Expansión

Contenidos:

aeDAF ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

GUÍA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS 2024

Para empresarios, profesionales, autónomos y particulares

15 Aspectos generales del Impuesto sobre el Patrimonio (y II)

1 Base imponible

(art. 9 LIP)

La base imponible, determinada con carácter general en régimen de estimación directa, está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, siendo éste último la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, y las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos (excluyendo las de los exentos) y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder.

Pese a lo anterior, en cuanto a las cargas y gravámenes a considerar para la determinación del patrimonio neto, hay que tener en cuenta que no se deducen las que correspondan a los bienes exentos; y, además, en los supuestos de obligación real de contribuir, sólo son deducibles aquellas cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el mismo, así como las deudas de los capitales invertidos en dichos bienes.

Es por ello que la LIP proporciona reglas de valoración para la totalidad de los bienes y derechos computables en la base imponible del Impuesto, tomando como referencia el momento del devengo del mismo.

Para ello, se establecen reglas de valoración específica para una serie de bienes y derechos, cerrándose la regulación con un apartado residual referido a los demás bienes y derechos de contenido económico.

1.1. Bienes inmuebles

(art. 10 LIP)

En primer lugar, cabe señalar que el artículo 10 de la LIP establece los criterios de valoración de los bienes inmuebles, diciendo que se tratará de los bienes de naturaleza urbana o rústica, es decir, manteniendo igual criterio para cualquier bien inmueble, con independencia de su calificación administrativa. No obstante, esta normativa no establece qué debe entenderse por un bien inmueble. Para encontrar esta definición, la doctrina entiende que deberá acudirse al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (regula el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el que define qué se entiende por bien inmueble, tanto rústico como urbano). No obstante, para su definición remite a las normas reguladoras del catastro inmobiliario. Así, la normativa catastral establece que tendrá la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita el ámbito del derecho de propiedad de un propietario o varios proindiviso, así como las construcciones emplazadas en dicho ámbito. Tendrán esta consideración todos los elementos privativos y comunes sometidos al régimen de propiedad horizontal, así como el ámbito espacial de un derecho de superficie y el de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre servicios públicos afectos.

Como regla general, el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana será el **mayor de los tres siguientes**:

a) Valor catastral vigente a 31 de diciembre a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

b) Valor comprobado o determinado por la Administración a efectos de otros tributos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), ISD, etc.)

Importante: con efectos de 11 de julio de 2021 se modifican las reglas de valoración de los bienes inmuebles para añadir como valor a tener en cuenta el "determinado" por la Administración a efectos de otros tributos, lo que implica incorporar como criterio de valoración para los inmuebles el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

Dicho valor de referencia es el determinado por la Dirección General del Catastro, de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, como resultado del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.

El valor de referencia afecta sólo a los inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2022, cuando dicho valor haya sido tomado como base imponible en el tributo que grave su adquisición (esto es, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

c) El precio, contraprestación o valor de adquisición. Es el valor por el que se ha efectuado la transmisión. De esta manera, puede haber sido mediante precio o dineraria, mediante contraprestación en el caso de una permuta, o mediante el valor declarado a efectos del ISD en los supuestos de transmisión a título gratuito por herencia, legado o donación. Dentro del valor de adquisición den incluirse los "gastos y tributos inherentes a la transmisión" que hubieren sido satisfechos por el adquirente.

Reglas especiales

- **Inmuebles arrendados**: La Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, estableció un régimen transitorio para aquellas viviendas o locales de negocio arrendados cuyos contratos de arrendamiento fueran anteriores al 9 de mayo de 1985. En estos supuestos, el valor del inmueble arrendado se determinará por capitalizar, al 4% de la renta devengada, siempre que el resultado sea inferior al que resultaría de la aplicación de las reglas de valoración citadas anteriormente.
- **Inmuebles en fase de construcción**: se valorarán por las cantidades efectivamente invertidas en dicha construcción hasta la fecha de devengo del IP, más el correspondiente valor patrimonial del solar, determinado conforme a las normas generales expuestas anteriormente.
- **Inmuebles en régimen de propiedad horizontal**: la parte proporcional en el valor del solar se determina según el porcentaje fijado en el título por el que se constituye la propiedad horizontal.
- **Derechos sobre bienes inmuebles adquiridos mediante contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial, o similares (los denominados 'time sharing')**: se valorarán de acuerdo a los siguientes criterios: Si suponen la titularidad parcial del inmueble, se valorarán según las reglas generales de valoración de los inmuebles; y si no suponen la titularidad parcial del inmueble (derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico distinto de propiedad cualquiera que sea su naturaleza), se valorarán por el precio de adquisición de los certificados o títulos representativos de los derechos.

No obstante, desde la entrada en vigor de la Ley 4/2012, la primera regla de valoración señalada no resulta aplicable al prever expresamente que el derecho real de aprovechamiento por turno no podrá en ningún caso vincularse a una cuota indivisa de la propiedad; por lo que el derecho de aprovechamiento por turno **se valorará por su precio de adquisición**.

- **Derecho de nuda propiedad sobre inmuebles**: El valor del derecho de nuda propiedad, se computará por la diferencia entre el valor total del bien y el valor del usufructo que sobre el mismo se haya constituido. En el caso de que el derecho real que recaiga sobre el bien sea un usufructo vitalicio que a su vez sea temporal, la nuda propiedad se valorará aplicando, de entre las reglas de valoración del usufructo, aquélla que atribuya menor valor a la nuda propiedad

1.2. Bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales (arts. 11 LIP)

El artículo 11 recoge el tratamiento existente para los bienes afectos a todas las explotaciones económicas, con independencia de que sean actividades empresariales o profesionales, distinguiendo en si la explotación dispone de una contabilidad ajustada al Código de Comercio o, por el contrario, no dispone de la misma.

1.2.1. Actividad empresarial o profesional con contabilidad ajustada al Código de Comercio

Aquellos bienes y derechos afectos, según lo establecido en la normativa del IRPF para determinar la afección, en explotaciones económicas en las que se disponga de contabilidad, se computarán por el valor que resulte de la contabilidad, entendiéndose éste como la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

No obstante, en aquellos supuestos en los que dentro de los bienes o derechos afectos se encuentren inmuebles, éstos se valorarán por lo dispuesto en el artículo 10 de la LIP, siguiendo lo indicado en el punto anterior. Como excepción a esta excepción, aquellos bienes inmuebles que, tratándose de una explotación económica dedicada a la construcción o a la promoción inmobiliaria, formen parte del activo circulante, se valorarán por el valor resultante de la contabilidad.

1.2.2. Actividad empresarial o profesional que no disponen de contabilidad ajustada al Código de Comercio

En el caso de que el empresario o profesional no disponga de contabilidad, o que teniéndola no se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio, la valoración del negocio se hará de manera independiente elemento por elemento patrimonial afecto, aplicando para cada uno de ellos las normas del Impuesto que, en función de su naturaleza, le corresponda.

