

# Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

## Índice

---

- **Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas**
  - **Introducción: imputaciones de rentas**
  - **Régimen de imputación de rentas inmobiliarias**
  - **Régimen de atribución de rentas**
  - **Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas**
  - **Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional**
  - **Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen**
  - **Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español**
  - **Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa**
  - **Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia**
  - **Caso práctico**
- **Glosario de abreviaturas**

# Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

## Introducción: imputaciones de rentas

**Normativa:** Art. 6.2 e) Ley IRPF

Junto a los rendimientos (del trabajo, del capital y de actividades económicas) y las ganancias y pérdidas patrimoniales, el tercer componente de la renta del contribuyente está constituido por las imputaciones de renta establecidas por ley.

Las imputaciones de renta constituyen un régimen especial de tributación cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, asegurando con ello la máxima eficacia en la aplicación de la progresividad del IRPF.

La materialización de las imputaciones de renta como categoría fiscal se realiza incorporando, por una parte, rentas que la Ley del IRPF presume que se derivan de la titularidad de determinados bienes inmuebles urbanos y, por otra, haciendo tributar al contribuyente socio o partícipe por las rentas obtenidas a través de entidades interpuestas.

La Ley del IRPF, bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora las siguientes categorías de imputación y atribución de rentas:

## Régimen de imputación de rentas inmobiliarias

La Sede electrónica de la Agencia Tributaria incorpora un « [Asistente virtual de Renta](#) », donde podrá consultar como declarar un inmueble vacío a disposición del titular (segundas residencias).

**Normativa:** Art. 85 y disposición adicional quincuagésima quinta Ley IRPF

## Concepto y requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

### Concepto

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser **propietario o titular de un derecho real de disfrute** sobre bienes inmuebles que reúnan los requisitos que se enumeran a continuación.

También genera rentas inmobiliarias imputadas la titularidad de un **derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles urbanos**, en los términos que, asimismo, más adelante se comentan.

En ambos casos, debe tratarse de inmuebles **que no generen rendimientos del capital ni estén afectos a actividades económicas**.

**Importante:** la concesión del derecho de uso de plazas de aparcamiento para residentes no genera la imputación de rentas inmobiliarias, al no constituir dicha concesión un derecho real.

## Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan cumplan los siguientes requisitos:

- **Que se trate de bienes inmuebles urbanos** calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo ([BOE](#) de 8 de marzo), no afectos a actividades económicas.
- **Que se trate de inmuebles rústicos** con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas.

El [concepto de elementos patrimoniales afectos](#) a actividades económicas se comenta en el Capítulo 6.

- **Que no generen rendimientos del capital.** Los rendimientos del capital pueden derivar del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.

Los rendimientos del capital se comentan en el [Capítulo 4](#) (Rendimientos del capital inmobiliario) y [Capítulo 5](#) (Rendimientos de capital mobiliario) de este Manual

Téngase en cuenta que los bienes inmuebles que no se encuentren arrendados ni subarrendados, pero que estén destinados a serlo (inmuebles en expectativa de alquiler), generan imputación de renta inmobiliaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021, recaída en recurso de casación [núm.](#) 1302/2020 ([ROJ](#) : STS 910/2021).

A diferencia de lo anterior, cuando el inmueble se encuentra afecto al desarrollo de la actividad económica de arrendamiento de forma exclusiva, no existirá obligación de imputar rentas inmobiliarias, aunque parte del período impositivo el inmueble no se encuentre arrendado, pero sí en expectativa de alquiler.

- **Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente.** A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.

Tampoco procede la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la Ley del IRPF por la vivienda familiar (de la que sea propietarios ambos esposos al 50 por 100), cuando en caso de separación, la nulidad y el divorcio, su uso, de acuerdo con el artículo 96 del Código Civil, se atribuya por la autoridad judicial al ex cónyuge y, en su caso, a los hijos en cuya compañía queden, aunque esta no constituya la vivienda habitual del otro progenitor.

- **Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.**

En el caso de un inmueble vacío ocupado ilegalmente por terceros en contra de la voluntad del propietario, y una vez iniciado un procedimiento de desahucio por el propietario del inmueble y siempre que la misma quede debidamente acreditada, se considera que no procede la imputación de renta inmobiliaria desde el momento en que se inició dicho procedimiento, sin necesidad de esperar a su resolución.

