial do solar.

En caso de propiedade horizontal, a parte proporcional do valor do solar determinarase segundo a porcentaxe fixado no título.

### c. Inmoables adquiridos en réxime de aproveitamento por quenda

O dereito de aproveitamento por quenda de inmoables atribúe ao seu titular a facultade de gozar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada ano, consecutivo ou alterno, un aloxamento susceptible de utilización independente por ter saída propia á vía pública ou a un elemento común do edificio en que estivese integrado e que estea dotado, de xeito permanente, co mobiliario axeitado para ese fin, así como do dereito á prestación dos servizos complementarios.



Este dereito, que actualmente se regula o Título II da Lei 4/2012, do 6 de xullo, de contratos de aproveitamento por quenda de bens de uso turístico, de adquisición de produtos vacacionais de longa duración, de revenda e de intercambio e normas tributarias (BOE do 7 de xullo), pode constituírse como dereito real limitado ou con carácter obrigacional (neste caso, como contrato de arrendamento de bens inmobles vacacionais por tempada) e valórase, calquera que sexa a súa natureza (real ou obrigacional) polo prezo de adquisición dos certificados ou outros títulos representativos dos mesmos.

**Importante:** teñase en conta que, con independencia de que os dereitos de aproveitamento por quenda de bens inmobles deban valorarse polo seu prezo de adquisición, cando se trate dun dereito real debe declararse no apartado “M” (Dereitos reais de uso e goce) do modelo D-714 do Imposto sobre o Patrimonio, e cando teña carácter obrigacional no apartado “Q” (Demais bens e dereitos de contido económico) do citado modelo.

#### d. Dereito de núa propiedade sobre inmobles

O valor do dereito de núa propiedade, **computarase pola diferenza entre o valor total do ben e o valor do usufruto que sobre o mesmo constituítese**. No caso de que o dereito real que recaia sobre o ben sexa un usufruto vitalicio que pola súa parte sexa temporal, a núa propiedade valorarase aplicando, de entre as regras de valoración do usufruto, aquela que atribúa menor valor á núa propiedade.

Para determinar o valor do usufruto constituído sobre o inmoble, poden verse as normas de valoración contidas no apartado relativo a "[Dereitos reais de uso e goce](#) (excluídos os que, se é o caso, recaian sobre a vivenda habitual do suxeito pasivo)" deste mesmo Capítulo.

## 2. Bens e dereitos afectos a actividades económicas

### Normativa: Art. 11 Lei Imposta Patrimonio

Os bens e dereitos afectos a actividades económicas, empresariais ou profesionais, poden resultar exentos do imposto se o titular dos mesmos cumpre os requisitos establecidos para ese fin e que se comentan no apartado correspondente ás “Exencións” dentro “patrimonio empresarial e profesional” deste mesmo Capítulo.

Agora ben, resulten ou non exentos, deben declararse utilizando as regras de valoración seguintes:

- **Regras de valoración para actividades económicas con contabilidade axustada ao Código de Comercio**

Os bens e dereitos das persoas físicas [afectos ao exercicio de actividades empresariais ou profesionais](#) segundo as normas do IRPF, agás os bens inmobles, computaranse polo valor que resulte da súa contabilidade por **diferenza entre o activo real e o pasivo esixible**, sempre que a contabilidade axústese ao que se dispón no Código de Comercio.

- **Regras de valoración para actividades económicas sen contabilidade axustada ao Código de Comercio**

Neste caso, **a valoración dos bens e dereitos afectos efectuarase, elemento por elemento**, aplicando as normas de valoración do Imposto sobre o Patrimonio que correspondan á natureza de cada elemento.

- **Suposto especial: valoración de inmuebles afectos a actividades económicas**

Con independencia de que se leve ou non contabilidade axustada ao Código de Comercio, o valor de cada un dos bens inmuebles afectos ás actividades económicas, empresariais ou profesionais, desenvolvidas polo seu titular determinarase aplicando as regras de valoración sinaladas para os bens inmuebles no apartado 1 anterior, non sendo que formen parte do activo circulante de actividades empresariais cuxo obxecto consista, exclusivamente, na construción ou promoción inmobiliaria, en cuxo caso os devanditos bens valoraranse coas regras comentadas neste apartado.

**Atención:** *en caso de matrimonio, tanto se os bens ou dereitos afectos a actividades económicas, empresariais ou profesionais, son privativos do cónxuxe que exerce a actividade coma se, conforme ás disposicións ou pactos reguladores do correspondente réxime económico matrimonial, son comúns a ambos os dous cónxuxes, a valoración dos mesmos efectuarase aplicando as regras comentadas neste apartado. Neste último suposto, o valor así determinado atribuirase por metade na declaración do Imposto sobre o Patrimonio de cada un deles, non sendo que se xustifique outra cota distinta de participación.*

*Se para o desenvolvemento da actividade dispuxécese de bens ou dereitos (locais, maquinaria, etc.) pertencentes de forma privativa ao cónxuxe que non exerce a actividade, este último computaraos integramente na súa declaración, valorandoos de acordo coas regras contidas na normativa do imposto para os bens e dereitos non afectos que se recollen nos restantes apartados deste epígrafe.*

### 3. Depósitos en conta corrente ou de aforro, á vista ou a prazo, contas financeiras e outras tipos de imposicións en conta

#### Normativa: Art. 12 Lei Imposta Patrimonio

A valoración de cada un dos depósitos así como das contas de xestión de tesourería e das contas financeiras ou similares efectuarase **polo saldo que guinden á data da devindicación do Imposto** (31 de decembro), non sendo que este resultase inferior ao saldo medio correspondente **ao último trimestre do ano**, en cuxo caso tomarase este último.

Para o cálculo do devandito saldo medio, non se computarán:

- Os fondos retirados para a adquisición de bens e dereitos que figuren no patrimonio.
- Os fondos retirados para a cancelación ou redución de débedas.
- Os ingresos efectuados no último trimestre que proveñan de préstamos ou créditos. Nestes casos, tampouco será deducible a débeda correspondente.

No caso de que os depósitos e contas estean **en divisas distintas do euro** aplicarase a regra de valoración anterior coas seguintes particularidades con respecto ao cálculo do saldo medio:

- O cálculo do saldo medio efectuarase na moeda (divisa) de que se trate, determinándose a continuación o seu contravalor en euros en función do tipo de cambio oficial do euro correspondente á data de devindicación do imposto (31 de decembro), publicado polo Banco Central Europeo ou, no seu defecto, o último tipo de cambio oficial publicado con anterioridade.

Se non existise tipo de cambio oficial, tomarase como referencia o valor de mercado da unidade monetaria de que se trate.

- Non se computará para o cálculo do saldo medio os fondos retirados para a adquisición de bens e dereitos que figuren no patrimonio, considerando incluído neste caso os que se retirasen para adquirir divisas depositadas noutras contas titularidade do obrigado.

**Importante:** no suposto de que sexan varios os titulares das correspondentes contas, os seus valores imputaranse por partes iguais a cada un deles, non sendo que se xustifique outra cota diferente de participación entre eles.

## 4. Valores representativos da cesión a terceiros de capitais propias

### Normativa: Arts. 13 e 14 Lei Imposta Patrimonio

Inclúense como tales, entre outros, os valores a Débeda Pública, tanto do Estado coma das Comunidades Autónomas, as Letras do Tesouro, os bonos, cédulas e obrigas de pagamento, públicos e privados, e os préstamos e créditos concedidos cuxa titularidade corresponda ao contribuínte. En función de que os correspondentes valores estean ou non negociados en mercados organizados, resultan aplicables os seguintes criterios valorativos:

- **Regras de valoración para valores negociados en mercados organizados:**

Deben computarse segundo **o valor de negociación media do cuarto trimestre de cada ano**, calquera que sexa a súa denominación, representación e a natureza dos rendementos obtidos.

Con esta finalidade, a relación dos valores negociados en centros de negociación, co seu valor de negociación media correspondente ao cuarto trimestre de 2023, para os efectos da declaración do Imposto sobre o Patrimonio do ano 2023 e da declaración informativa anual acerca de valores, seguros e rendas recóllese na Orde [HAC/172/2024](#), do 26 de febreiro ([BOE](#) do 28 de febreiro).

- **Regras de valoración para valores non negociados en mercados organizados:**

A valoración de cada un destes títulos realizarase **polo seu nominal, incluídas, se é o caso, as primas de amortización ou reembolso**, calquera que sexa a súa denominación, representación e a natureza dos rendementos obtidos.

## 5. Valores representativos da participación nos fondos propios de calquera tipo de entidade

### Normativa: Arts. 15 e 16 Lei Imposta Patrimonio

Teñen tal consideración as accións e participacións no capital social ou fondos propios de entidades xurídicas, Sociedades e Fondos de Investimento.

Estes valores, con excepción das accións e participacións nas Institucións de Investimento Colectiva, poden resultar exentos do imposto se o titular dos mesmos cumpre os requisitos establecidos para ese fin e que se comentan no apartado relativo ás [exencións](#) no Capítulo 2 deste manual. Resulten ou non exentos, estes valores deben incluírse no apartado que correspondan da declaración, valorándose de acordo coas regras seguintes:

**Lembre:** o concepto de “mercados organizados” a que se refire o artigo 15 da Lei 19/1991 é máis amplo que o de mercado secundario oficial ou mercado regulado e inclúe os denominados “sistemas multilaterais de negociación” como é o Mercado Alternativo Bolsista.

### A. Accións e participacións no capital social ou no fondo patrimonial de Institucións de Investimento Colectivo (Sociedades e Fondos de Investimento), negociadas en mercados organizados

As accións e participacións no capital social ou no fondo patrimonial das Institucións de Investimento Colectivo negociadas en mercados organizados **deben computarse polo seu valor liquidativo á data de devindicación do imposto** (31 de decembro), valorando os activos incluídos no balance de acordo coas normas que se recollen na súa lexislación específica e sendo deducibles as obrigas para con terceiros.

Para facilitar a correcta aplicación desta regra de valoración, as entidades están obrigadas a subministrar aos seus socios, asociados ou partícipes un certificado en que conste a valoración das súas respectivas accións e participacións.

### B. Accións e participacións no capital social ou nos fondos propios de calquera outras entidades xurídicas, negociadas en mercados organizados

As accións e participacións no capital social ou nos fondos propios de calquera entidades xurídicas, negociadas en mercados organizados **computaranse polo seu valor de negociación media no cuarto trimestre de cada ano**.

Con esta finalidade, a relación dos valores negociados en centros de negociación, co seu valor de negociación media correspondente ao cuarto trimestre de 2023, para os efectos da declaración do Imposto sobre o Patrimonio do ano 2023 e da declaración informativa anual acerca de valores, seguros e rendas recóllese na Orde [HAC/172/2024](#), do 26 de febreiro ([BOE](#) do 28 de febreiro).

**Importante:** *cando se trate de subscripción de novas accións non admitidas aínda a cotización oficial, emitidas por entidades xurídicas que coticen en mercados organizados, tomarase como valor destas accións o da última negociación dos títulos antigos dentro do período de subscripción.*

Nos supostos de ampliacións de capital pendente de desembolso, a valoración das accións farase de acordo coas normas anteriores, coma se estivesen totalmente desembolsadas, incluíndo a parte pendente de desembolso como débeda do suxeito pasivo.

### **C. Acciones e participacións no capital social ou no fondo patrimonial de Institucións de Investimento Colectivo (Sociedades e Fondos de Investimento), non negociadas en mercados organizados**

A valoración das accións e participacións no capital social ou no fondo patrimonial de Institucións de Investimento Colectivo non negociadas en mercados organizados **efectuarase polo valor liquidativo dos mesmos na data da devindicación do imposto**, valorando os activos incluídos no balance de acordo coas normas que se recollen na súa lexislación específica e sendo deducibles as obrigas para con terceiros.

Para facilitar a correcta aplicación desta regra de valoración, as entidades están obrigadas a subministrar aos seus socios, asociados ou partícipes, un certificado en que conste a valoración das súas respectivas accións e participacións.