Estas reglas de valoración afectan a todas aquellas explotaciones económicas, tanto empresariales como profesionales, según el concepto que de ellas aparezca en el IRPF. De esta manera se incluyen las actividades profesionales y artísticas, ganaderas, agrícolas, pecuarias, etc., actividades todas ellas que, por la práctica habitual, difícilmente llevan una contabilidad en los términos del Código de Comercio.

La normativa del IRPF define el ámbito de qué se debe entender como actividad empresarial o profesional. El concepto genérico de actividad empresarial o profesional se determina en función de los siguientes parámetros: organización autónoma, actuación en su propio interés, asunción de un riesgo, y finalidad lucrativa.

Por lo que a las actividades agrícolas y ganaderas se refiere, es necesario conocer que el valor catastral de los bienes de naturaleza rústica incluye el valor de las construcciones de naturaleza rústica, esto es, los edificios e instalaciones de carácter agrario que sean imprescindibles para el desarrollo de la explotación y que, por lo tanto, no habrán de ser objeto de valoración independiente. Por el contrario, en el valor catastral no se incluyen los bienes muebles utilizados en la explotación, como pueden ser todo tipo de aperos, maquinaria, ganado de labor, etc., ni el ganado dependiente de la finca que deberá ser objeto de valoración y computación independiente. De la misma manera, las edificaciones ubicadas en fincas rústicas que no sean imprescindibles para el desarrollo e la explotación, aunque estén afectas a la misma (como, por ejemplo, vivienda de empleados), se valorarán de manera independiente como bienes urbanos. De manera independiente, también se valorarán la "ganadería independiente", esto es, aquella ganadería que paste o alimente fundamentalmente en tierras no explotadas por el dueño del ganado, que esté estabulado fuer de las fincas rústicas, trashumante o transmitente, que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca.

Tratándose de artistas, su obra propia no habrá de ser computada, al estar exenta como se indicará más adelante.

La afectación de los elementos patrimoniales seguirá lo dispuesto en la normativa del IRPF. Por tanto, tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los bienes inmuebles donde se desarrolle la actividad, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, y cualquier otro elemento patrimonial que sea necesario para la obtención de los respectivos rendimientos.

1.2.3. Supuesto especial: valoración de inmuebles afectos a actividades económicas

Con independencia de que se lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio, el valor de cada uno de los bienes inmuebles afectos a las actividades económicas, empresariales o profesionales, desarrolladas por su titular se determinará aplicando las reglas de valoración señaladas para los bienes inmuebles en el apartado 1 anterior, salvo que formen parte del activo circulante de actividades empresariales cuyo objeto consista, exclusivamente, en la construcción o promoción inmobiliaria, en cuyo caso, dichos bienes se valorarán con las reglas comentadas en este apartado.

1.3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo (art. 12 LIP)

La valoración de los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros (como las provisiones de fondos de abogados, procuradores, gestores, notarios, etc.), así como las cuentas de gestión de tesorería, cuentas financieras y similares, se hará teniendo en cuenta el mayor de los siguientes conceptos: i) el saldo a 31 de diciembre o ii) el saldo medio ponderado correspondiente al último trimestre del año.

Se entiende por saldo medio trimestral a que se refiere la LIP el saldo medio ponderado durante el cuarto trimestre del año natural; y para su cálculo no se computarán los fondos que se hayan retirado en el trimestre para adquirir bienes o derechos que figuren en el patrimonio a 31 de diciembre, o para cancelar o reducir deudas (evitando una doble imposición sobre tales bienes al computar primero el dinero en el saldo medio ponderado y, segundo, los bienes adquiridos con dicho dinero). Tampoco se tendrán en cuenta los ingresos que se hayan efectuado en el trimestre y que procedan de préstamos o créditos, aunque, en este caso, la deuda tampoco se deducirá como tal.

En el caso de cuentas de titularidad múltiple, el saldo debe prorratearse por igual entre sus titulares salvo que éstos hubiesen establecido otra proporción. Sin embargo, habrá que atender a la naturaleza de la cuenta analizando si existen varios titulares o sólo uno, siendo el resto simples autorizados, en cuyo caso todo el valor se le imputa al titular.

1.4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (arts. 13 y 14 LIP)

1.4.1. Valores negociados en mercados organizados (art. 13 LIP)

Si los activos son cotizados en mercados secundarios organizados, tales como obligaciones, bonos, cédulas, deuda pública (tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas), entre otros, se computan según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos. A estos efectos, el Ministerio de Hacienda y Función Pública publica anualmente una Orden Ministerial que

contiene la relación de los diferentes valores existentes en el mercado y su cotización del cuarto trimestre.

1.4.2. Valores no negociados en mercados organizados (art. 14 LIP)

Cuando los activos, tales como certificados de depósito, pagarés, bonos y demás valores de renta fija que no se negocien en mercados secundarios organizados, se deben valorar por su valor nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos. Se trata de valores que no figuran en la relación aprobada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

1.5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (arts. 15 y 16 LIP)

1.5.1. Valores negociados en mercados organizados (art. 15 LIP)

Como regla general, cuando las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios en entidades jurídicas, sociedades y fondos de inversión son negociados en mercados secundarios organizados, se van a computar según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año. A estos efectos, el Ministerio de Hacienda y Función Pública publica anualmente una Orden Ministerial que contiene la relación de los diferentes valores existentes en el mercado y su cotización del cuarto trimestre.

Por su parte, la norma prevé las siguientes reglas particulares: en primer lugar, se excluyen las acciones y participaciones en el capital social, o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva, que se valorarán, en todos los casos (es decir, independientemente de que se negocien o no en mercados organizados), por su valor liquidativo a 31 de diciembre de cada año.

En el caso de suscripción de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial emitidas por sociedades cotizadas, se toma como valor de las acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Y, en los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones debe hacerse siguiendo las anteriores reglas, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

1.5.2. Valores no negociados en mercados organizados (art. 16 LIP)

Como regla general, en el caso de las acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualquiera otra entidad jurídica no negociada en mercados organizados pueden darse dos situaciones distintas:

a) En el caso de que el último balance aprobado, obligatoria o voluntariamente haya sido sometido a revisión y verificación, y el informe de auditoría haya sido favorable, se computará por el valor teórico resultante de dicho balance.

b) Por el contrario, en caso de que el balance no haya sido auditado, o el informe no haya sido favorable, la valoración se realizará por el mayor de los tres siguientes: el valor nominal; el valor teórico resultante del último balance aprobado; o el valor resultante de capitalizar al 20% (esto es, dividir por 0,20 o multiplicar por 5) el promedio de los beneficios (es decir, los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas excluidas las de actualización o regularización de balance) de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

En cuanto a la referencia al valor teórico resultante del "último balance aprobado", la Dirección General de Tributos venía sosteniendo que dicho valor debía referirse al valor teórico resultante del último balance aprobado a la fecha del devengo del impuesto, es decir, a 31 de diciembre. Esto implicaba que para determinar el valor teórico de la participación, debíamos referirnos al balance del ejercicio anterior al que se estaba liquidando, ya que a la fecha del devengo del impuesto este era el último balance aprobado. Sin embargo, este criterio se ha modificado en consulta vinculante V5434-16, de 23 de diciembre, en la que haciéndose eco de la jurisprudencia del Tribunal Supremo –SS. de 12 de febrero y 14 de febrero de 2013–, se interpreta que ha de tomarse como punto de referencia el balance aprobado dentro del plazo legal para la presentación de la autoliquidación por el impuesto, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aun cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo del impuesto, habrá de ser éste último el tenido en cuenta.