**Recuerde:** el régimen de imputación de rentas no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda sino su disponibilidad a favor de su titular, limitando la Ley del IRPF los casos en los que **no procede** la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas.

## Determinación del importe de la renta imputable

### En general

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas en los términos comentados en el apartado anterior, se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

- **El 2 por 100, con carácter general.** Dicho porcentaje debe aplicarse **sobre el valor catastral del inmueble** que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana) correspondiente al ejercicio 2023.
- **El 1,1 por 100 en los siguientes supuestos:**
  - a. Durante 2023 a inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

**Importante:** este supuesto solo será de aplicación durante el periodo impositivo 2023 de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley del IRPF.

**Precisión:** téngase en cuenta que el artículo 66 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 añade, con efectos desde 1 de enero de 2023, una nueva disposición adicional quincuagésima quinta en la Ley del IRPF que permite durante el periodo impositivo 2023 aplicar el porcentaje de imputación del 1,1 por 100 a inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

Para ejercicios anteriores a 2023, de acuerdo con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley del IRPF, el porcentaje del 1,1 por 100 solo se aplicará en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hubiesen sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hubieran **entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores**.

- b. Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o este no haya sido notificado al titular.

El porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores:

- El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble.
- El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

**Importante:** sobre el importe resultante de la aplicación del porcentaje que, en cada caso, corresponda no procederá la deducción de ningún tipo de gasto.

### ***Inmuebles adquiridos, transmitidos o destinados a distintos usos en 2023***

Tratándose de inmuebles adquiridos o transmitidos en el ejercicio 2023 o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

### **Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles**

El derecho de aprovechamiento por turno que puede constituirse como derecho real limitado o como contrato de arrendamiento por temporada, dará lugar a imputación de rentas inmobiliarias **únicamente** en los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

En estos casos la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real aplicando el porcentaje del 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en función de la duración anual (días, semanas o meses) del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del IRPF los inmuebles carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

**No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de estos derechos cuando su duración no exceda de 2 semanas por año.**

## Individualización de las rentas inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias imputadas corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de disfrute sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto, en el primer caso, serán los titulares de los bienes inmuebles quienes deberán incluir las correspondientes rentas en su declaración; mientras que en el caso de que existan derechos reales de disfrute sobre el inmueble, la renta se imputará al titular del derecho en la misma cuantía que la que correspondería al propietario, sin que este último deba incluir cantidad alguna en su declaración en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

**Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad** de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

**En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas**, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como renta imputable la cantidad que resulte de aplicar a la renta total imputada al inmueble o derecho, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

**Importante:** en caso de matrimonio, la renta imputable a los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderá por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, la renta imputable a bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderá íntegramente a su titular.

## Declaración de las rentas inmobiliarias imputadas

En el [apartado "C" \(Bienes inmuebles\) de la declaración](#) deben relacionarse todos los datos relativos a los inmuebles a disposición de sus propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio, ya ostenten la titularidad sobre los mismos de forma directa (propiedad o usufructo) o como consecuencia de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, con excepción de los solares sin edificar y los que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas.

En concreto, deberán consignarse los siguientes datos por cada uno de ellos:

- a. Parte del inmueble que está a disposición del contribuyente, casilla **[0087]**: si la totalidad del inmueble ha permanecido a disposición del contribuyente en el ejercicio, se consignará el porcentaje del 100 por 100.

Cuando debido a un uso o destino simultáneo del inmueble solo una parte del mismo como, por ejemplo, una única planta del edificio, haya permanecido a disposición del contribuyente, se indicará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representa la superficie de dicha parte en relación con la superficie total del inmueble.

- b. Período computable (nº de días), casilla **[0085]**: se consignará 365 cuando el inmueble haya permanecido a disposición del contribuyente durante todo el año. En caso contrario, se expresará el número de días que el inmueble ha estado a disposición del contribuyente.

En el caso excepcional de que el inmueble esté, en los mismos días, parte a disposición del contribuyente y parte destinado a otros usos, se marcará una X en la casilla **[0086]**, indicándose el número de días que ha estado a disposición del contribuyente en la casilla **[0088]**.

- c. Importe de la [renta inmobiliaria imputada](#), casilla **[0089]**.