### **D. Accións e participacións no capital social ou nos fondos propios de calquera outras entidades xurídicas non negociadas en mercados organizados, incluídas as participacións no capital social de Cooperativas**

- **Participacións no capital social de Cooperativas.**

A valoración das participacións dos socios ou asociados no capital social das cooperativas determinarase en función do **importe total das achegas sociais desembolsadas**, obrigatorias ou voluntarias, resultante do último balance aprobado, **con dedución, se é o caso, das perdas sociais non reintegradas.**

- **Participacións no capital social doutras entidades.**

A valoración das citadas accións e participacións, efectuarase segundo **o valor teórico resultante do último balance aprobado**, sempre que este, ben de maneira obrigatoria ou voluntaria, fose sometido a revisión e verificación e **o informe de auditoría resultase favorable.**

**No caso de que o balance non fose debidamente auditado** ou o informe de auditoría non resultase favorable, a valoración realizarase polo maior valor dos tres seguintes:

- a. Valor nominal.
- b. Valor teórico resultante do último balance aprobado.

As Sentenzas do Tribunal Supremo do 12 de febreiro e 14 de febreiro de 2013, en atención a un criterio "favorable ao mellor achegamento á realidade económica da base imponible do tributo" interpretan que ten que tomarse como punto de referencia o balance aprobado dentro do prazo legal para a presentación da autoliquidación polo imposto, de xeito que "se nesta data está aprobado o exercicio que se liquida, aínda cando isto acontecese con posterioridade á data da devindicación, terá que ser porén o tido en conta".

- c. Valor resultante de capitalizar ao tipo do 20 por 100 o termo medio dos beneficios da entidade nos tres exercicios sociais cerrados con anterioridade á data da devindicación do imposto (31 de decembro). Dentro dos beneficios computaranse os dividendos distribuídos e as asignacións a reservas, excluídas as de regularización ou de actualización de balances.

Para o cálculo da devandita capitalización pode utilizarse a seguinte fórmula:

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

Onde:  $B_1$ ,  $B_2$  e  $B_3$  son os beneficios de cada un dos tres exercicios sociais cerrados con anterioridade á data de devindicación do imposto.

Para a correcta aplicación destas regras de valoración, as entidades están obrigadas a subministrar aos seus socios, asociados ou partícipes, certificados contendo as valoracións das súas respectivas accións e participacións.

## 6. Seguros de vida

### Normativa: Art. 17.Unha Lei Imposto Patrimonio

Debemos distinguir:

- **Con carácter xeral**, os seguros de vida contratados polo contribuínte, aínda que o beneficiario sexa un terceiro, **computaranse polo seu valor de rescate no momento da devindicación do imposto** (31 de decembro). O devandito valor deberá ser facilitado pola entidade aseguradora.
- **Suposto especial**.

Desde o 11 de xullo de 2021, nos supostos en que o tomador **non teña a facultade de exercer o dereito de rescate total** na data de devindicación do imposto, o seguro computarase polo **valor da provisión matemática na citada data** na base imponible do tomador.

**Excepción:** O anterior non se aplicará aos contratos de seguro temporal que unicamente inclúan prestacións no caso de falecemento ou invalidez ou outras garantías complementarias de risco.

**Nota:** ata o 11 de xullo de 2021 este tipo de seguro de vida, cando a póliza non recoñecía dereito de rescate algún, total ou parcial, non tributaba polo Imposto sobre o Patrimonio, con independencia de que o tomador fose ou non, de forma simultánea, o beneficiario para a continxencia de supervivencia.

**Lembre:** para determinar a base imponible do Imposto sobre o Patrimonio, desde o 11 de xullo de 2021, os contratos de seguros de vida en que o tomador non teña a facultade de exercer o dereito de rescate total inclúense na base imponible do Imposto sobre o Patrimonio polo valor da provisión matemática na data de devindicación do Imposto (31 de decembro de cada ano), con excepción daqueles contratos de seguros temporais que unicamente inclúan prestacións no caso de falecemento ou invalidez ou outras garantías complementarias do risco.

## 7. Rendas temporais ou vitalicias

### Normativa: Art. 17.Dous Lei Imposto Patrimonio

Debemos distinguir:

- **Con carácter xeral**, a valoración das rendas temporais ou vitalicias constituídas como consecuencia da entrega dunha capital, ben sexa en diñeiro, bens mobles ou inmobles, cuxa titularidade corresponda ao declarante deberá realizarse **polo resultado de capitalizar a anualidade ao tipo de xuro legal do diñeiro vixente á data de devindicación deste imposto** (31 de decembro) e tomando do capital resultante aquela parte que, segundo as regras establecidas para valorar os usufrutos, corresponda á idade do rendeiro, se a renda é vitalicia, ou á duración da renda, se é temporal.

As regras de valoración dos usufrutos poden consultarse no apartado "[Dereitos reais de uso e goce](#) (excluídos os que, se é o caso, recaian sobre a vivenda habitual do suxeito pasivo)", que se comenta no Capítulo 3 deste Manual.

Para o exercicio 2023 o tipo de xuro legal do diñeiro foi fixado no 3,25 por 100.

Cando o importe da renda non se cuantifique en unidades monetarias, a valoración obtérase capitalizando a cantidade de 8.400 euros, importe do indicador público de renda de efectos múltiples (IPREM) para o ano 2023.

- **Como excepción**, cando se perciban rendas, temporais ou vitalicias, procedentes dun seguro de vida, estas computaranse polo valor establecido na regra de valoración prevista para os seguros de vida na base imponible do perceptor. Isto é, computaranse polo seu **valor de rescate** no momento da devindicación do imposto e, desde o 11 de xullo de 2021, nos supostos en que o tomador **non teña a facultade de exercer o dereito de rescate total** na data de devindicación do imposto, polo **valor da provisión matemática na citada data**.

### Exemplo

Don M.P.S., de 60 anos de idade a 31 de decembro de 2023, transmitiu os piso en que residía a cambio dunha renda vitalicia de 12.000 euros anuais. O xuro legal do diñeiro en 2023 foi do 3,25 por 100.

Determinar o valor polo que a devandita renda vitalicia debe declararse no Imposto sobre o Patrimonio.

### Solución

Capitalización da renda que se percibe:

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

Aplícase a porcentaxe que lle corresponda ao usufruto vitalicio en función da idade do rendeiro:

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

Valor da renda vitalicia:

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

## 8. Vehículos, xoias, peles de carácter suntuario, embarcacións e aeronaves

### Normativa: Art. 18 Lei Imposta Patrimonio

Neste apartado inclúense as xoias, peles de carácter suntuario, automóbiles, vehículos de dous ou tres rodas cuxa cilindrada sexa igual ou superior a 125 centímetros cúbicos, embarcacións de recreo ou de deportes náuticos, avións, avionetas, veleiros e demais aeronaves cuxa titularidade corresponda ao declarante.

A valoración destes bens **efectuarase polo seu valor de mercado á data da devindicación do imposto** (31 de decembro).

Para determinar o valor de mercado poderán utilizarse as táboas de valoración de vehículos usados aplicables na xestión do Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados, Imposto sobre Sucesións e Doazóns e Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, incluídas para 2023 na Orde [HFP/1259/2022](#), do 14 de decembro ([BOE](#) do 20 de decembro).

## 9. Obxectos de arte e antigüidades

### Normativa: Art. 19 Lei Imposta Patrimonio

Para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio, enténdese por:



**Obxectos de arte:** as pinturas, esculturas, debuxos, gravados, litografías ou outros análogos, sempre que en todos os casos trátense de obras orixinais.

**Antigüidades:** os bens mobles, útiles ou ornamentais, excluídos os obxectos de arte, que teñan máis de cen anos de antigüidade e cuxas características fundamentais non fosen alteradas por modificacións ou reparacións efectuadas durante os cen últimos anos.

**A valoración destes bens efectuarase polo seu valor de mercado á data de devindicación** do imposto (31 de decembro).

**Importante:** os obxectos de arte e as antigüidades que teñan a consideración de exentos do Imposto non deben incluírse na declaración. Véxase ao respecto a [relación de obxectos de arte e antigüidades exentas](#) no apartado dedicado ás exencións no Capítulo 2.

## 10. Dereitos reais de uso e goce (excluídos os que, se é o caso, recaian sobre a vivenda habitual do suxeito pasivo)

### Normativa: Art. 20 Lei Imposta Patrimonio

Neste apartado inclúense os dereitos reais de uso e goce, agás os que recaian sobre a vivenda habitual do suxeito pasivo, así como os dereitos sobre bens inmobles adquiridos en virtude de contratos de multipropiedade, propiedade a tempo parcial ou fórmulas similares, cando os devanditos contratos non comporten a titularidade parcial do inmovble.

A súa valoración será:

- **Usufruto temporal.**

O seu valor estimarase proporcionalmente respecto do valor total do ben, en razón dun 2 por 100 por cada período dun ano que quede de vixencia do usufruto, sen exceder do 70 por 100.

Por conseguinte, para determinar o valor dos usufrutos temporais aplicarase sobre o valor total do ben a porcentaxe que resulte da seguinte operación:

**$(2 \times n^{\circ} \text{ anos que queden de vixencia})\%$ , cun máximo do 70 %**

- **Usufruto vitalicio.**

O seu valor estimarase partindo do 70 por 100 do valor total do ben, cando o usufrutuário teña menos de 20 anos de idade, e minorando a devandita porcentaxe nun 1 por 100 por cada ano en que se supere a devandita idade, ata un mínimo do 10 por 100 do valor total do ben.

Por conseguinte, o valor dos usufrutos vitalicios será a cantidade que se obteña de aplicar sobre o valor total do ben a porcentaxe que resulte da seguinte operación:

**(89 – idade do usufrutuário a 31 de decembro)%, con mínimo do 10 %e máximo do 70 %**

- **Dereitos de uso e cuarto.**

Computaranse polo valor que resulte de aplicar sobre o 75 por 100 do valor dos bens sobre os que foron impostos tales dereitos, as regras correspondentes á valoración dos usufrutos temporais ou vitalicios, segundo o caso.

- **Dereitos de aproveitamento por quenda de bens inmoables.**

Valoraranse polo seu prezo de adquisición, calquera que sexa a súa natureza.

### Exemplo

Don M.T.S. é titular dun dereito de usufruto vitalicio sobre un inmoable cuxa valoración, para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio, é de 90.000 euros. A idade do usufrutuário a 31 de decembro de 2023 é de 25 anos.

Determinar o valor do usufruto vitalicio para os efectos do Imposto sobre o Patrimonio.

### Solución

1. Determinación da porcentaxe aplicable en función da idade do usufrutuário:  $(89 - 25) = 64$  por 100
2. Valor do usufruto vitalicio:  $64\%$  de 90.000 = 57.600 euros

## 11. Concesións administrativas

### Normativa: Art. 21 Lei Imposta Patrimonio

A valoración das concesións administrativas para a explotación de servizos ou bens de dominio ou titularidade pública, calquera que sexa a súa duración, debe efectuarse aplicando os criterios contidos no artigo 13 do texto refundido da Lei do Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados, aprobado polo Real decreto Legislativo 1/1993, do 24 de setembro (BOE do 20 de outubro).

### Regras xerais de valoración:

A teor do que se dispón no devandito artigo e como norma xeral, o valor do dereito orixinado pola concesión fixarase pola aplicación da regra ou regras que, en atención á natureza das obrigas impostas ao concesionario, resulten aplicables de que se indican a continuación:

- a. Cando a Administración sinalase unha cantidade total en concepto de prezo ou canon, que deba satisfacer o concesionario, polo importe da mesma.

b. Cando a Administración sinalase un canon, prezo, participación ou beneficio mínimo que deba satisfacer o concesionario periodicamente hai que distinguir dous supostos:

- Se a duración da concesión non fose superior a un ano, pola suma total das prestacións periódicas.
- Se a duración da concesión fose superior ao ano, capitalizando ao 10 por 100 a cantidade anual que satisfaga o concesionario.

Cando para a aplicación desta regra houberse que capitalizar unha cantidade anual que fose variable como consecuencia, exclusivamente, da aplicación de cláusulas de revisión de prezos, que tomen como referencia índices obxectivos da súa evolución, capitalizárase a correspondente ao primeiro ano. Se a variación dependese doutras circunstancias, cuxa razón matemática coñézase no momento do outorgamento da concesión, a cantidade que hai que capitalizar será a media anual de que o concesionario deba satisfacer durante a vida da concesión.

c. Cando o concesionario estea obrigado a reverter á Administración bens determinados, computarase o valor neto contable estimado dos devanditos bens á data da reversión, máis os gastos previstos para a reversión. Para o cálculo do valor neto contable dos bens aplicaranse as táboas de amortización aprobadas aos efectos do Imposto sobre Sociedades na porcentaxe media resultante das mesmas.