Esta misma interpretación deberá aplicarse para determinar el valor resultante de capitalizar al 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo.

Como reglas especiales, las acciones y participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva se computan por valor liquidativo al 31 de diciembre de cada año, conforme a las normas de la legislación específica de dichas entidades, y siendo deducciones las obligaciones con terceros. Y, en cuanto a la participación de los socios o asociados en el capital de las cooperativas, se valorará por la totalidad de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, según resulte del último balance aprobado, con deducción, si procede, de las pérdidas sociales no reintegradas.

1.6. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias (art. 17 LIP)

Los seguros de vida se computan en la declaración del IP por su **valor de rescate a 31 de diciembre de cada año**, valor que debe suministrar la entidad aseguradora aunque esté reconocido en la póliza correspondiente; y en aquellos casos en los que los seguros de vida no concedan al tomador del mismo el derecho de rescate no deben considerarse a efectos del IP. Dicho valor se le imputa al tomador del seguro, y en ningún caso al beneficiario o asegurado.

No obstante, con fecha 11 de julio de 2021 se introduce un **supuesto especial**. En los casos en que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomado.

Para una mayor aclaración, interesa señalar algunos pronunciamientos doctrinales de la Dirección General de Tributos: i) Seguros de vida en los que el tomador designa beneficiario con carácter irrevocable. En este supuesto el tomador pierde el derecho de rescate no procediendo para devengos posteriores del IP la tributación del seguro ni para el tomador ni para el beneficiario, en este último caso en tanto se trate de un derecho sujeto a condición suspensiva cual es el momento de la supervivencia en el momento en que se produzca el hecho que determina el derecho a la prestación, y ii) contratos de seguro que instrumentan compromisos por pensiones de la empresa con los trabajadores. Cuenta con un valor de rescate que no debe ser incluido en la base imponible del IP al tener el mismo grado de iliquidez que los planes de pensiones.

1.7. Rentas temporales o vitalicias

Las rentas temporales o vitalicias constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, se realiza por su valor de capitalización a 31 de diciembre. Se trata de capitalizar la renta anual al interés legal del dinero establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año en cuestión (3% para el año 2022), y aplicar a la cantidad resultante los siguientes porcentajes propios del usufructo temporal o vitalicio:

a) Si la renta es temporal, el porcentaje resultante de aplicar el 2% por cada año de duración de la renta, con un máximo del 70%.

b) Si la renta es vitalicia, el porcentaje resultante de aplicar el 70% si el beneficiario tiene menos de 20 años, y un punto porcentual menos (1%) por cada año de más que tenga el beneficiario, con un porcentaje mínimo del 10%. Como regla práctica, el porcentaje a aplicar se calcula restando a 89 la edad del usufructuario.

1.8. Joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves (art. 18 LIP)

Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves se computan por su valor de mercado a 31 de diciembre de cada año.

En cuanto a la determinación del concepto de bienes incluidos en este precepto, la mayor definición que sobre ellos existe en el ordenamiento jurídico tributario entendemos que podría encontrarse en el artículo 60.2 de la anterior normativa del IVA (derogada a día de hoy). Así:

- Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con metales preciosos (oro y platino), así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas o semipreciosas o los referidos metales preciosos, aunque sea en forma de baño o chapado.
- Las prendas de vestir o de adorno confeccionadas con pieles de ornato de carácter suntuario.

El contribuyente podrá utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos, embarcaciones y aeronaves usados aprobadas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública a efectos del ITP y AJD, ISD, e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, vigentes en el momento del devengo del IP.

La comprobación de los valores de todos estos objetos puede realizarse mediante tasación pericial contradictoria.

1.9. Objetos de arte y antigüedades (art. 19 LIP)

Sin perjuicio de que buena parte de los objetos de arte y antigüedades queden exentos, cuando no suceda así estos bienes deben computarse por su valor de mercado a 31 de diciembre, admitiéndose para su comprobación la tasación pericial contradictoria. Y, cuando el valor de estos objetos de arte y antigüedades excede de la cuantía que resulta exenta, se computa por el total.

Un caso particular lo constituyen las colecciones filatélicas, las cuales no se encuentran mencionadas en la relación de bienes exentos, por lo que ha de acudirse, a falta de un criterio específico de valoración, a la norma residual, conforme a la cual ha de atenderse a su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

1.10. Derechos reales de uso y disfrute (art. 20 LIP)

La existencia de derechos reales afectará a la declaración del IP, tanto del titular del bien como del titular del derecho real.

Así, para el propietario del bien supone una carga o gravamen que minorará el valor de dicho bien en el importe en que esté valorado el derecho real. Como valor de referencia para determinar el valor del derecho real se tomará siempre el asignado al bien con arreglo a las propias reglas del IP.

Por el contrario, para el titular del derecho real supone la existencia de un elemento patrimonial que deberá valorarse de acuerdo con las normas del ITP y AJD, en el que los criterios de valoración establecidos son los siguientes:

a) El usufructo temporal se valorará aplicando un 2% al valor del bien objeto del usufructo por cada período de un año que reste de usufructo a 31 de diciembre, sin que el porcentaje exceda del 70%.

b) El usufructo vitalicio se valorará en el 70% del valor del bien cuando el usufructuario sea menor de 20 años, minorando dicho porcentaje a

medida que aumente la edad en un 1% por cada año de más (como regla práctica, el porcentaje a aplicar se calcula restando a 89 la edad del usufructuario).

c) Por su parte, la nuda propiedad se valora por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de bien.

d) Los derechos de uso y habitación se valoran aplicando las reglas establecidas para los usufructos al 75% del valor de los bienes sobre los que fueran impuestos tales derechos.

e) Y, respecto a otros derechos reales (tales como por ejemplo el de superficie, servidumbre, censo, etc.) se computarán por el mayor de los siguientes valores: el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, o el valor de capitalizar al interés legal del dinero (3% para 2018) la renta o pensión anual.

1.11. Concesiones administrativas (art. 21 LIP)

Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el ITP y AJD.