## Ejemplo: Imputación de rentas inmobiliarias

Don J.V.C., durante el año 2023, ha sido titular de los siguientes bienes inmuebles:

- Vivienda habitual, cuyo valor catastral no revisado asciende a 34.800 euros.
- Plaza de garaje adquirida conjuntamente con el inmueble y cuyo valor catastral no revisado asciende a 3.900 euros.
- Apartamento en la playa que solo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado con efectos de 2014, asciende a 40.800 euros.
- Apartamento adquirido por 105.000 euros el día 1 de julio de 2023 y que, con fecha de 1 de septiembre de dicho año, ha alquilado por una renta mensual de 600 euros. A 31 de diciembre de 2023, no le ha sido notificado el valor catastral del inmueble. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.

Determinar la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a dichos inmuebles:

### Solución

- Vivienda habitual y plaza de garaje: no procede imputación de rentas inmobiliarias.
- Apartamento en la playa. Renta inmobiliaria imputada:

$$1,1 \text{ por } 100 \text{ s/} 40.800 = 448,80 \text{ (1)}$$

- Apartamento adquirido en 2023. Renta inmobiliaria imputada:



$1,1 \text{ por } 100 \text{ s/ } (50\% \times 105.000) \times 62 \div 365 = 98,10$  [\(2\)](#)

**Total rentas inmobiliarias imputadas**  $(448,80 + 98,10) = 546,90$

**Notas al ejemplo:**

(1) Al haberse revisado el valor catastral en 2014, esto es, con posterioridad a 1 de enero de 2012, el porcentaje a aplicar es del 1,1 por 100 de acuerdo con lo dispuesto para el periodo impositivo 2023 por la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley del IRPF añadida, con efectos 1 de enero de 2023, por el artículo 66 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. [\(Volver\)](#)

(2) Al no haberle sido notificado a su titular el valor catastral del inmueble a 31 de diciembre de 2023, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplica sobre el 50 por 100 del valor de adquisición del inmueble, valor que no ha sido modificado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, la renta imputada debe determinarse en proporción al número de días en que el inmueble ha estado a disposición de su titular (del 1 de julio al 31 de agosto). Finalmente, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario en cuyo apartado deben declararse. [\(Volver\)](#)

## Régimen de atribución de rentas

**Normativa:** Arts. 8.3 y 86 Ley IRPF

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las rentas obtenidas por determinadas entidades que no tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deben tributar en la imposición personal de sus miembros: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según que los respectivos socios, comuneros o partícipes sean contribuyentes de cada uno de dichos impuestos.

Los aspectos más destacados de este régimen son los siguientes:

### Entidades en régimen de atribución de rentas

#### Delimitación positiva

**Normativa:** Arts. 8.3 y 87 Ley IRPF. Véase también arts. 35.4 LGT, 6 LIS y 37 texto refundido Ley IRNR

**Tienen la consideración** de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas, entre otras:

- Las sociedades civiles que no tengan personalidad jurídica.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que no tienen objeto mercantil (a partir de 1 de enero de 2016).

Hasta el 1 de enero de 2016 se aplicaba el régimen de atribución de rentas del IRPF a todas las sociedades civiles. Sin embargo, a partir de dicha fecha las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil dejan de tributar por el indicado régimen y pasan a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades.



Como consecuencia de lo anterior, siguen tributando en el régimen de entidades en atribución de rentas del IRPF, en cuanto sus actividades son ajenas al ámbito mercantil, las siguientes sociedades civiles:

- Las que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras.
- Las de carácter profesional (sección segunda del Impuesto sobre Actividades Económicas).