### **Regras especiais de valoración:**

Nos casos especiais en que, pola natureza da concesión, o valor non poida fixarse polas regras expostas anteriormente, este determinarase axustándose ás seguintes regras:

- a. Aplicando ao valor dos activos fixos afectos á explotación, uso ou aproveitamento de que se trate, unha porcentaxe do 2 por 100 por cada ano de duración da concesión, co mínimo do 10 por 100 e sen que o máximo poida exceder do valor dos activos.
- b. A falta da anterior valoración, tomarase a sinalada pola respectiva Administración Pública.
- c. En defecto das dúas regras anteriores, polo valor declarado polos interesados, sen prexuízo do dereito da Administración para proceder á súa comprobación polos medios previstos na Lei Xeral Tributaria.

## **12. Dereitos derivados da propiedade intelectual ou industrial**

### **Normativa: Art. 22 Lei Imposta Patrimonio**

Os dereitos derivados da Propiedade Intelectual e Industrial adquirido a terceiros que non se encontren afectos ao desenvolvemento de actividades económicas, empresariais ou profesionais, deben computarse polo seu valor de adquisición.

Se os dereitos derivados da Propiedade Intelectual e Industrial adquirido a terceiros encóntranse afectos ao desenvolvemento de actividades empresariais ou profesionais, deben declararse no apartado correspondente aos [bens e dereitos afectos a actividades económicas](#).

**Lembre:** de acordo co artigo 4. Seis da Lei do Imposto sobre o Patrimonio están exentos os dereitos derivados da propiedade intelectual ou industrial mentres permanezan no patrimonio do autor e, no caso da propiedade industrial, non estean afectos a actividades empresariais.

## 13. Opcións contractuais

### Normativa: Art. 23 Lei Imposta Patrimonio

Neste apartado inclúense as opcións contractuais cuxa titularidade corresponda ao declarante, derivadas de contratos que faculden unha persoa para que, ao seu arbitrio e dentro dun tempo máximo pactado, poida decidir acerca do perfeccionamento dun contrato principal (xeralmente de compravenda) fronte a outra persoa que, de momento, queda vinculada a soportar os resultados da devandita libre decisión do titular do dereito de opción.

As opcións contractuais valóranse polo prezo especial convidado e, a falta deste, ou se fose menor, polo 5 por 100 da base sobre a que se liquidarían, para os efectos do Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados, os contratos sobre os que as devanditas opcións recaían.

## 14. Moedas virtuais

### Normativa: Arts. 24 Lei Imposta Patrimonio, 39 bis RGAT e disposición transitoria primeiro Real decreto 249/2023, do 4 de abril

O artigo 1.5 da Lei 10/2010, do 28 de abril, de prevención do branqueo de capitais e do financiamento do terrorismo, que foi introducido con ocasión da transposición da Directiva (UE) 2018/843 do Parlamento Europeo e do Consello, do 30 de maio de 2018, define a "**moeda virtual**" (tamén chamada "criptomoneda") como *"aquela representación dixital de valor non emitida nin garantida por un banco central ou autoridade pública, non necesariamente asociada a unha moeda legalmente establecida e que non posúe estatuto xurídico de moeda ou diñeiro, pero que é aceptada como medio de cambio e pode ser transferida, almacenada ou negociada electronicamente."*

A Directiva (UE) 2018/843 do Parlamento Europeo e do Consello, do 30 de maio de 2018, modificou a Directiva (UE) 2015/849, para engadir a definición legal de "moeda virtual", incorporada pola citada Lei 10/2010. Non obstante, debe terse en conta que a Directiva (UE) 2015/849 foi recentemente modificada polo Regulamento (UE) 2023/1113, do 31 de maio, para eliminar a definición de moedas virtuais e incorporar o termo moito máis amplo de "criptoactivos" que abarca distintos tipos de activos virtuais, entre os cales se encontrarían as "criptomonedas", aínda que o devandito Regulamento será aplicable a partir do 30 de decembro de 2024. Pola súa banda, o concepto de criptoactivo defínese no Regulamento (UE) 2023/1114 (Mica).

Tendo en conta esta definición as moedas virtuais considéranse, a efectos fiscais, como bens inmateriais, computables por unidades ou fraccións de unidades, que non son moeda de curso legal, pero que se utilizan como medio de pagamento ao poder ser intercambiados por outros bens, incluíndo outras moedas virtuais, dereitos ou servizos se se aceptan pola persoa

ou entidade que transmite o ben ou dereito ou presta o servizo. Ao ter contido económico as moedas virtuais como o resto dos bens de que sexa titular o suxeito pasivo do Imposto sobre o Patrimonio deben ser declarados.

No Imposto sobre o Patrimonio o suxeito pasivo debe declarar o **saldo en euros de cada moeda virtual de que sexa titular á data da devindicación do imposto** (31 de decembro).

Para efectuar a valoración en euros, o artigo 39 bis do RGAT, establece as seguintes regras:

- Tomarase a cotización ás 23:59 horas do 31 de decembro que ofrezan as principais plataformas de negociación ou sitios web de seguimento de prezos ou,
- En defecto do anterior, proporcionarase unha estimación razoable do valor de mercado en euros da moeda virtual a 31 de decembro.

Teñase en conta que o devandito valor estimado lle deberá ser facilitado polas persoas e entidades residentes en España e os establecementos permanentes en territorio español de persoas ou entidades residentes no estranxeiro, onde teña depositadas as súas moedas virtuais, de acordo cos datos consignados no modelo 172 (declaración informativa sobre saldos en moedas virtuais) que están obrigados a presentar os devanditos depositarios.

### **Obriga de informar sobre os saldos de moeda virtual e criterios de valoración dos devanditos saldos**

*Co fin de mellorar o control tributario dos feitos impositivos que poden derivarse da tenza de moedas virtuais e as operacións que se puidesen realizar coas mesmas, a Lei 11/2021, do 9 de xullo, de medidas de prevención e loita contra a fraude fiscal, modificou a Lei do IRPF para incorporar certas obrigas de información ao respecto. En concreto, e no que afecta ao IP, quen proporcionen servizos en nome doutras persoas ou entidades para salvagardar claves criptográficas privadas que posibilitan a tenza e utilización de tales moedas terán a obriga de informar sobre os saldos en moedas virtuais.*

*Vexase ao respecto a Orde HFP/887/2023, do 26 de xullo, pola que se aproban o modelo 172 "Declaración informativa sobre saldos en moedas virtuais" e o modelo 173 "Declaración informativa sobre operacións con moedas virtuais", e establécense as condicións e o procedemento para a súa presentación (BOE do 29 de xullo).*

*O desenvolvemento regulamentario da devandita obriga levouse a cabo no artigo 39 bis do RGAT, do 27 de xullo, dando lugar á aprobación do modelo 172.*

*Teñase en conta que as primeiras declaracións relativas ás obrigas de información sobre moedas virtuais deberanse presentar a partir de xaneiro de 2024 respecto da información correspondente ao ano inmediato anterior e respecto das operacións correspondentes ao ano inmediato anterior realizado desde o 25 de abril de 2024. Para maior información pode consultar o seguinte [documento de preguntas frecuentes](#) sobre o citado modelo.*

## **15. Demais bens e dereitos de contido económico**

## Normativa: Art. 24 Lei Imposta Patrimonio

Os bens e dereitos de contido económico non contemplados nos apartados anteriores valoraranse polo prezo de mercado á data da devindicación do Imposto, 31 de decembro.

## Débedas deducibles

---

### Normativa: Art. 25 Lei Imposta Patrimonio

#### Débedas deducibles

Teñen a consideración de débedas deducibles no Imposto sobre o Patrimonio as cargas e gravames de natureza real que diminúan o valor dos respectivos bens ou dereitos, así como as débedas e obrigas persoais de que deba responder o suxeito pasivo.

As débedas soas serán deducibles cando estean debidamente xustificadas, sen que en ningún caso sexan deducibles os intereses.

As débedas valoraranse polo seu nominal na data da devindicación do imposto (31 de decembro).

Só son deducibles as débedas existentes e esixibles á data da devindicación do Imposto sobre o Patrimonio, pero non as nadas con posterioridade. En relación coas débedas procedentes de liquidacións existentes á data da devindicación do Imposto sobre o Patrimonio, por ser anteriores ou coetáneas ao exercicio en que se devindica o imposto, poderán ser deducidas se son esixibles, ben porque non estea suspendida a liquidación ou porque a mesma sexa firme. Criterio interpretativo fixado na Sentenza do Tribunal Supremo [núm. 246/2023](#), do 27 de febreiro, da Sección Segunda da Sala do Contencioso Administrativo ([ROJ](#): STS 612/2023).

#### Débedas non deducibles

Non serán obxecto de dedución:

- a. As cantidades avaladas, ata que o avalista estea obrigado a pagar a débeda, por haberse exercitado o dereito contra o debedor principal e resultar este falido. En caso de obriga solidaria, as cantidades avaladas non poderán deducirse ata que se exercite o dereito contra o avalista.
- b. A hipoteca que garanta o prezo adiado na adquisición dun ben, sen prexuízo de que si séxao o prezo adiado ou débeda garantida.
- c. As cargas e gravames que correspondan a bens exentos deste imposto, nin as débedas contraídas para a adquisición dos mesmos.

Cando a exención sexa parcial, como acontece nos supostos en que o valor da vivenda habitual sexa superior a 300.000 euros, será deducible, se é o caso, a parte proporcional das débedas que corresponda á parte non exenta do ben ou dereito de que se trate.

#### Suposto especial: débedas relacionadas con bens e dereitos afectos

A inclusión destas débedas canda os restantes débedas deducibles só procederá cando concorran as seguintes circunstancias:

- Cando os elementos patrimoniais afectos a actividades empresariais e profesionais non estean exentos do Imposto sobre o Patrimonio.
- Cando o suxeito pasivo non leve contabilidade axustada ao Código de Comercio.

**Importante:** nos supostos de obriga real de contribuír, só serán deducibles as cargas e gravames que afecten aos bens e dereitos que radiquen en territorio español ou poidan exercitarse ou tivesen que cumprirse no mesmo, así como as débedas por capitais investidas nos indicados bens.

*A débeda garantida con hipoteca sobre o ben cuxa titularidade determina a suxeición por obriga real ao Imposto sobre o Patrimonio, cando non fose destinada á adquisición do ben, ou ao investimento no mesmo, non pode deducirse do seu valor para os efectos de determinar a base imponible do Imposto sobre o Patrimonio por obriga real, de acordo co criterio interpretativo fixado na Sentenza do Tribunal Supremo núm. 167/2023, do 13 de febreiro, da Sección Segunda da Sala do Contencioso - Administrativo (ROJ: STS 418/2023).*

## Patrimonio neto (base imponible)

### Normativa: Art. 9 Lei Imposta Patrimonio

Esta magnitude está constituída pola diferenza alxébrica entre o importe do patrimonio bruto e a totalidade das débedas deducibles. Polo tanto:

#### **(+) PATRIMONIO BRUTO: BENS E DEREITOS**

Bens inmoables

Bens e dereitos afectos a actividades económicas

Depósitos en conta corrente ou de aforro, á vista ou a prazo, contas financeiras e outras tipos de imposicións en conta

Valores representativos da cesión a terceiros de capitais propias

Valores representativos da participación nos fondos propios de calquera tipo de entidade

Seguros de vida

Rendas temporais ou vitalicias

Vehículos, xoias, peles de carácter suntuario, embarcacións e aeronaves

Obxectos de arte e antigüidades

Dereitos reais de uso e goce (excluídos os que, se é o caso, recaian sobre a vivenda habitual do suxeito pasivo)

Concesións administrativas

Dereitos derivados da propiedade intelectual ou industrial

Opcións contractuais

Moedas virtuais

Demais bens e dereitos de contido económico

#### **(-) DÉBEDAS DEDUCIBLES**

**= PATRIMONIO NETO**



## Capítulo 4. Determinación da base liquidable e da cota íntegra

### Determinación da base liquidable: reducción por mínimo exento

---

Normativa: Art. 28 Lei Imposta Patrimonio

#### Base liquidable (patrimonio neto suxeito a gravame)

A base liquidable é a diferenza entre o importe da base imponible (patrimonio neto) e a cantidade que proceda aplicar en concepto de mínimo exento.

#### Redución por mínimo exento

Debe diferenciarse as seguintes situacións:

#### Para suxeitos pasivos por obriga persoal residentes nalgunha Comunidade Autónoma

A Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e modifícanse determinadas normas tributarias (BOE do 19 de decembro), establece no seu artigo 47 que as Comunidades Autónomas poderán asumir no Imposto sobre o Patrimonio, entre outras competencias normativas, as relativas á determinación do mínimo exento.