No obstante, las concesiones afectas a actividades empresariales se computarán por su valor neto contable, si existe contabilidad, o por los criterios generales y específicos siguientes si no existe.

Así como reglas generales, nos encontramos las siguientes:

a) Cuando la Administración señala una cantidad total en concepto de precio o canon a satisfacer por el concesionario, se toma dicho importe.

b) Cuando la Administración señala un canon, precio, participación o beneficio mínimo fijo y periódico, se dan dos supuestos: si la concesión es inferior a 1 año, se toma la suma de las prestaciones periódicas; y si es superior a 1 año, se toma el valor de capitalización al 10% (esto es, dividir por 0,10 o multiplicar por 10) de la cantidad anual a satisfacer.

c) Cuando la Administración exige el pago de una cantidad periódica, pero variable, se distinguen dos posibilidades: si la razón o motivo de la variación es consecuencia exclusiva de la revisión de precios, se capitalizará el importe del primer año; y si los motivos de la variación son otros, cuya razón matemática se conozca en el momento de la concesión, la capitalización girará sobre la media anual de las cantidades a satisfacer a lo largo de la concesión.

d) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará por el valor del Fondo de reversión que aquél deba de constituir.

En los casos en que no puedan aplicarse las reglas generales antes mencionadas, las reglas a aplicar son las siguientes:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate un porcentaje del 2% por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10%, y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos (100% de los activos).

b) Si no es aplicable la regla anterior, se tomará la valoración señalada por la respectiva Administración Pública otorgante.

c) En defecto de las anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación.

1.12. Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial (art. 22 LIP)

Con carácter general, los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial, adquiridos de terceros, deben incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.

No obstante, cuando estos derechos se hayan adquirido en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y estén afectos a las mismas, no serán objeto de valoración independiente, sino que se valorarán junto con los demás bienes y derechos afectos a dichas actividades, teniendo en cuenta la exención de la obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

1.13. Opciones contractuales (art. 23 LIP)

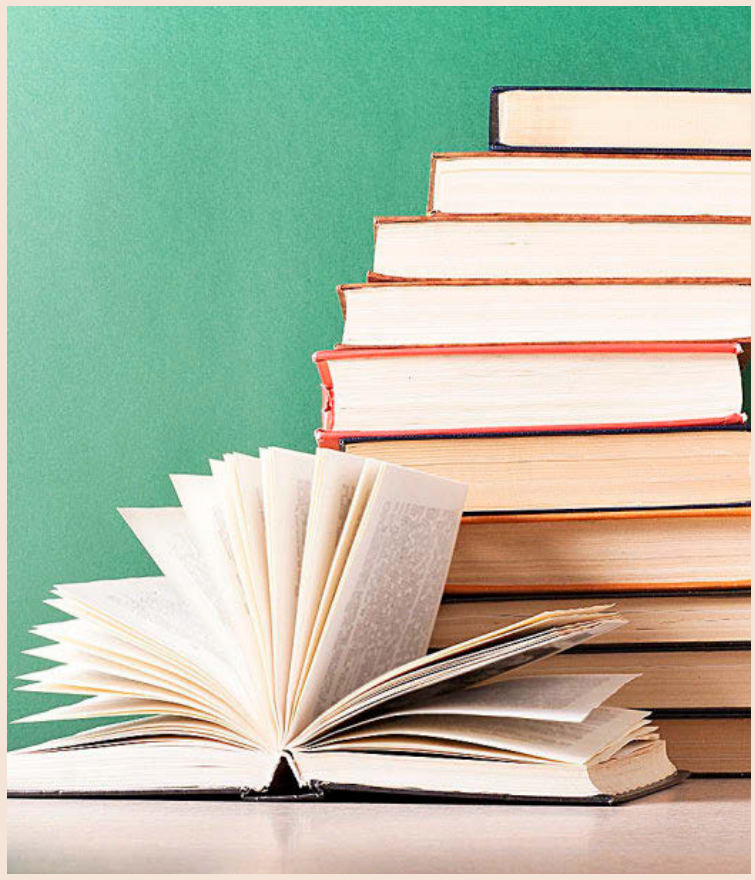
Se entiende por contrato de opción aquel que faculta a una persona para que, a su arbitrio y dentro de un período máximo pactado, pueda decidir acerca del perfeccionamiento de un contrato principal (generalmente de compraventa) frente a otra persona que, de momento, queda vinculada a soportar los resultados de dicha libre decisión del titular del derecho de opción.

Las opciones de contratos se valoran según lo establecido en el ITP y AJD, es decir, por el mayor de: el precio especial convenido, o el 5% del valor asignado al contrato sobre el que recaigan dichas opciones. Todo ello, sin perjuicio de la existencia de precio convenido al otorgarlas, en cuyo caso se toma éste, a no ser que sea menor al que resulta del criterio anterior.

1.14. Monedas virtuales (art. 24 LIP)

Las monedas virtuales se consideran, a efectos fiscales, como bienes inmateriales, computables por unidades o fracciones de unidades, que no son moneda de curso legal, pero que se usan como medio de pago al poder ser intercambiados por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios si se aceptan por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio. Al tener contenido económico las monedas virtuales como el resto de los bienes de los que sea titular el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio deben ser declarados.

En el caso de las monedas virtuales (criptomonedas) el sujeto pasivo debe declarar en el Impuesto sobre el Patrimonio el saldo de cada moneda virtual diferente de la que sea titular a la fecha del devengo, es decir, a 31 de diciembre de cada año, valorándose a precio de mercado en la citada fecha, es decir, por su valor equivalente en euros a dicha fecha. Como novedad para este año se ha introducido en el modelo un apartado para identificar los saldos de monedas virtuales, que hasta ahora debían incluirse en el apartado genérico de "Demás bienes y derechos de contenido económico".



1.15. Demás bienes y derechos de contenido económico (art. 24 LIP)

Como criterio residual o de cierre, la valoración de aquellos bienes y derechos de contenido económico, no contemplados en las reglas anteriormente expuestas, será su precio de mercado a 31 de diciembre de cada año. Para la comprobación de la valoración de estos bienes y derechos se admite la tasación pericial contradictoria. A modo de ejemplo, este criterio residual de valoración será aplicable a supuestos como los siguientes: el metálico disponible que no estuviese ingresado en ninguna entidad de crédito, los préstamos, el alquiler de bienes muebles, la propiedad de un nicho, los créditos que el sujeto pasivo tenga contra la Administración Tributaria por cualquier concepto, las indemnizaciones pendientes de cobro a favor del sujeto pasivo a 31 de diciembre, los salarios de tramitación acordados en expedientes de despido improcedente y pendientes de cobro, los objetos con valor económico no calificados como objetos de arte o antigüedades (tales como sellos, monedas, coches antiguos, etc.), entre otros.

1.16. Cargas y gravámenes, deudas y obligaciones (art. 25 LIP)

Para la determinación del patrimonio neto, son deducibles las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas y obligaciones de carácter personal de las que debe responder el sujeto pasivo.

Las deudas se valoran por su nominal (sin incluir los intereses) en la fecha del devengo del impuesto, siempre que cuenten con la debida justificación por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

El valor de las cargas y gravámenes que recaen sobre los bienes se restan directamente del valor de estos, determinando un menor valor del patrimonio bruto (suma de los activos). Ello motiva que cargas y gravámenes sólo sean deducibles hasta el importe del valor del bien sobre el que recaen (no cabe una valoración negativa).

Por el contrario, las deudas y obligaciones, en general, se descuentan globalmente del patrimonio bruto para calcular el patrimonio neto, sin que exista límite en la cuantía deducible.

Se establecen algunas normas cautelares, que pretenden evitar la duplicidad en la deducción de la deuda. Así, **no son deducibles**:

a) Las cantidades avaladas, mientras el deudor principal no haya resultado fallido. De modo similar, en caso de obligación solidaria, no pueden deducirse las cantidades avaladas hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) Las hipotecas que garanticen el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

c) Las deudas contraídas para la adquisición de bienes y derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, la deuda no es deducible en la parte proporcional de la exención.

Respecto a la deducción de las cuotas de distintos tributos, hay que efectuar la siguiente distinción:

a) Cuotas del IRPF: son deducibles como deudas en el IP las cuotas diferenciales positivas del IRPF pendientes de liquidación, ya que la falta de exigencia a 31 de diciembre no significa que la deuda no exista.

b) Cuota del propio IP: Las cuotas resultantes del ejercicio liquidado no son deducibles como deuda en la declaración realizada. Se considera que el IP grava el patrimonio neto antes de pagar el impuesto.

c) Cuota del ISD: Es deducible la cuota tributaria correspondiente al ISD por su importe nominal, siempre que la misma se hubiera devengado y no estuviese pagada a 31 de diciembre.

1.17. Tasación pericial contradictoria (art. 27 LIP)

La gran dificultad práctica que supone la determinación del valor de mercado de un elemento patrimonial hace que, en ocasiones, el valor declarado por el contribuyente difiera de la valoración realizada por la Administración. Por esta razón, la LIP recoge la posibilidad de acudir a la tasación pericial contradictoria, la cual sólo es posible respecto a aquellos bienes a los que les es de aplicación el criterio residual del valor de mercado.

Ante la valoración de un determinado bien o derecho hecha por el sujeto pasivo en su declaración, la Administración podrá contradecir dicha valoración apoyándose en el juicio de un técnico experto, y por tanto exigir una liquidación complementaria por el exceso (en el caso de que la valoración de la Hacienda sea mayor que la hecha por el sujeto pasivo). Llegados a este punto, el interesado podrá oponerse presentando una tasación refrendada por un perito independiente, que se comparará con la de la Administración.

Por último, en el caso de que el valor defendido por la Administración no exceda del 10% de la del perito del sujeto pasivo o no sea superior a 120.000 euros, del defendido por el perito del sujeto pasivo, prevalecerá este último; y en caso contrario, se acudirá a un tercero independiente elegido por sorteo público, que realizará una tasación definitiva.

2 Base liquidable (art. 28 LIP)

La base liquidable se obtiene restando de la base imponible la cantidad fijada como mínimo exento. Su importe es la cuantía que, en su caso, haya aprobado la Comunidad Autónoma respectiva, en el ejercicio de sus competencias normativas y respecto de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en su territorio. Si la comunidad autónoma no hubiera regulado el citado mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.

Esta reducción es la única permitida por la LIP, siendo aplicable por

los sujetos pasivos del impuesto por obligación personal de contribuir, a los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real.

3 Cuota íntegra
(arts. 30 y 31 LIP)

Para obtener la cuota íntegra, se aplicará a la base liquidable la escala de tipos de gravamen que haya sido aprobada por cada comunidad autónoma, cuya estructura es progresiva por tramos, al igual que la del IRPF; y en su defecto, la escala alternativa es la recogida en el cuadro 1, prevista en la LIP, la cual también es aplicable en caso de obligación real de contribuir y de sujetos pasivos no residentes que tributan por obligación personal.

4 Límite a la cuota íntegra: cuota mínima
(art. 31 LIP)

La LIP establece que cuando la suma de la cuota íntegra de Patrimonio (considerando solamente la parte correspondiente a bienes susceptibles de producir rentas) y la cuota íntegra del IRPF excedan del 60% de la base imponible general y del ahorro del IRPF del ejercicio, deberá reducirse la cuota íntegra del Patrimonio hasta dicho límite, o dicho de otra manera: CI (IP) + CI (IRPF) < 60% BI (IRPF).

Para su aplicación deben considerarse las dos siguientes reglas. En primer lugar, no se tienen en cuenta:

a) La parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de los elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

A la base imponible del ahorro se le deben sumar el importe de los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales.

b) La parte de la cuota íntegra del IP que corresponda a bienes que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF. Como ejemplos de elementos que no hay que tener en cuenta tenemos: las joyas, automóviles de uso particular, solares, préstamos sin interés, dinero en caja fuerte, etc.

La segunda regla hace referencia a cuando en el IRPF los miembros de la unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta, para el cálculo del límite de las cuotas íntegras conjuntas del IRPF y las individuales del IP se acumulan las cuotas íntegras devengadas por los citados miembros en el IP. Si procede reducir las cuotas del IP, su cuantía se prorratea entre los sujetos pasivos, en proporción al importe de sus cuotas íntegras de IP, sin perjuicio de lo señalado anteriormente.

Una vez determinado el exceso sobre el límite del 60%, la cuota íntegra total del IP se reducirá en la menor de estas dos cantidades: el exceso sobre el límite del 60% de la base imponible de la parte general de IRPF, o el 80% de la cuota íntegra total del IP.

El concepto de cuota mínima establecido en la ley, se define a partir de la cuota íntegra del IP, reducida en el límite anterior (cuya finalidad es gravar la titularidad de importantes patrimonios, aún cuando la base imponible del IRPF sea reducida). Como mucho, se podrá aplicar una reducción del 80% de la cuota íntegra del IP, por lo que, gracias a esta cuota mínima, la Administración se asegura un ingreso mínimo en concepto de IP, ya que se debe computar, en todo caso, el 20% de dicha cuota íntegra.

Sin embargo, no se debe perder de vista el hecho de que este ánimo recaudatorio de la Hacienda puede causar que el Impuesto pueda llegar a resultar confiscatorio, es decir, que un sujeto pasivo con rentas reducidas y patrimonio elevado se vea obligado a vender parte de éste para hacer frente al pago del IP.

5 Cuota líquida
(arts. 32 y 33 LIP)

Sobre la cuota íntegra obtenida por la aplicación de la tarifa se practican, en su caso, las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del impuesto para determinar la cuota líquida del ejercicio o cuota a ingresar.