En consecuencia, a base imponible reducirase, **exclusivamente no suposto de obriga persoal de contribuír**, no importe que fose aprobado pola Comunidade Autónoma en concepto de mínimo exento.

**Se a Comunidade Autónoma non regulase o mínimo exento, a base imponible reducirase en 700.000 euros**, contía establecida para estes fins no artigo 28 da Lei 19/1991, do 6 de xuño, do Imposto sobre o Patrimonio.

De acordo co anterior, o importe do mínimo exento aplicable en 2023 polos contribuíntes do Imposto sobre o Patrimonio por obriga persoal é, con carácter xeral, de 700.000 euros, agás nas seguintes Comunidades Autónomas:

- **Andalucía:**

**Para contribuíntes con discapacidade** o importe mínimo exento será:

- a. **1.250.000 euros**, se o grao de discapacidade fóra igual ou superior ao 33 por 100 e inferior ao 65 por 100.
- b. **1.500.000 euros**, se o grao de discapacidade fóra igual ou superior ao 65 por 100.

Véxase o artigo 24 da lei 5/2021, do 20 de outubro, de Tributos cedidos da Comunidade Autónoma de Andalucía.

- **Aragón:** o importe do mínimo exento se fixa en **700.000 euros**.

Véxase o artigo 150-2 do texto refundido das disposicións ditadas pola Comunidade Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos aprobado polo Decreto Legislativo 1/2005, do 26 de setembro, do Goberno de Aragón.

- **Canarias:** o importe do mínimo exento se fixa en **700.000 euros**.

Véxase o artigo 29 do texto refundido das disposicións legais vixentes ditadas pola Comunidade Autónoma das Canarias en materia de tributos cedidos aprobado polo Decreto Legislativo 1/2009, do 21 de abril.

- **Cataluña :** o importe do mínimo exento se fixa en **500.000 euros**.

Véxase o artigo 2 da Lei 31/2002, do 30 de decembro, de medidas fiscais e administrativas.

- **Extremadura:**

Véxase o artigo 14 do texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado polo Decreto Legislativo 1/2018, do 10 de abril.

**Con carácter xera I**, o importe do mínimo exento se fixa en **500.000 euros**.

Non obstante, para **contribuíntes con discapacidade**, ese mínimo será o seguinte:

- a. **600.000 euros**, se o grao de discapacidade fóra **igual ou superior ao 33 e inferior ao 50 por 100**
- b. **700.000 euros**, se o grao de discapacidade fóra **igual ou superior ao 50 e inferior ao 65 por 100**
- c. **800.000 de euros**, se o grao de discapacidade fóra **igual ou superior ao 65 por 100**.

Para aplicar o mínimo exento que corresponda, o contribuínte deberá ter recoñecida unha incapacidade permanente, estar incapacitado xudicialmente ou ter recoñecido algún dos graos de discapacidade que se indican.

Con esta finalidade, o grao de discapacidade ou a incapacitación serán recoñecida ou declaradas polo órgano administrativo ou xudicial competente, de acordo coa normativa aplicable.

**Atención:** teñase en conta que, a partir da entrada en vigor da Lei 8/2021 de reforma do Código Civil, as referencias realizadas á incapacitación xudicial esténdense ás resolucións xudiciais en que se establece a curadoría representativa das persoas con discapacidade.

- **Comunitat Autónoma da Rexión de Murcia**

En relación coas devindicacións do IP que se produzan o 31 de decembro de 2023, o mínimo exento se fixa en 3.700.000 euros.

Véxase a disposición adicional oitava do Texto Refundido das Disposicións Legais vixentes na Rexión de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, do 5 de novembro.

- **Comunitat Valenciana**

Véxase o artigo 8 da Lei 13/1997, do 23 de decembro, pola que se regula o tramo autonómico do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas e restantes tributos cedidos.

**Con carácter xeral**, o importe do mínimo exento se fixa en **500.000 euros**.

Porén, para os **contribuíntes con discapacidade psíquica**, cun grao de discapacidade **igual ou superior ao 33 por 100**, e para **contribuíntes con discapacidade física ou sensorial**, cun grao de discapacidade **igual ou superior ao 65 por cento**, o importe do mínimo exento elévase a **1.000.000 euros**.

## **Para suxeitos pasivos non residentes que tributen por obriga persoal de contribuír e para os suxeitos pasivos sometidos a obriga real de contribuír**

O mínimo exento por importe de **700.000 euros** será aplicable no caso de suxeitos pasivos non residentes que tributen por obriga persoal de contribuír e aos suxeitos pasivos sometidos a obriga real de contribuír.

**Lembre:** os contribuíntes non residentes teñen dereito á aplicación da normativa propia aprobada pola Comunidade Autónoma onde radique o maior valor dos bens e dereitos de que sexan titulares e polos que se lle esixe o Imposto sobre o Patrimonio, porque estean situados, poidan exercitarse ou teñan que cumprirse en territorio español.

## Determinación da cota íntegra

Normativa: Art. 30 Lei Imposta Patrimonio

### Regra xeral (Escalas de gravame)

A base liquidable positiva gravarase aplicando sobre o seu importe a escala do imposto aprobado pola Comunidade Autónoma de residencia do suxeito pasivo ou, se esta non aprobala, a escala establecida con carácter xeral na Lei do Imposto sobre o Patrimonio.

### Escala estatal

Normativa: Art. 30 Lei Imposta Patrimonio

Para o exercicio 2023 resulta aplicable a seguinte escala de gravame:

Escala estatal do Imposto sobre o Patrimonio

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,5                       |

### Escalas autonómicas

## Comunidade Autónoma de Andalucía

**Normativa: Art. 25 Lei 5/2021, do 20 de outubro, de Tributos cedidos da Comunidade Autónoma de Andalucía**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 2,50                      |

## Comunidade Autónoma do Principado de Asturias

**Normativa: Art.15 Texto Refundido das disposicións legais do Principado de Asturias en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, do 22 de outubro**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 0,00                      | 0,00               | 167.129,45                      | 0,22                      |
| 167.129,45                | 367,68             | 167.123,43                      | 0,33                      |

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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                      |
| 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         | De agora en diante              | 3,00                      |

## Comunidade Autónoma das Illes Balears

**Normativa: Art. 9 Texto Refundido das Disposicións Legais da Comunidade Autónoma das Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, do 6 de xuño**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,45                      |

## Comunidade Autónoma de Cantabria

**Normativa: Art. 4 Texto Refundido da Lei de Medidas Fiscais en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, do 19 de xuño**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,03                      |

**Comunidade Autónoma de Cataluña**
**Normativa: Art. 2 Decreto-lei 16/2022, do 20 de decembro, de medidas urxentes no ámbito do Imposto sobre o Patrimonio (DOGCV 22-12-2022)**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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                     |

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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                     |
| 10.695.996,06             | 192.853,82         | 9.304.003,94                    | 2,750                     |
| 20.000.000,00             | 448.713,93         | En diante                       | 3,480                     |

**Nota:** esta tarifa é aplicable, de acordo co que se dispón no artigo 2 do Decreto-lei 16/2022, nos dous primeiros exercicios do Imposto sobre o Patrimonio que se devindiquen a partir da entrada en vigor do Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas. E o devandito imposto entrou en vigor o 29 de decembro de 2022, de acordo coa Lei 38/2022, do 27 de decembro (BOE do 28 de decembro) que o crea.

## Comunidade Autónoma de Extremadura

**Normativa: Art. 15 Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Lexislativo 1/2018, do 10 de abril**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,75                      |

## Comunidade Autónoma de Galicia



## Normativa: Disposición transitoria terceira Texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,50                      |

**Nota** : teñase en conta que o artigo 5 de Lei 10/2023, do 28 de decembro, de medidas fiscais e administrativas da Comunidade Autónoma de Galicia ([DOG 29-12-2023](#)), suspendeu a vixencia do artigo 13 bis con efectos 1 de xaneiro de 2023 e mentres resulte de aplicación o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas sendo aplicable no seu lugar a disposición transitoria terceira.

## Comunidade Autónoma da Rexión de Murcia

### Normativa: Art. 13 Texto Refundido das Disposicións Legais vixentes na Rexión de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, do 5 de novembro

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 0,00                      | 0,00               | 167.129,45                      | 0,24                      |
| 167.129,45                | 401,11             | 167.123,43                      | 0,36                      |

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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                      |
| 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         | De agora en diante              | 3,00                      |

## Comunitat Valenciana

**Normativa: Art. 9 Lei 13/1997, do 23 de decembro, pola que se regula o tramo autonómico do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas e restantes tributos cedidos**

Escala aplicable no exercicio 2023 polos contribuíntes residentes no devandito exercicio nesta Comunidade Autónoma

| Base liquidable ata euros | Cota íntegra euros | Resto base liquidable ata euros | Tipo aplicable Porcentaxe |
|---------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 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         | De agora en diante              | 3,5                       |

## Regra especial: bens e dereitos exentos con progresividade

## Normativa: Art. 32 Lei Imposta Patrimonio

**Os suxeitos pasivos sometidos ao imposto por obriga persoal de contribuír** que sexan titulares de bens ou dereitos situados ou que poidan exercitarse ou deban cumprirse nun Estado co que España teña suscrito un Convenio bilateral para evitar a dobre imposición, en cuxa virtude a devandita elementos patrimoniais están exentos do imposto español, pero poden ser tidos en conta para calcular o Imposto correspondente aos restantes elementos patrimoniais, deberán determinar a cota íntegra de acordo co seguinte procedemento:

- **O valor dos bens e dereitos exentos**, determinado conforme ás regras de valoración do Imposto sobre o Patrimonio minorado, se é o caso, no valor das cargas, gravames e débedas correspondentes aos mesmos que, de non mediar a devandita exención, terían a consideración de fiscalmente deducibles, deberá sumarse ao importe da base liquidable, con obxecto de determinar a base para a aplicación da escala de gravame.
- **Unha vez obtida a cota resultante, determínase o tipo medio de gravame.** O devandito tipo medio de gravame é o resultado de multiplicar por 100 o cociente resultante de dividir a cota entre a base para a aplicación da escala de gravame.
- **Unha vez obtido o devandito tipo medio, este aplicarase exclusivamente sobre a base liquidable**, sen incluír os bens e dereitos exentos, agás para determinar o tipo de gravame, tamén denominados elementos exentos con progresividade.

## Exemplo: Cálculo do importe da cota íntegra

Don L.G.C. residente na Comunidade Autónoma de Galicia presenta os seguintes datos na súa declaración do Imposto sobre o Patrimonio correspondente ao exercicio 2023:

- Base liquidable: 356.900 euros.
- Bens e dereitos exentos, agás para determinar o tipo de gravame aplicable: 68.000 euros.

Determinar o importe da cota íntegra.

### Solución

#### 1. Determinación da base para a aplicación da escala de gravame:

A devandita magnitude é o resultado de sumar a base liquidable e o valor neto dos bens e dereitos exentos, agás para determinar o tipo de gravame aplicable o resto do patrimonio. É dicir,  $356.900 + 68.000 = 424.900$  euros.

#### 2. Aplicación da escala do imposto á base para a aplicación da escala de gravame:

- Ata: 334.252,88: 835,63
- Resto: 90.647,12 ao 0,50 %: 453,23
- Cota resultante  $(835,63 + 453,23) = 1.288,86$

**3. Determinación do tipo medio de gravame:**

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

**4. Obtención da cota íntegra**

$$\text{Cota íntegra: } 356.900 \times 0,30\% = 1.070,70 \text{ euros.}$$

## Capítulo 5. Determinación da cota a ingresar

### Límite de cota íntegra e cota mínima do Imposto sobre o Patrimonio

Normativa: Art. 31 Lei Imposta Patrimonio

#### Formulación

**Exclusivamente para os suxeitos pasivos sometidos ao imposto por obriga persoal, a suma da cota íntegra do Imposto sobre o Patrimonio conxuntamente coas cotas do IRPF (cota íntegra xeral e cota íntegra do aforro) non poderá exceder do 60 por 100 da suma das bases impoñibles, xeral e do aforro, do IRPF.**

O importe das cotas íntegras do IRPF é a suma das cantidades reflectidas nos recadros [0545] e [0546] da declaración do IRPF correspondente ao exercicio 2023.

O importe das bases impoñibles, xeral e do aforro, do IRPF é a suma das cantidades reflectidas nos recadros [0435] e [0460] da declaración do IRPF correspondente ao exercicio 2023.