Las comunidades autónomas pueden regular en su territorio las bonificaciones y deducciones en el IP que se aplicarán con posterioridad a las estatales. Además, éstas deben resultar compatibles con las bonificaciones y deducciones estatales, que no pueden ser modificadas por las de las comunidades autónomas.

Cuadro 1 ESCALA ALTERNATIVA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

5.1. Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero
(art. 32 LIP)

Existen determinados supuestos en los que dos Estados someten a tributación un patrimonio propiedad de un mismo sujeto pasivo. Esto sucede frecuentemente a causa de que las reglas de aplicación espacial de las normas tributarias combinan criterios personales y territoriales en la mayoría de los países. Aparecen así los conceptos de "Estado residencia" (que grava en función del criterio de residencia del sujeto pasivo) y de "Estado situación" (que grava en función de la ubicación del patrimonio. En este caso, ambos Estados pueden gravar la renta, según lo dispuesto en el Derecho tributario internacional. No obstante, se limita la capacidad de imposición del "Estado situación" y obliga al "Estado residencia" a evitar o mitigar la doble imposición.

Para conseguir lo dicho en el párrafo anterior, existen determinadas técnicas, siendo las más frecuentes las siguientes:

- Exención en el estado de residencia. Esta exención puede ser integral o con progresividad.
- Deducción en el estado de residencia. A su vez puede ser integral u ordinaria.

En el caso de nuestra normativa interna, los sujetos pasivos por obligación personal están sujetos al impuesto siendo su base imponible su patrimonio mundial, cualquiera que sea el país donde estén situados los bienes o puedan ejercerse los derechos. Si a esta imposición, basada en el criterio de residencia, se superpone un gravamen en el Estado de ubicación del patrimonio por obligación real en ese Estado, se produciría una doble imposición jurídica internacional que España, como Estado de residencia, debe tratar de evitar.

Para evitar los supuestos de doble imposición internacional España establece en su artículo 32 de la LIP una deducción por doble imposición internacional, la cual constituye una medida "unilateral" para evitar dicha doble imposición jurídica establecida voluntaria y libremente por el Estado español.

Así, la LIP en el artículo anteriormente citado determina que, en el caso de obligación personal de contribuir (nunca en el caso de obligación real), y sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales (ya que si los hubiese, se aplicarían éstos), se puede aplicar esta deducción por Impuestos satisfechos en el extranjero, con lo que se pretenden resolver unilateralmente los problemas de doble imposición internacional que puedan surgir de la coexistencia del PI con un impuesto extranjero de características similares.

Por lo tanto, por aquellos bienes que radiquen y los derechos que puedan ejercitarse o cumplirse fuera de España, se podrá deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

La parte de base liquidable gravada en el extranjero se determina dividendo el valor de los bienes y derechos gravados en el extranjero entre el valor total de los bienes y derechos, y multiplicando el resultado de este cociente por la base liquidable. Y, el tipo medio efectivo de gravamen se calcula dividiendo la cuota íntegra entre la base liquidable, y multiplicando este cociente, expresando el resultado con dos decimales.

5.2. Bonificación general

Con efectos desde el 1 de enero de 2008, se estableció en el ámbito estatal una bonificación del 100% a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir. No obstante, con efectos para los ejercicios 2011 a 2023, se ha reactivado el impuesto eliminándose la citada bonificación.

Algunas comunidades autónomas incluyen en sus normativas una bonificación general autonómica de la cuota (que no en todos los casos es del 100%) resultante de aplicar las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, si dicha cuota es positiva. El detalle de estas bonificaciones y las particularidades de su aplicación en este ejercicio, se detallan más adelante en el Anexo Regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en las comunidades autónomas.

5.3. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla (art. 33 LIP)

Se regula una bonificación del 75% de la parte proporcional de la cuota que corresponda a los bienes o derechos de contenido económico situados o que debieran ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla. En general, la bonificación sólo es aplicable a los residentes en dichas plazas. Sin embargo, también lo es para los no residentes, cuando se trate de acciones u otros valores representativos del capital social de entidades domiciliadas y con objeto social en tales plazas, o cuando se trate de establecimientos permanentes allí situados.

5.4. Patrimonio protegido de las personas con discapacidad

Si entre los bienes o derechos computados para la determinación de la base imponible se incluyen aquéllos que forman parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente constituido al amparo de la Ley 41/2003, pueden aplicarse una bonificación del 99% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

6

Gestión del Impuesto

6.1. Devengo del Impuesto
(art. 29 LIP)

El devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año, no existiendo posibilidad alguna de otra fecha de devengo, y afecta exclusivamente al patrimonio del cual sea titular el contribuyente en dicha fecha, por lo que cualquier alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo producida durante el ejercicio, carece de trascendencia alguna a efectos del IP.

Si un contribuyente fallece antes de esta fecha, no se devenga el impuesto respecto de él, sin perjuicio de que hayan de imputarse dichos bienes a sus herederos. Y, si por el contrario, se produce el fallecimiento el mismo 31 de diciembre, se devengaría el impuesto en la persona del fallecido.

6.2. Obligados a declarar, autoliquidación y pago
(arts. 34, 36 y 37 LIP)

Están obligados a presentar la declaración y autoliquidar el impuesto los sujetos pasivos (tanto por obligación real como por obligación personal) en los que concurra cualquiera del doble límite siguiente:

a) Su cuota tributaria, una vez aplicada las correspondientes deducciones o bonificaciones, resulte a ingresar.

b) Cuando no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinados de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulta superior a 2.000.000 euros. A efectos de la aplicación de este sentido límite, deberán tenerse en cuenta todos los bienes y derechos del sujeto pasivo, estén o no exentos del Impuesto, computados sin considerar las cargas y gravámenes que disminuyan el valor de los mismos, ni tampoco las deudas u obligaciones personas de las que deba responder el sujeto pasivo.

Así pues, los sujetos pasivos del IP obligados a presentar declaración, también lo están a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria (la cual deberá hacerse efectiva en el momento de presentar la declaración por el Impuesto en la forma, lugar y plazos reglamentariamente establecidos).

Sin perjuicio de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento, el pago de la deuda tributaria resultante del IP podrá realizarse en efectivo, mediante adeudo o cargo en cuenta o mediante domiciliación bancaria.

Asimismo, el pago o extinción de las deudas tributarias podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural; o por compensación con créditos tributarios reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario.

Como **novedad para este año** se amplía la domiciliación del pago a cuentas abiertas en una entidad no colaboradora perteneciente a la Zona Única de Pagos en Euros (Zona Sepa).

6.3. Plazo y forma de presentación (art. 38 LIP)

El plazo de presentación de las autoliquidaciones del IP, cualquiera que sea su resultado (a ingresar o negativa) es el comprendido entre los **días 3 de abril a 1 de julio de 2023**, ambos inclusive. No obstante, si el resultado de la declaración es a ingresar y su pago se domicilia en cuenta, la presentación no podrá realizarse con posterioridad al día 26 de junio de 2024.