#### Regras

**1ª. Para os efectos de determinar o importe da base impoñible do aforro do IRPF, deberán aplicarse as seguintes regras:**

- a. **Non se terá en conta** a parte da citada base impoñible do aforro que corresponda ao saldo positivo das ganancias e perdas patrimoniais obtidas por transmisións de elementos patrimoniais adquiridos ou de melloras realizadas nos mesmos con máis dun ano de antelación á data da transmisión, cuxo importe se consignará no recadro [32] da declaración do Imposto sobre o Patrimonio.

Para determinar este importe deberá calcularse, en primeiro lugar, o saldo neto das ganancias e perdas patrimoniais obtidas no exercicio que deriven da transmisión de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión.

Se o saldo anterior fose negativo ou cero, consignarase cero no recadro [32].

Se o saldo fose positivo, deberán tomarse en consideración o saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023 a integrar na base impoñible do aforro (recadro [0424] da declaración do IRPF), e, se é o caso, a compensación dos seguintes

saldos.

- Saldo neto negativo de rendementos de capital mobiliaria imputables a 2023 a integrar na base imponible do aforro (co límite do 25 por 100 saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023). Recadro **[0436]**
- Saldos netos negativos de ganancias e perdas patrimoniais de 2019, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro. Recadro **[0439]**
- Saldos netos negativos de ganancias e perdas patrimoniais de 2020, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro. Recadro **[0440]**
- Saldos netos negativos de ganancias e perdas patrimoniais de 2021, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro. Recadro **[0441]**
- Saldos netos negativos de ganancias e perdas patrimoniais de 2022, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro. Recadro **[0442]**
- Resto de saldos netos negativos de rendementos de capital mobiliaria de 2019, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro, co límite do 25 por 100 do saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023. Recadro **[0443]**
- Resto de saldos netos negativos de rendementos de capital mobiliaria de 2020, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro, co límite do 25 por 100 do saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023. Recadro **[0444]**
- Resto de saldos netos negativos de rendementos de capital mobiliaria de 2021, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro, co límite do 25 por 100 do saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023. Recadro **[0445]**
- Resto de saldos netos negativos de rendementos de capital mobiliaria de 2022, pendentes de compensación a 1 de xaneiro de 2023, a integrar na base imponible do aforro, co límite do 25 por 100 do saldo neto positivo das ganancias e perdas patrimoniais imputables a 2023. Recadro **[0447]**

Se a diferenza entre o importe do recadro **[0424]** e os importes da suma dos recadros **[0436]** e **[0439]** a **[0445]** e **[0447]** é igual a cero, no recadro **[32]** da declaración do Imposto sobre o Patrimonio consignarase cero.

Se a diferenza entre o importe do recadro **[0424]** e os importes da suma dos recadros **[0436]** e **[0439]** a **[0445]** e **[0447]** é positiva, e o saldo das ganancias e perdas patrimoniais derivadas da transmisión de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión ( $GyP > 1$ ) fose igual ou superior ao importe consignado no recadro **[0424]** da declaración do IRPE, no recadro **[32]** da declaración do

Imposto sobre o Patrimonio consignarase a diferenza entre as cantidades consignadas nos recadros [0424] e os da suma dos recadros [0436] e [0439] a [0445] e [0447] da declaración do IRPF.

Se a diferenza entre os importes do recadro [0424] e os importes da suma dos recadros [0436] e [0439] a [0445] e [0447] é positiva, e o saldo das ganancias e perdas patrimoniais derivadas da transmisión de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión (GyP>1) fose inferior ao importe consignado no recadro [0424] da declaración do IRPF, no recadro [32] da declaración do Imposto sobre o Patrimonio consignarase a cantidade resultante da seguinte operación.

$$(Ganancias e perdas >1 \div \text{Recadro [0424]}) \times (\text{Casillas [0424] - [0436] - [0439] - [0440] - [0441] - [0442] - [0443] - [0444] - [0445] - [0447]})$$

- b. Sumarase o importe dos dividendos e participacións en beneficios obtidos por sociedades patrimoniais**, calquera que sexa a entidade que reparta os beneficios obtidos polas citadas sociedades patrimoniais.

Conforme ao que se dispón na letra a) do apartado 1 da disposición transitoria décima da Lei 27/2014, do 27 de novembro, do Imposto sobre Sociedades (BOE do 28 de novembro), os dividendos e participacións en beneficios percibidos por contribuíntes do IRPF e obtidos por sociedades patrimoniais non se integran na base imponible do IRPF nin están suxeitos a retención ou ingreso a conta do devandito imposto.

**2ª. Para os efectos de determinar a cota íntegra do aforro do IRPF, non se terá en conta**, a parte da devandita cota correspondente ao saldo positivo das obtidas polas transmisións de elementos patrimoniais adquiridos ou de melloras realizadas nos mesmos con máis dun ano de antelación á data da transmisión, cuxo importe se consignará no recadro [35] da declaración do Imposto sobre Patrimonio e que é o resultante da seguinte operación:

$$\text{Recadro [35]} = (\text{Cotas correspondentes á base liquidable do aforro Casillas [0540] - [0541]} \div \text{base imponible do aforro Recadro [0460]}) \times \text{Recadro [32]}$$

**3ª. Para os efectos de determinar a cota íntegra do Imposto sobre o Patrimonio, non se terá en conta** a parte de cota íntegra correspondente a elementos patrimoniais que, pola súa natureza ou destino, **non sexan susceptibles de xerar rendementos gravados no IRPF**.

Para os efectos de determinar os elementos patrimoniais que quedan excluídos no cálculo do límite da cota íntegra a que se refire o artigo 31.Un.b) da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, debe atenderse á súa “natureza ou destino” no momento da devindicación do Imposto sobre o Patrimonio.

Neste sentido quedan excluídos os bens claramente improdutivos como son os obxectos de arte e antigüidades, xoias, embarcacións e automóviles de uso privado, solo non edificado, etc.

Non obstante, á marxe dos bens claramente improdutivos aos que nos referimos no apartado anterior, cabe sinalar que o destino asignado polo titular a un elemento patrimonial pode ser decisivo sobre a súa capacidade de xerar rendementos. Con esta finalidade tras a Sentenza do Tribunal Supremo do 16 de marzo de 2011, recurso de casación núm. 212/2007 (ROJ: STS1346/2011) que, en seu FJ5º, estableceu que “do tenor literal deste artigo dedúcese que a inclusión ou exclusión deriva da natureza ou destino dos bens, no momento a que

se refire a liquidación, á marxe de que nun momento posterior poidan ser sometidos a operacións que devindiquen rendementos”, véñse considerando que, se os elementos patrimoniais do contribuínte, no momento en que se produza a devindicación do Imposto sobre o Patrimonio, non son susceptibles de producir rendementos gravados pola Lei do IRPE, non se terán en conta dentro do cálculo do límite do artigo 31 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, á marxe de que nun momento posterior poidan ser sometidos ou destinados a operacións que devindiquen rendementos.

Agora ben, a determinación dos elementos patrimoniais susceptibles de producir rendementos constitúe unha cuestión de feito, polo que deberá ser determinada, en todo caso, pola Administración xestora do tributo, á vista das circunstancias específicas dos elementos patrimoniais en cada caso concreto.

Sen prexuízo do anterior, sinalar que no caso da vivenda habitual, na medida en que os inmobles son elementos patrimoniais que pola súa natureza son susceptibles de xerar rendementos, o valor desta que excede o importe máximo de 300.000 euros declarados exento no artigo 4. Nove da Lei do Imposto sobre o Patrimonio debe computarse como parte da base imponible do imposto aos efectos do cálculo do límite da cota íntegra.

**A magnitude cota íntegra correspondente a bens improdutivos (CIBI) pode determinarse utilizando a seguinte fórmula:**

$$\text{CIBI} = \text{EPN} \times \text{Cota íntegra} \div \text{Base Imponible}$$

*Sendo CIBI a cota íntegra correspondente a bens improdutivos e EPN o valor neto dos elementos patrimoniais non susceptibles de producir rendementos no IRPE. É dicir, o valor de tales bens ou dereitos minorados, se é o caso, no importe das débedas deducibles correspondentes aos mesmos e a parte proporcional das débedas que, sendo igualmente deducibles, non estean vinculadas a ningún elemento patrimonial concreto.*

Se se producise un exceso do límite do 60 por 100, o devandito exceso deberá ser reducido na cota do Imposto sobre o Patrimonio, sen que a redución poida exceder do 80 por 100 da devandita cota. É dicir, establécese unha cota mínima non reducible no Imposto sobre o Patrimonio equivalente ao 20 por 100 da cota íntegra do propio Imposto.

**Importante:** o límite de cotas que establece o artigo 31.1 da Lei do Imposto sobre o Patrimonio non resulta aplicable aos **non residentes** que optasen conforme ao previsto no artigo 5.Un.a) da mencionada Lei do Imposto sobre o Patrimonio, pola obriga persoal de contribuír no devandito imposto, pois ao non tributar no IRPE, non existe a posibilidade de sumar as cotas íntegras restantes en ambos os dous impostos e póras en relación cunha porcentaxe da base imponible do IRPE.



## Particularidades en caso de tributación conxunta no IRPF

Cando os compoñentes dunha unidade familiar optasen pola tributación conxunta no IRPF, o límite das cotas íntegras conxuntas do IRPF e da do Imposto sobre o Patrimonio, calcularase acumulando as cotas íntegras reportadas polos compoñentes da unidade familiar no Imposto sobre o Patrimonio. Se é o caso, a redución que proceda practicar ratearase entre os suxeitos pasivos en proporción ás súas respectivas cotas íntegras no Imposto sobre o Patrimonio.

### Exemplo

Don J.B.A., solteiro e residente en Toledo, presenta os seguintes datos fiscais correspondentes ás súas declaracións do IRPF e do Imposto sobre o Patrimonio (IP) no exercicio 2023.

- Base imponible xeral do IRPF : 50.000
- Base liquidable xeral do IRPF : 48.000
- Mínimo persoal e familiar: 5.550
- Base imponible e liquidable do aforro do IRPF : 2000
- Cota íntegra xeral estatal e autonómica do IRPF : 12.407
- Cota íntegra do aforro do IRPF : 380
- Base imponible do Imposto sobre o Patrimonio (IP): 8.000.000
- Cota íntegra do Imposto sobre o Patrimonio: 112.354,37

Determinar o importe que hai que ingresar polo Imposto sobre o Patrimonio correspondente ao exercicio 2023, sabendo que a parte da base imponible do aforro derivado de ganancias e perdas patrimoniais que corresponde ao saldo positivo das obtidas por transmisións de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión ascende a 1.000 euros, e que o valor neto dos elementos patrimoniais declarados non susceptibles de producir rendementos no IRPF ascende a 250.000 euros

#### Solución:

- Cota do Imposto sobre o Patrimonio correspondente a bens improdutivos:  $(250.000 \times 112.354,37) \div 8.000.000 = 3.511,07$
- Cota Imposta sobre o Patrimonio susceptible de limitación  $(112.354,37 - 3.511,07) = 108.843,30$
- Cota íntegra xeral estatal e autonómica do IRPF: 12.407
- Cota íntegra estatal e autonómica do aforro do IRPF para os efectos do límite (1):190
  - Suma de cotas íntegras do IRPF  $(12.407 + 190) = 12.597$
  - Suma de cotas íntegras do IRPF e IP  $(12.597 + 108.843,30) = 121.440,30$
- Límite de cotas íntegras IRPF e IP  $(60\% \text{ s/ } 51.000) = 30.600$

- Base imponible xeral do IRPF: 50.000
- Base imponible do aforro IRPF: 1.000 [\(2\)](#)
- Redución teórica a efectuar na cota íntegra do Imposto sobre o Patrimonio  $(121.440,30 - 30.600,00) = 90.840,30$
- Límite máximo de redución da cota íntegro Patrimonio:  $(80\% \text{ s}/112.354,37) = 89.883,50$
- Cota a ingresar Imposto sobre o Patrimonio  $(112.354,37 - 89.883,50) \text{ (3)} = 22.470,87$

#### Notas ao exemplo:

(1) Para os efectos de determinar a cota íntegra do aforro do IRPF, non se tivo en conta a parte correspondente ao saldo positivo das ganancias e perdas patrimoniais obtidas polas transmisións de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión. É dicir,  $(380 \div 2000) \times 1.000 = 190$  euros. [\(Volver\)](#)

(2) Para os efectos de determinar a base imponible do aforro do IRPF, non se tivo en conta a parte correspondente ao saldo positivo das ganancias e perdas patrimoniais obtidas polas transmisións de elementos patrimoniais adquiridos con máis dun ano de antelación á data da transmisión. É dicir,  $(1.000 \div 2000) \times 2000 = 1.000$  euros. [\(Volver\)](#)

(3) A cota que hai que ingresar polo Imposto sobre o Patrimonio coincide co importe da cota mínima  $(20\% \text{ s}/112.354,37 = 22.470,87$  euros). Por aplicación desta cota mínima, prodúcese un exceso non reducible de 956,80 euros, que é a diferenza entre a redución teórica  $(90.840,30)$  e o límite máximo de redución  $(89.883,50)$ . [\(Volver\)](#)

## Deducións e bonificacións autonómicas

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

De acordo co artigo 47 da Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e modifícanse determinadas normas tributarias, no Imposto sobre o Patrimonio, as Comunidades Autónomas poderán asumir competencias normativas sobre deducións e bonificacións da cota.

As deducións e bonificacións aprobadas polas Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles coas deducións e bonificacións establecidas na normativa estatal reguladora do Imposto sobre o Patrimonio e non poderán supor unha modificación das mesmas.

Estas deducións e bonificacións autonómicas aplicaranse con posterioridade ás reguladas pola normativa do Estado.

Para 2023 as deducións e bonificacións aprobadas polas Comunidades Autónomas son as seguintes:

## Deducións autonómicas

### Comunidade Autónoma de Galicia

A Comunidade Autónoma de Galicia aprobou para 2023 as seguintes deducións autonómicas no Imposto sobre o Patrimonio:

#### Por creación de novas empresas ou ampliación da actividade de empresas de recente creación

**Normativa:** Art. 13 ter.Un Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo

#### Requisitos para a aplicación da dedución

Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible figure algún ao que se lle aplicaron as deducións na cota íntegra autonómica do IRPF relativo á creación de novas empresas ou ampliación da actividade de empresas de recente creación, ou investimento na adquisición de accións ou participacións sociais en entidades novas ou de recente creación.

#### Contía e límite máximo da dedución

- **O 75 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda aos mencionados bens ou dereitos.
- **O límite máximo de dedución será de 4.000 euros** por suxeito pasivo.

#### Perda do dereito á dedución practicada

O incumprimento dos requisitos previstos nas deducións do IRPF determinará a perda desta dedución.

#### Incompatibilidade

Esta dedución será incompatible coas deducións "[Por investimento en empresas agrarias](#)" e "[Pola participación nos fondos propios de entidades que exploten bens inmoables en centros históricos](#)".

#### Por investimento en empresas agrarias

**Normativa:** Art. 13 ter.Dous Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo

## Requisitos para a aplicación da dedución

- Que os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible sexan:
  - a. Participacións no capital social de:
    - 1.º Sociedades de fomento forestal reguladas na Lei 7/2012, do 28 de xuño, de montes de Galicia.
    - 2.º Entidades agrarias, cooperativas agrarias ou de explotación comunitaria da terra que teñan por obxecto exclusivo actividades agrarias.
    - 3.º As entidades que teñan por obxecto a mobilización ou recuperación das terras agrarias de Galicia, ao abeiro dos instrumentos previstos na Lei 11/2021, de 14, de maio, de recuperación da terra agraria de Galicia.
  - b. Préstamos realizados a favor das mesmas entidades citadas na letra a) anterior, así como garantías que o contribuínte constituía persoalmente a favor destas entidades.
  - c. Participacións dos socios capitalistas en contas en participación constituída para o desenvolvemento de actividades agrarias e en que o partícipe xestor sexa algunha das entidades citadas na letra a) anterior.
- Os investimentos ás que sexa aplicable a dedución deben **formalizarse en escritura pública**, na que debe especificarse a identidade dos contribuíntes que pretendan aplicar esta dedución e o importe da operación respectiva.
- Os investimentos realizados deben manterse no patrimonio do contribuínte durante un **período mínimo de cinco anos**, computado a partir do día seguinte á data en que se formalice a operación en escritura pública. No caso de operacións de financiamento, o prazo de vencemento deberá ser superior ou igual a cinco anos, sen que se poida amortizar unha cantidade superior ao 20 % anual do importe do principal. Durante ese mesmo prazo de cinco anos deben manterse as garantías constituídas.

## Contía da dedución

- **O 100 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda aos mencionados bens ou dereitos.
- **No caso de participacións no capital social de entidades** [apartadas a) dos bens ou dereitos de contido económico que se indican no apartado anterior], a dedución soa aplicarase ao valor destas , determinado segundo as regras deste imposto, na parte que corresponda á proporción existente entre os activos necesarios para o exercicio da actividade agraria, rebaixados no importe das débedas derivadas da mesma, e o valor do patrimonio neto da entidade. Para determinar esta proporción tomarase o valor que se deduza da contabilidade, sempre que esta reflecta fielmente a verdadeira situación patrimonial da entidade.

- No caso de préstamos ou participacións en contas en participación [apartada b) e c) dos bens ou dereitos de contido económico que se indican no apartado anterior], a dedución soa aplicarase ao importe que financie a actividade agraria da entidade, entendéndose que financian esta actividade na parte que resulte de aplicar á súa contía total a proporción determinada conforme ao previsto no parágrafo anterior.

## Incompatibilidade

Esta dedución será incompatible coa aplicación para os mesmos bens ou dereitos das **exencións do artigo 4** da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, aínda que a devandita exención sexa parcial.

Así mesmo esta dedución é incompatible coa dedución "[Por creación de novas empresas ou ampliación da actividade de empresas de recente creación](#)"

## Pola afectación de terreos rústicos a unha explotación agraria e arrendamento rústico

**Normativa: Art. 13 ter.Tres Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo**

### Requisitos para a aplicación da dedución

#### 1. Explotación agraria

- Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base impoñible inclúanse **terreos rústicos afectos a unha explotación agraria**.
- A **explotación agraria** deberá estar inscrita no Rexistro de Explotacións Agrarias de Galicia.

#### 2. Arrendamento rústico

Tamén terán dereito a esta dedución aqueles contribuíntes que cedan en **arrendamento os terreos rústicos** por igual período temporal, de acordo coas condicións establecidas na Lei 49/2003, do 26 de novembro, de arrendamentos rústicos.

## Contía da dedución

**O 100 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda aos mencionados bens ou dereitos sempre que estean afectos á explotación agraria polo menos durante a metade do ano natural correspondente á devindicación.

## Incompatibilidade

Esta dedución será incompatible coa aplicación para os mesmos bens ou dereitos das **exencións do artigo 4** da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, aínda que a devandita exención sexa parcial.

## **Pola afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos**

**Normativa: Art. 13 ter.Catro Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo**

### **Requisitos para a aplicación da dedución**

1. Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible inclúanse bens inmuebles **situados nalgún dos centros históricos** determinados no anexo da Orde do 1 de marzo de 2018 (DOG do 13 de marzo).

Véxase a Orde do 1 de marzo de 2018, pola que se determinan os centros históricos para os efectos destas deducións (DOG do 13 de marzo).

2. Que os devanditos bens inmuebles estean afectos a unha actividade económica polo menos durante a metade do ano natural correspondente á devindicación.

### **Contía da dedución**

**O 100 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda aos devanditos bens.

### **Incompatibilidade**

Esta dedución será incompatible coa aplicación para os mesmos bens ou dereitos das **exencións do artigo 4** da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, aínda que a devandita exención sexa parcial.

### **Xustificación documental**

A pertenza do ben inmueble a un centro histórico acreditarase, de acordo co establecido polo artigo único.2 da Orde do 1 de marzo de 2018 (DOG do 13 de marzo), mediante certificado emitido polo concello correspondente de que o ben inmueble se encontra situado dentro da delimitación fixada no anexo da citada Orde do 1 de marzo de 2018.

## **Pola participación nos fondos propios de entidades que exploten bens inmuebles en centros históricos**

**Normativa: Art. 13 ter.Cinco Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo**

### **Requisitos para a aplicación da dedución**

- Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible inclúanse participacións nos fondos propios de entidades en cuxo activo se encontren bens inmoables **situados nalgún dos centros históricos** determinados no anexo da Orde do 1 de marzo de 2018.

Véxase a Orde do 1 de marzo de 2018, pola que se determinan os centros históricos para os efectos destas deducións ([DOG](#) do 13 de marzo).

- Que os devanditos bens inmoables estean afectos a unha actividade económica polo menos durante a metade do ano natural correspondente á devindicación.

## Contía da dedución

- **O 100 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda ás devanditas participacións.
- A dedución soa acadará ao valor das participacións, determinado segundo as regras deste imposto, na parte que corresponda á proporción existente entre os devanditos bens inmoables, minorados no importe das débedas destinadas a financiaros, e o valor do patrimonio neto da entidade.

Para determinar a devandita proporción tomarase o valor que se deduza da contabilidade, sempre que esta reflecta fielmente a verdadeira situación patrimonial da sociedade.

## Incompatibilidade

Esta dedución será incompatible coa aplicación para os mesmos bens ou dereitos das **exencións do artigo 4** da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, aínda que a devandita exención sexa parcial.

Así mesmo esta dedución é incompatible coa dedución "[Por creación de novas empresas ou ampliación da actividade de empresas de recente creación](#)"

## Xustificación documental

A pertenza do ben inmoable a un centro histórico acreditarase, de acordo co establecido polo artigo único.2 da Orde do 1 de marzo de 2018 ([DOG](#) do 13 de marzo), mediante certificado emitido polo concello correspondente de que o ben inmoable se encontra situado dentro da delimitación fixada no anexo da citada Orde do 1 de marzo de 2018.

## Por incorporación de bens e dereitos aos instrumentos de mobilización ou recuperación das terras agrarias de Galicia.

**Normativa: Art. 13 ter.Seis Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo**

## Requisitos para a aplicación da dedución

- Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible inclúanse bens incorporados a polígonos agroforestais, proxectos de aldeas modelo ou agrupacións de xestión conxunta previstos na Lei 11/2021, do 14 de maio, de recuperación da terra agraria de Galicia.
- Que os devanditos bens e dereitos estean inscritos nos rexistros que resulten de aplicación, conforme ao previsto na Lei de recuperación da terra agraria de Galicia.

## Contía da dedución

**O 100 por 100 da parte da cota** que proporcionalmente corresponda aos devanditos bens ou dereitos, sempre que a devandita adscrición se manteña durante un prazo de, polo menos, cinco anos.

## Incompatibilidade

Esta dedución será incompatible coa aplicación para os mesmos bens ou dereitos das **exencións do artigo 4** da Lei do Imposto sobre o Patrimonio, aínda que a devandita exención sexa parcial.

## Comunidade Autónoma Rexión de Murcia

A Comunidade Autónoma da Rexión de Murcia aprobou para 2023 a seguinte dedución autonómica no Imposto sobre o Patrimonio:

### Por achegas a proxectos de excepcional interese público rexional

**Normativa: Art. 13 bis Texto Refundido das disposicións legais vixentes na Rexión de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, do 5 de novembro**

### Requisitos e outras condicións para a aplicación da dedución

- Que a achega **sexa en diñeiro**.
- Que a achega se destine a **proxectos de excepcional interese público rexional**.

Con esta finalidade o **Consello de Goberno da Rexión de Murcia determinará os proxectos que serán considerados de excepcional interese público rexional** aos efectos da presente dedución, así como a duración dos citados proxectos e as liñas básicas das actuacións que dean dereito á presente dedución.

- Que a achega se realice **durante o ano posterior á data de devindicación do imposto aos citados proxectos**.

Non existe coincidencia entre o período impositivo en que se debe aplicar a dedución e en que se realiza a achega que dá dereito á mesma. Os contribuíntes interesados en participar nos proxectos de excepcional interese público rexional **realizarán as achegas no exercicio en que se aprobe polo Consello de Goberno o proxecto, nas condicións que se determinen polo mesmo**##1## .



Na declaración do Imposto dese exercicio, cuxa presentación se leva a cabo no exercicio posterior, poderase aplicar a dedución autonómica na cota do Imposto sobre o Patrimonio, se o proxecto se aprobou e as achegas **realizáronse antes** da finalización do prazo de presentación (xeralmente ata 30 de xuño).

No caso de que a aprobación do proxecto e a achega prodúzase **con posterioridade** á finalización do prazo de presentación da declaración do Imposto sobre o Patrimonio, é dicir, durante o segundo semestre do exercicio, o contribuínte poderá solicitar a rectificación da autoliquidación presentada, ao abeiro do que se dispón no artigo 120.3 da Lei Xeral Tributaria, aplicando polo tanto a dedución na cota.