Los sujetos pasivos del IP deberán realizar de forma obligatoria la presentación electrónica por Internet de la declaración correspondiente a este impuesto mediante el Modelo 714, en cuya presentación se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a) Las autoliquidaciones del IP deberán confeccionarse desde el formulario web del modelo 714, accediendo utilizando la opción "Servicio tramitación de declaración de Patrimonio" desde la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

b) La presentación debe hacerse obligatoriamente por vía electrónica a través de Internet, utilizando para ello certificado electrónico reconocido, sistema Cl@ve PIN o mediante la consignación del NIF del contribuyente y del número de referencia o de los datos fiscales suministrados por la AEAT.

c) Finalmente, debe tenerse en cuenta que, aquellos contribuyentes que presenten declaración del Impuesto sobre el Patrimonio deben también presentar la declaración de IRPF o confirmar el borrador por vía electrónica, por Internet o por teléfono.

6.4. Infracciones y sanciones
(arts. 6.2 y 39 LIP)

El incumplimiento por parte de los sujetos pasivos no residentes de designar un representante con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, constituye un supuesto específico de infracción tributaria grave sancionable con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros, y se graduará incrementando la sanción en un 100% si, en su caso, se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

6.5. Orden jurisdiccional
(art. 40 LIP)

Todas aquellas controversias que puedan suscitarse entre la Administración y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la LIP, se resolverán ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, previo agotamiento de la vía Económico-Administrativa.

7

Anexo. Regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en las comunidades autónomas

7.1. Andalucía

7.1.1. Mínimo exento

- Con carácter general: **700.000 euros**.
- Para aquellos contribuyentes que tengan la consideración legal de persona con discapacidad: 1.250.000 euros para grados de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% y de 1.500.000 euros si el grado de discapacidad fuera superior al 65%.

7.1.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 será la reflejada en el cuadro 2.

7.1.3. Bonificaciones

El articulo 25. Bis Ley 5/2021, de Tributos Cedidos de la comunidad autónoma de Andalucía, de 20 de octubre establece una bonificación del 100% de la cuota minorada. No obstante, para el año 2023 se establece el siguiente régimen transitorio:

Régimen transitorio: Como **novedad** para este ejercicio 2023 **y mientras esté vigente el Impuesto estatal de solidaridad de las grandes fortunas** se establece lo siguiente:

El contribuyente podrá aplicar a su elección una de las dos siguientes bonificaciones en la cuota resultante del Impuesto sobre el Patrimonio:

- Bonificación por la diferencia entre la total cuota íntegra del propio Impuesto, una vez aplicado el límite conjunto de la cuota del IP y las cuotas del IRPF, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto, es decir, la cuota íntegra del ITSGF, junto con las cuotas del IRPF y del IP.
- La bonificación general del Impuesto sobre el Patrimonio establecida en el artículo 25 bis, esto es, el 100% de la cuota minorada.

7.2. Aragón

7.2.1. Mínimo exento

Con efectos desde 2023 se eleva el mínimo exento a **700.000 euros** (antes 400.000 euros) para aquellos contribuyentes sujetos al impuesto por obligación personal.

7.2.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.2.3. Bonificaciones

- **Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad**.

Si en la base imponible del impuesto se incluyesen bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, éste se podrá aplicarse una **bonificación del 99%** en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, con un límite de **300.000 euros**.

7.3. Principado de Asturias

7.3.1. Mínimo exento

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica el mínimo exento estatal de 700.000 euros.

7.3.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 se recoge en el cuadro 3.

7.3.3. Bonificaciones

- **Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad**.

Si en la base imponible del impuesto se incluyesen bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, éste se podrá aplicar-

Cuadro 2 **ESCALA DE GRAVAMEN EN ANDALUCÍA**

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	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	71.362,3	5.348.000,00	2,10
10.696.000,00	183.670,35	En adelante	2,50

Cuadro 3 **ESCALA DE GRAVAMEN EN ASTURIAS**

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02
1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	En adelante	3

se una **bonificación del 99%** en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

7.4. Islas Baleares

7.4.1. Mínimo exento

Como **novedad para 2023** se regula un **mínimo exento de 3.000.000 euros** (antes 700.000 euros) aplicable a los sujetos pasivos que residan habitualmente en dicha comunidad autónoma.

7.4.2. Escala de gravamen

En el cuadro 4, la escala aplicable para el ejercicio 2023.

7.4.3. Bonificaciones

- **Bonificación para los bienes de consumo cultural.**

Se regula una **bonificación del 90%** de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

7.5. Canarias

7.5.1. Mínimo exento

Se regula un mínimo exento estatal por importe de **700.000 euros**.

7.5.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.5.3. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.5.4. Otros aspectos

- **Exención de los patrimonios especialmente protegidos de los contribuyentes con discapacidad.**

Se declaran exentos los bienes y derechos de contenido económico incluidos en la base imponible del impuesto que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente.

7.6. Cantabria

7.6.1. Mínimo exento

Se aplica un mínimo exento estatal por importe de **700.000 euros**.

7.6.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 está recogida en el cuadro 5.

7.6.3. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.7. Castilla y León

7.7.1. Mínimo exento

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica el mínimo exento estatal de **700.000 euros**.

7.7.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma. Se aplica la tarifa estatal.

7.7.3. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.7.4. Otros aspectos

- **Exención de los patrimonios especialmente protegidos de los contribuyentes con discapacidad.**

Se declaran exentos los bienes y derechos de contenido económico incluidos en la base imponible del impuesto que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003.

7.8. Castilla-La Mancha

7.8.1. Mínimo exento

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica el mínimo exento estatal de **700.000 euros**.

7.8.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma. Se aplica la tarifa estatal.

7.9. Cataluña

7.9.1. Mínimo exento

Se regula un mínimo exento por importe de **500.000 euros**.

7.9.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 en el cuadro 6.

7.9.3. Bonificaciones

- **Bonificación de los patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad.**

Se regula una bonificación del 99% aplicable si en la base imponible del impuesto se incluyesen bienes y derechos que formen parte del patrimonio protegido del contribuyente constituido al amparo de la Ley del Estado 41/2003 o al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña. Esta bonificación se aplica sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

- **Bonificación de las propiedades forestales.**

Se regula una **bonificación del 95%** aplicable a la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal competente de Cataluña.