- Para a aplicación do beneficio fiscal esixírase **a acreditación das achegas deducibles, que se xustificarán mediante certificación expedida pola entidade beneficiaria**

**Importante:** esta dedución aplicarase con posterioridade ás deducións e bonificacións reguladas pola normativa do Estado.

## Contía da dedución

O **100 por 100** do importe en diñeiro destinado durante o ano posterior á data de devindicación a proxectos de excepcional interese público rexional

## Comunidade Autónoma de La Rioja

A Comunidade Autónoma de La Rioja aprobou para 2023 a seguinte dedución autonómica no Imposto sobre o Patrimonio:

### Por achegas á constitución ou ampliación da dotación a fundacións da Comunidade Autónoma de La Rioja

**Normativa:** Art. 33 Lei 10/2017, do 27 de outubro, pola que se consolidan as disposicións legais da Comunidade Autónoma de La Rioja en materia de impostos propios e tributos cedidos

### Requisitos e outras condicións para a aplicación da dedución

- Que entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible figure algún que fose ou fóra a ser destinado durante o ano posterior á data de devindicación do Imposto á constitución dunha fundación ou ampliación da dotación fundacional dunha existente, sempre que estea domiciliada en La Rioja e inscrita no censo de entidades e actividades en materia de mecenado e persiga fins incluídos na Estratexia Rexional de Mecenado.
- A cantidade que non poida ser deducida por insuficiencia de cota poderase utilizar como crédito fiscal nos termos previstos no capítulo II da Lei de Mecenado da Comunidade Autónoma de La Rioja.

A Lei 3/2021, do 28 de abril, de Mecenado da Comunidade Autónoma de La Rioja no seu artigo 8, modificado polo artigo 3.Un da Lei 7/2021, do 27 de decembro, define o crédito fiscal como “aquelas cantidades recoñecidas pola Administración da Comunidade Autónoma de La Rioja a favor dos contribuíntes que poidan ser utilizadas polos mesmos para satisfacer o pagamento dos tributos propios da

Comunidade Autónoma".

Pola súa banda, o artigo 9 da citada Lei de Mecenado da Comunidade Autónoma de La Rioja dispón que a Comunidade Autónoma de La Rioja recoñecerá un crédito fiscal a favor das persoas doadores polo 25 por 100 dos convenios de colaboración empresarial ou dos importes monetarios doados a favor da Comunidade Autónoma, sempre que se destinen ao financiamento de programas de gasto ou actuacións desenvolvidas polo seu sector público que teñan por obxecto a promoción de calquera das actividades previstas no artigo 1 da devandita lei ou o establecemento de bolsas para cursar estudos.

Finalmente indicar no referente á vixencia deste crédito fiscal que o artigo 11 da Lei 3/2021, do 28 de abril, de Mecenado da Comunidade Autónoma de La Rioja sinala que estes créditos fiscais recoñecidos pola Comunidade Autónoma de La Rioja terán unha vixencia de dez anos, contados a partir da data de recoñecemento dos mesmos.

## Contía da dedución

O 25 por 100 do valor da achega realizada que deba incluírse na base imponible do imposto.

Con esta finalidade os criterios de valoración dos bens e dereitos achegados serán os que se indican no Capítulo 3 deste Manual dentro do apartado "[Formación do patrimonio bruto: regras de valoración dos bens e dereitos](#)".

## Perda do dereito á dedución practicada

O incumprimento dos requisitos anteriormente mencionados orixinará a perda do dereito e a obriga de presentar declaración complementaria do Imposto con ingreso do importe de dedución indebidamente aplicada máis os correspondentes xuros de mora.

## Bonificacións autonómicas

No presente exercicio, establecéronse as seguintes bonificacións autonómicas da cota do Imposto sobre o Patrimonio, que poderán ser aplicadas polos suxeitos pasivos residentes nos seus respectivos territorios que cumpran as condicións e requisitos, establecidos polas correspondentes normas autonómicas, que en cada caso sinálanse a continuación.

## Comunidade Autónoma de Andalucía

### Bonificación: réxime transitorio aplicable mentres estea vixente o Imposto estatal de solidariedade das grandes fortunas

**Normativa: disposición transitoria quinta e art. 25 bis Lei 5/2021, de Tributos Cedidos da Comunidade Autónoma de Andalucía, do 20 de outubro**

**Atención:** con efectos para o exercicio 2023 e mentres estea vixente o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas (ITSGF), aplicarase o seguinte réxime transitorio en lugar do artigo 25 bis da Lei 5/2021.

Mentres estea vixente o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, creado pola Lei 38/2022, do 27 de decembro (BOE do 28 de decembro), o contribuínte poderá aplicar á súa elección unha das dúas seguintes bonificacións na cota resultante do Imposto sobre o Patrimonio:

1. Unha bonificación determinada pola **diferenza** ,##1## se a houber, entre a total cota íntegra do propio Imposto, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 31 da Lei 19/1991, do 6 de xuño, do Imposto sobre o Patrimonio (isto é, a cota do IP e as cotas do IRPF), e, se é o caso, a total cota íntegra que correspondería ao Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 3.Doce da Lei 38/2022, do 27 de decembro (é dicir, a cota íntegra do ITSGF, canda as cotas do IRPF e do IP).
2. A bonificación xeral do Imposto sobre o Patrimonio establecida no artigo 25 bis, isto é, o **100 por 100** da cota minorada.

En calquera dos supostos, o importe que corresponda consignarase no recadro **[50]** do modelo de declaración.

## Comunidade Autónoma de Aragón

### Bonificación dos patrimonios especialmente protexidos de contribuíntes con discapacidade

**Normativa: Art. 150-1 Texto Refundido das disposicións ditadas pola Comunidade Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, do 26 de setembro**

- **Requisitos para a aplicación da bonificación**

Terá dereito a esta bonificación os contribuíntes deste Imposto sobre o Patrimonio que sexan titulares do patrimonio protexido regulado na Lei 41/2003, do 18 de novembro, de protección patrimonial das persoas con discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuízamento Civil e da Normativa Tributaria con esta finalidade.

Teñase en conta que, como consecuencia da introdución pola Lei 13/2023, do 24 de maio (BOE do 25 de maio) da disposición adicional terceira na Lei 41/2003, establécese a presunción de que a persoa con discapacidade a cuxo beneficio se constitúe o patrimonio protexido é o titular dos bens e dereitos que integran o devandito patrimonio e que as achegas realizadas ao mesmo por persoas distintas ao devandito titular constitúen transmisións a este a título lucrativo.

- **Importe e límite da bonificación**

O 99 por 100 da parte de cota que proporcionalmente corresponda ao valor neto dos bens e dereitos incluídos no patrimonio protexido dos contribuíntes con discapacidade polos que o suxeito pasivo teña dereito á bonificación (recadro **[50]** do modelo de declaración), cun límite de 300.000 euros.

Para o resto do patrimonio, non caberá bonificación algunha.

## Extremadura

### Bonificación xeral

**Normativa: Art. 15 bis Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, do 10 de abril**

O **100 por 100** da cota minorada. O importe que corresponda por esta bonificación consignarase no recadro **[50]** do modelo de declaración

## Comunidade Autónoma do Principado de Asturias

### Bonificación dos patrimonios especialmente protexidos de contribuíntes con discapacidade

**Normativa: Art. 16 Texto Refundido das disposicións legais do Principado de Asturias en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, do 22 de outubro**

- **Requisitos para a aplicación da bonificación**

O contribuínte terá dereito a esta bonificación por aqueles bens ou dereitos de contido económico que computado para a determinación da base imponible formen parte do patrimonio especialmente protexido do contribuínte, constituído ao abeiro da Lei 41/2003, de protección patrimonial das persoas con discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuzamento Civil e da normativa tributaria con esta finalidade.

Teñase en conta que, como consecuencia da introdución pola Lei 13/2023, do 24 de maio (BOE do 25 de maio) da disposición adicional terceira na Lei 41/2003, establécese a presunción de que a persoa con discapacidade a cuxo beneficio se constitúe o patrimonio protexido é o titular dos bens e dereitos que integran o devandito patrimonio e que as achegas realizadas ao mesmo por persoas distintas ao devandito titular constitúen transmisións a este a título lucrativo.

- **Importe da bonificación**

O **99 por 100** da parte de cota minorada que proporcionalmente corresponda ao valor neto dos bens e dereitos polos que o suxeito pasivo teña dereito á bonificación (recadro **[50]** do modelo de declaración).

## Comunidade Autónoma das Illes Balears

### Bonificación para os bens de consumo cultural

**Normativa: Art. 9 bis Texto Refundido das Disposicións Legais da Comunidade Autónoma das Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, do 6 de xuño**

- **Requisitos para a aplicación da bonificación**

Terá dereito a esta bonificación os contribuíntes deste Imposto sobre o Patrimonio que sexan titulares de pleno dominio dos bens de consumo cultural aos que fai referencia ao artigo 5 da Lei 3/2015, do 23 de marzo, pola que se regula o consumo cultural e o mecenado cultural, científico e de desenvolvemento tecnolóxico, e establécense medidas tributarias.

Aos efectos desta lei, enténdese por consumo cultural a adquisición polas persoas físicas ou xurídicas de produtos culturais como as obras de creación artística, pictóricas ou escultóricas, en calquera dos seus formatos, que sexan orixinais e que o artista elaborase integramente e que sexan únicas ou seriadas. Exclúense os obxectos de artesanía e as reproducións.

- **Importe da bonificación**

O **90 por 100** da parte proporcional da cota que corresponda ao valor neto dos bens e dereitos polos que o suxeito pasivo teña dereito á bonificación (recadro **[50]** da declaración do Imposto sobre o Patrimonio).

## Comunidade Autónoma de Cataluña

### Bonificación dos patrimonios protexidos das persoas con discapacidade

**Normativa: Art. 2 Lei 7/2004, do 16 de xullo, de medidas fiscais e administrativas**

- **Requisitos para a aplicación da bonificación**

- Que en 2023 o suxeito pasivo teña a súa residencia habitual nesta Comunidade Autónoma.
- Que entre os elementos patrimoniais integrantes da base imponible do Imposto sobre o Patrimonio inclúense bens e / ou dereitos que formen parte do patrimonio protexido do suxeito pasivo, constituído ao abeiro da Lei 41/2003, do 18 de novembro, de protección patrimonial das persoas con discapacidade e de modificación do Código Civil, da Lei de Enxuzamento Civil e da Normativa Tributaria con esta finalidade (**BOE** do 19 de novembro).

Teñase en conta que, como consecuencia da introdución pola Lei 13/2023, do 24 de maio (**BOE** do 25 de maio) da disposición adicional terceira na Lei 41/2003, establécense a presunción de que a persoa con discapacidade a cuxo beneficio se constitúe o patrimonio protexido é o titular dos bens e dereitos que integran o devandito patrimonio e que as achegas realizadas ao mesmo por persoas distintas ao devandito titular constitúen transmisións a este a título lucrativo.

Tamén pode aplicarse a bonificación aos bens ou dereitos de contido económico que formen parte do patrimonio protexido constituído ao abeiro da Lei 25/2010, do 29 de xullo, do libro segundo do Código civil de Cataluña, relativo á persoa e a familia, nos termos previstos no artigo 2 da Lei 7/2004, na redacción dada polo artigo 1 da Lei 2/2016, do 2 de novembro.

- **Importe da bonificación**

O **99 por 100** da parte de cota minorada que proporcionalmente corresponda ao valor neto dos bens e dereitos polos que o suxeito pasivo teña dereito á bonificación (recadro **[50]** da declaración do Imposto sobre o Patrimonio).

## Bonificación das propiedades forestais

**Normativa: Art. 60 Lei 5/2012, do 20 de marzo, de medidas fiscais, financeiras e administrativas e de creación do Imposto sobre as estancias en establecementos turísticos da Comunidade Autónoma de Cataluña**

Establécese unha bonificación do 95 por 100 na parte da cota que corresponda proporcionalmente ás propiedades forestais, desde que dispoñan dun instrumento de ordenación debidamente aprobado pola Administración forestal competente de Cataluña.

En aplicación desta bonificación ten en cónctase tanto o valor do terreo como, se é o caso, o das construcións situadas no predio forestal e que sexan para utilidade exclusiva da mesma.

## Comunidade Autónoma de Galicia

### Bonificación xeral do 50 por 100

**Normativa: Disposición transitoria terceira Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo**

**Atención:** a partir do 1 de xaneiro de 2023 e durante a vixencia do Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, non resultará de aplicación o artigo 13 quater do Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, do 28 de xullo.