7.10. Extremadura

7.10.1. Mínimo exento

Con carácter general, para aquellos supuestos en los que el contribuyente sea tal por obligación personal, la base imponible exenta será de **500.000 euros**.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en los que el contribuyente fuese discapacitado físico, psíquico o sensorial según el concepto recogido en el art. 148 de la Ley General de la Seguridad Social, el mínimo exento será el siguiente:

- Si el grado de discapacidad es superior al 33% e inferior al 50%, la base imponible exenta será de 600.000 euros.
- Si el grado de discapacidad es superior al 50% e inferior al 65%, la base imponible exenta será de 700.000 euros.
- Si el grado de discapacidad es superior al 65%, la base imponible exenta será de 800.000 euros.

7.10.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 está recogida en el cuadro 7.

7.10.3. Bonificaciones

Como **novedad para 2023** se introduce una **bonificación general del 100%** de la cuota minorada.

7.11. Galicia

7.11.1. Mínimo exento

Se regula un mínimo exento por importe de **700.000 euros**.

7.11.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 es la que aparece en el cuadro 8.

7.11.3. Deducciones

Se regulan las siguientes deducciones en la cuota íntegra:

- **Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación:**

Cuando entre los bienes y derechos computados para la determinación de la base imponible figurase alguno al que se le aplicaron deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF relativa a la creación de nuevas empresas o ampliación de

Cuadro 4 ESCALA DE GRAVAMEN EN ISLAS BALEARES

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	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	2,9
10.909.915,99	258.832,84	En adelante	3,45

Cuadro 5 ESCALA DE GRAVAMEN EN CANTABRIA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

Cuadro 6 ESCALA DE GRAVAMEN EN CATALUÑA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,21
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,75
20.000.000,00	448.713,93	En adelante	3,480

Cuadro 7 ESCALA DE GRAVAMEN EN EXTREMADURA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,3
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
1.336.999,01	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75

actividades de empresas de reciente creación, o inversión en adquisición de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación, el contribuyente podrá aplicar una **deducción del 75%** de la parte de la cuota que corresponda a los mencionados bienes o derechos, con el límite de 4.000 euros por sujeto pasivo.

● **Deducción por afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico**:

Cuando entre los bienes y derechos computados para la determinación de la base imponible se incluyan terrenos rústicos afectos a una explotación agraria inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia, se podrá **deducir el 100%** de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes, siempre que estén afectos, al menos, la mitad del año natural de devengo.

También será aplicable esta deducción cuando el contribuyente ceda en arrendamiento los terrenos rústicos.

● **Deducción por participación en fondos propios de entidades agrarias**:

Cuando entre los bienes y derechos computados para la determinación de la base imponible se incluyan participaciones en entidades cuyo objeto social sean actividades agrarias, siempre que se cumplan determinados requisitos, se podrá **deducir el 100%** de la parte de la cuota que corresponda al valor de las participaciones. Esta misma deducción se aplica también a los créditos concedidos a las mismas entidades en la parte del importe que financie dichas actividades agrarias.

● **Deducción por afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos**:

Cuando entre los bienes y derechos computados para la determinación de la base imponible se incluyan bienes inmuebles situados en alguno de los centros históricos determinados en la Orden de 1 de marzo de 2018, se podrá aplicar una **deducción del 100%** de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes, siempre que estén afectos a una actividad económica al menos durante la mitad del año.

● **Deducción por la participación en fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos**:

Cuando entre los bienes y derechos computados para la determinación de la base imponible se incluyan participaciones en fondos propios de entidades en cuyo activo se encuentren bienes inmuebles situados en alguno de los centros históricos determinados en la Orden de 1 de marzo de 2018, se podrá **deducir el 100%** de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichas participaciones, siempre que dichos estén afectos a una actividad económica al menos durante la mitad del año.

● **Deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia**:

Cuando entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyan bienes incorporados a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia y dichos bines estén inscritos en los registros que resulten de aplicación, conforme a lo previsto en la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia, se podrá deducir el 100% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que dicha adscripción se mantenga durante un plazo de, al menos, cinco años.

7.11.4. Bonificaciones

Bonificación general: Bonificación del **50% de la cuota minorada** (**antes 25%**). Esta deducción, que se reducirá en el importe a pagar que derive de la aplicación de la normativa del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas para el mismo ejercicio, **sin que el resultado pueda ser negativo**.

En caso de que, como consecuencia de esta reducción, se agotase el importe de esta bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo.

7.12. Comunidad de Madrid

7.12.1. Mínimo exento

Se aplica el mínimo exento estatal por importe de **700.000 euros**.

7.12.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica la tarifa estatal.

7.12.3. Bonificaciones

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones, se aplicará una **bonificación autonómica del 100%** de la cuota si ésta es positiva.

Novedad para 2023: mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas **no será aplicable la bonificación general del 100%** de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

En su lugar, se podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley IP y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto.

7.13. Región de Murcia

7.13.1. Mínimo exento

Para los ejercicios 2023 y 2024 se introduce un **mínimo exento de 3.700.000 euros**.

7.13.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 está recogida en el cuadro 9.

7.13.3. Deducciones

● **Deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional**:

Deducción que permite reducir el 100% del dinero destinado durante el año posterior a la fecha de devengo a proyectos de excepcional interés público regional.

Para la aplicación del beneficio fiscal se exigirá la acreditación de las aportaciones deducibles, que se justificarán mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria.

7.13.4. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.14. La Rioja

7.14.1. Mínimo exento

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica el mínimo exento estatal de **700.000 euros**.

7.14.2. Escala de gravamen

Sin regulación específica por la comunidad autónoma, se aplica la tarifa estatal.

7.14.3. Deducciones

● **Deducción por aportaciones a la constitución o ampliación de la dotación a fundaciones de la comunidad autónoma de La Rioja**:

Se establece la deducción del **25% del valor de la aportación** realizada a la constitución de una fundación o ampliación de la dotación fundacional de una existente, siempre que esté domiciliada en La Rioja e inscrita en el censo de entidades y actividades en materia de mecenazgo y persiga fines incluidos en la Estrategia Regional de Mecenazgo.

7.14.4. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

7.15. Comunidad Valenciana

7.15.1. Mínimo exento

Se regula un mínimo exento por importe de **500.000 euros**.

Este mínimo será de **1.000.000 euros** para aquellos contribuyentes con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33%, y para contribuyentes con un grado de discapacidad física igual o superior al 65%.

7.15.2. Escala de gravamen

La escala aplicable para el ejercicio 2023 aparece en el cuadro 10.

7.15.3. Bonificaciones

Sin regulación específica por la comunidad autónoma.

Cuadro 8 ESCALA DE GRAVAMEN EN GALICIA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	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
1.336.999,01	8.523,36	1.336.999,50	1,30
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,50 (antes 2,50)

Cuadro 9 ESCALA DE GRAVAMEN EN REGIÓN DE MURCIA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,6
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08
1.336.999,01	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	En adelante	3

Cuadro 10 ESCALA DE GRAVAMEN EN COMUNIDAD VALENCIANA

Base liquidable (hasta, en euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta, en euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	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
1.336.999,01	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	En adelante	3,5