O **50 por 100** da cota minorada. O importe que corresponda por esta bonificación consignarase no recadro **[50]** do modelo de declaración.

Esta dedución reducirase no importe a pagar que derive da aplicación da normativa do Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas para o mesmo exercicio, sen que o resultado poida ser negativo.

No caso de que, como consecuencia desta redución, esgotásese o importe desta bonificación, reduciranse na contía necesaria as outras deducións autonómicas que resulten de aplicación, sen que o resultado poida ser negativo.

## Comunidade de Madrid

### Bonificación xeral do 100 por 100

**Normativa: Disposición transitoria sétima e art. 20 Texto Refundido das Disposicións Legais da Comunidade de Madrid en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 outubro**

**Importante:** *mentres estea vixente o Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas non será aplicable a bonificación xeral do 100 por 100 da cota do Imposto sobre o Patrimonio establecida no artigo 20 do Texto Refundido. No seu lugar, o contribuínte poderá aplicar unha bonificación autonómica determinada pola diferenza, se a houber, entre a total cota íntegra do propio imposto, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 31 da Lei 19/1991, do 6 de xuño, e a total cota íntegra correspondente ao Imposto Temporal de Solidariedade das Grandes Fortunas, unha vez aplicado o límite conxunto establecido no artigo 3. Doce da Lei 38/2022, do 27 de decembro.*

O **100 por 100** da cota minorada. O importe que corresponda por esta bonificación consignarase no recadro **[50]** do modelo de declaración.

Non se aplicará esta bonificación se a cota resultante fose nula.

## Dedución por impostos satisfeitos no estranxeiro

**Normativa: Art. 32 Lei Imposta Patrimonio**

**No caso de obriga persoal de contribuír**, e sen prexuízo do que dispoñan os Tratados ou Convenios Internacionais, da cota deste imposto deducirase, por razón de bens que radiquen e dereitos que puidesen exercitarse ou tivesen que cumprirse fóra de España, a cantidade menor das dous seguintes:

- a. **O importe efectivo do satisfeito no estranxeiro por razón de gravame de carácter persoal** que afecte os elementos patrimoniais computados no Imposto sobre o Patrimonio.
- b. **O resultado de aplicar sobre a parte de base liquidable gravada no estranxeiro o tipo medio efectivo de gravame do Imposto sobre o Patrimonio.**

O tipo medio efectivo de gravame (**TMG**) é o resultado de multiplicar por 100 o cociente de dividir a cota íntegra do imposto pola base liquidable. O tipo medio efectivo de gravame exprésase con dous decimais. O tipo medio efectivo de gravame determínase

de acordo coa seguinte fórmula:

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

A determinación da **parte** de base liquidable gravada no estranxeiro (BLE)##1## determinarase da seguinte forma:

1. Do valor do elemento patrimonial situado no estranxeiro restarase o importe das débedas deducibles correspondentes ao mesmo, así como a parte proporcional das débedas que, sendo igualmente deducibles, non estean vinculadas a ningún elemento patrimonial, obtendose deste xeito o importe patrimonial neto correspondente ao devandito elemento (PN).
2. O importe patrimonial neto así determinado (PN) minorarase na parte proporcional da redución por mínimo exento. Esta operación pode representarse coa seguinte fórmula:

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

**Atención:** cando o suxeito pasivo dispoña de máis dun ben ou dereito situado fóra de España, o cálculo da dedución farase de forma individual para cada ben ou dereito, trasladándose ao recadro **[41]** da declaración a suma dos importes que prevalezan en todos e cada un dos cálculos individuais realizados.

## Exemplo

Dona V.G.C., residente en Ávila, presenta os seguintes datos na súa declaración do Imposto sobre o Patrimonio correspondente ao exercicio 2023:

- Base imponible: 1.450.000
- Base liquidable: 750.000
- Cota íntegra: 3.240,36

Na súa declaración incluíu un inmovible situado no estranxeiro de que é titular e cuxo prezo de adquisición foi de 200.000 euros. Do citado importe, 40.000 euros están pendentes de pagamento a 31-12-2023. Por razón de gravame de carácter persoal que afecto ao citado inmovible, satisfizo no estranxeiro 350 euros correspondentes ao exercicio 2023.

No apartado correspondente a débedas deducibles da súa declaración do Imposto sobre o Patrimonio unicamente figuran os 40.000 euros correspondentes ao inmovible.

Determinar o importe da dedución correspondente ao imposto satisfeito no estranxeiro.

### Solución

1. Imposto efectivamente satisfeito no estranxeiro por razón do inmovible: 350



2. Importe que correspondería satisfacer en España por razón do inmueble:

- Parte de base liquidable gravada no estranxeiro (1) = 82.758,62
- Tipo medio efectivo de gravamen= 0,43 por 100 (2)
- Parte de base liquidable gravada no estranxeiro x tipo medio efectivo de gravame:  
(82.758,62 x 0,43 %) = 355,86

3. Importe da dedución (a menor de 355,86 e 350) = 350

**Notas ao exemplo:**

(1) A parte de base liquidable gravada no estranxeiro determínase restando do valor de adquisición do inmueble o importe das débedas correspondentes ao mesmo, que son as únicas débedas que constan no apartado correspondente da declaración: 200.000 – 40.000 = 160.000 euros. Unha vez determinado o valor neto do inmueble, este minórase na parte proporcional da redución por mínimo exento: (160.000 x 750.000) ÷ 1.450.000 = 82.758,62 euros. [\(Volver\)](#)

(2) O tipo medio efectivo de gravame determínase da seguinte forma: (3.240,36 x 100) ÷ 750.000 = 0,43. [\(Volver\)](#)

## Bonificación da cota en Ceuta e Melilla

### Normativa: Art. 33 Lei Imposta Patrimonio

Se entre os bens ou dereitos de contido económico computados para a determinación da base imponible, figurase algún situado ou que debese exercitarse ou cumprirse en Ceuta e Melilla e as súas dependencias, a cota do imposto **bonificarase no 75 por 100 da parte da mesma que proporcionalmente corresponda aos mencionados bens ou dereitos.**

Esta bonificación non será de aplicación aos non residentes nas devanditas Cidades, agás polo que se refira a valores representativos do capital social de entidades xurídicas domiciliadas e con obxecto social nas citadas prazas, ou cando se trate de establecementos permanentes situados nelas .

A parte da cota sobre a que se aplica a bonificación pode calcularse dividindo o valor neto correspondente aos bens e dereitos situados en Ceuta e Melilla e as súas dependencias (VN) entre a base imponible e multiplicando o devandito cociente pola cota íntegra. É dicir:

$$\text{VN x Cota íntegra} \div \text{Base imponible}$$

**Exemplo:**

Don S.M.G., residente en Málaga, presenta os seguintes datos na súa declaración do Imposto sobre o Patrimonio correspondente ao exercicio 2023:

- Base imponible: 1.400.000
- Base liquidable: 700.000

Dentro dos elementos patrimoniais declarados están computados, entre outros, os seguintes:

- Local comercial situado en Ceuta cuxo valor neto ascende a: 195.000
- Accións da S.A. "X", domiciliada e con obxecto social exclusivo en Ceuta, cuxo valor neto ascende a: 100.000

Determinar o importe que corresponda pola bonificación da cota por elementos patrimoniais situados en Ceuta e Melilla :

### Solución

- Cota íntegra do Imposto sobre o Patrimonio (1) = 2.790,35
- Valor neto dos bens en Ceuta e Melilla (2): 100.000
- Parte da cota correspondente aos devanditos bens (3) = 199,31
- Bonificación (75 por 100 s/199,31) = 149,48
- Cota a ingresar (2.790,35 – 149,48) = 2.640,87

Non obstante, teñase en conta que, desde o 1 de xaneiro de 2022, para os residentes na Comunidade Autónoma de Andalucía aplícase unha bonificación na cota do 100 por 100, polo que o contribuínte non terá que ingresar importe algún neste caso.

Agora ben, teñase en conta que os contribuíntes que, conforme ao artigo 3 da Lei 38/2022, do 27 de decembro (BOE do 28 de decembro), estean obrigados a presentar o ITSGF poderán aplicar á súa elección [unha das dúas bonificacións a que se refire a disposición transitoria quinta da Lei 5/2021](#), de Tributos Cedidos da Comunidade Autónoma de Andalucía, do 20 de outubro.

### Notas ao exemplo:

(1) Ver escala de gravame aplicable na [Comunidade Autónoma de Andalucía](#) no capítulo 4.

Ata 668.500,00 = 2.506,85

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

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

(2) Ao non ser residente en Ceuta ou Melilla, o contribuínte non ten dereito a practicar bonificación polo local. [\(Volver\)](#)

(3) A parte de cota íntegra correspondente ás accións de S.A. "X", determínase mediante a seguinte operación: (100.000 x 2.790,35) ÷ 1.400.000 = 199,31. [\(Volver\)](#)

# Normativa

Na normativa tanto estatal coma autonómica optouse pola ligazón ao **texto consolidado** do BOE, en canto documento que integra no **texto orixinal** da norma as **modificacións e correccións** que tivo desde a súa orixe. Non obstante, cando non exista texto consolidado indicárase, especificamente, na normativa afectada, esa condición.

A Axencia Estatal Boletín Oficial do Estado ofrece ademais do **último texto consolidado e actualizado** das principais normas do ordenamento xurídico, as **versións intermedias** que corresponden a cada unha das modificacións que sufriu ao longo do tempo.

Cada vez que unha norma consolidada é obxecto dunha modificación posterior, aparece no texto consolidado do BOE un aviso debaixo da listaxe de versións, indicando que a última actualización está en proceso. O tempo que media entre a publicación no BOE da modificación e a elaboración dunha nova versión consolidada que a incorpore, habitualmente é de entre 1 e 3 días laborables, segundo informa a páxina web do BOE.

**Advertencia:** para determinar a normativa aplicable en 2023 teña en conta , no texto consolidado, as entradas en vigor e as datas desde as que producen efecto as modificacións introducidas nos distintos artigos.

## Normativa básica 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)

# Normas autonómicas en relación ao Imposto sobre o Patrimonio (disposicións legais)

---

## Comunidade Autónoma de 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.

## Comunidade Autónoma de 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.

## Comunidade Autónoma de Principado de Asturias

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.

## Comunidade Autónoma das 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.

## Comunidade Autónoma das Canarias

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.

## Comunidade Autónoma 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.

## Comunidade de Castilla y León

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.

## Comunidade Autónoma de Cataluña

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)

## Comunidade Autónoma de 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.

## Comunidade Autónoma de Galicia

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.

## Comunidade 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.

## Comunidade Autónoma de Rexión de Murcia

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.

## Comunidade Autónoma 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.

## Glosario de abreviaturas

1. : Boletín Oficial do Estado
2. BLE: Base liquidable gravada no estranxeiro
3. BOE: Boletín Oficial do Estado
4. CE: Comunidade Europea
5. CIBI: Cota íntegra correspondente a bens improdutivos
6. DOCE: Diario Oficial da Unión Europea
7. DOG: Diario Oficial de Galicia
8. DOGCV: Diario oficial da Generalitat de Catalunya
9. EHA: Ministerio de Economía e Facenda
10. EPN: Valor neto dos elementos patrimoniais non susceptibles de producir rendementos no IRPF
11. HAC: Ministerio de Facenda
12. HAP: Ministerio de Facenda e Administracións Públicas
13. HFP: Ministerio de Facenda e Función Pública
14. IP: Imposto sobre o patrimonio
15. IRPF: Imposto sobre a renda das persoas físicas
16. ITSGF: Imposto temporal de solidariedade das grandes fortunas
17. LIS: Lei do Imposto sobre Sociedades
18. LOFCA: Lei Orgánica de Financiamento Autonómico
19. NIF: Número de Identificación Fiscal
20. PN: Patrimonio neto
21. PRE: Ministerio da Presidencia
22. RGAT: Regulamento Gral. Das Actuacións e os Procedementos de Xestión e Inspección Tributaria e de desenvolvemento de...
23. ROJ: Repertorio Oficial de Xurisprudencia
24. TEAC: Tribunal Económico Administrativa Central

25. TMG: Tipo medio efectivo de gravame

26. UE: Unión Europea

27. núm.: número



Documento xerado con data 22/Marzo/2024 no enderezo web <https://sede.agenciatributaria.gob.es>  
na ruta:

Inicio / Axuda / Manuais, vídeos e folletos / Manuais prácticos