**Importante:** *el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. La reforma no afecta a las comunidades de bienes ni demás entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, que siguen tributando como entidades en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la Ley del IRPF.*

*En relación a la LGT véase la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- Las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

- a. Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- b. Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.
- c. Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

**Nota:** véase al respecto la Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOE de 13 de febrero).

**Importante:** *las entidades No residentes que carecen de NIF consignarán en la casilla [1562] el Número de Identificación que tengan asignado las citadas entidades en el País de residencia y marcarán la casilla [1563] para indicar esta circunstancia.*

## Delimitación negativa

### Normativa: Art. 7 LIS

**No se incluyen** en el régimen especial de atribución de rentas, entre otras, las siguientes entidades:

- Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.
- Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.
- A partir de 1 de enero de 2016 las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Se entiende por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

A estos efectos la actividad de alquiler de inmuebles puede tener carácter mercantil, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en los artículos 27.2 de la Ley del IRPF y 5.1 la LIS, por lo que las sociedades civiles con personalidad jurídica cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

- **A partir del 1 de enero de 2022**, tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, en calidad de contribuyentes, las entidades en régimen de atribución de rentas que se definen a continuación por las rentas positivas que se indican.

a. Ha de tratarse de **entidades en atribución de rentas en las que:**

- una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15.bis de la LIS, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por 100 y
- sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta,

- b. Estas entidades en régimen de atribución de rentas tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, en calidad de contribuyente, **por las siguientes rentas positivas** que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:
- Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
  - Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El resto de las rentas entidades en régimen de atribución de rentas serán atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo establecido para este régimen en la Ley del IRPF, que se comenta en este mismo Capítulo 10 en los apartados siguientes.

## Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta

Normativa: Art. 89 Ley IRPF

### a) Regla general

**La determinación de la renta atribuible se realiza en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a la normativa del IRPF** aplicable a cada modalidad de renta según su origen o fuente, sin tener en cuenta las reducciones ni minoraciones que pudieran corresponder a dichas rentas. No obstante, las reducciones o minoraciones que correspondan podrán ser aplicadas por los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF.

En definitiva, la determinación de la renta atribuible, en función de su origen o fuente, se efectuará en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a los criterios que se explican a continuación:

### 1. Rendimientos de capital inmobiliario

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios para la obtención de los mismos, incluida la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este, sin que proceda aplicar:

- La [reducción del 60 por 100](#) sobre los rendimientos netos positivos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley del IRPF.
- La [reducción del 30 por 100](#) sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años, así como sobre los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único

período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales. Reducción contemplada en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF.

Serán los miembros personas físicas de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

## 2. Rendimientos de capital mobiliario

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles a que se refiere el artículo 26.1 de la Ley del IRPF.

En el caso de los rendimientos de capital mobiliario que van a la base imponible del ahorro, son gastos deducibles los de administración y depósito de valores negociables. Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos.

En ningún caso la entidad de régimen de atribución podrá aplicar la reducción del 30 por 100 contemplada en el artículo 26.2 de la Ley del IRPF para los rendimientos netos previstos en el artículo 25.4 de la citada Ley (rendimientos de capital mobiliario a integrar en la base imponible general) que tengan un período de generación superior a dos años o sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración esta reducción.

En función de la naturaleza del rendimiento del capital mobiliario atribuido, el contribuyente deberá integrarlo en su declaración de la siguiente forma:

- a. **En la base imponible general** los [rendimientos previstos en el artículo 25.4 de la Ley del IRPF](#) bajo la denominación "otros rendimientos del capital mobiliario", así como los derivados de la [cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley del IRPF](#) que procedan de entidades vinculadas con el mismo.
- b. **En la base imponible del ahorro** los rendimientos previstos en los apartados 1, 2, y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF (rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez y los procedentes de rentas derivadas de la imposición de capitales). El comentario de estos [rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro](#) se contiene en el Capítulo 5.

## 3. Rendimientos de actividades económicas

La determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad, sin que para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de sus miembros pueda aplicar la [reducción del 30 por 100](#) sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados

reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF .

Las [reducciones por el ejercicio de actividades económicas del artículo 32.2](#) de la Ley del IRPF y [por inicio de una nueva actividad del artículo 32.3](#) de la Ley del IRPF no son aplicables por entidades en régimen de atribución de rentas para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas. Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

Los gastos propios de cada uno de los comuneros, socios o partícipes que, por no haberse pactado su pago con cargo a la entidad en régimen de atribución de renta, sean satisfechos por cada uno de ellos tendrán el carácter de deducibles para ellos, siempre que exista la debida correlación con la obtención de los ingresos. La deducibilidad de estos gastos se efectuará por el comunero, socio o partícipe que los haya satisfecho minorando el rendimiento a él atribuido por la entidad.

Los requisitos para la aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas del método de [estimación directa](#), tanto en la modalidad normal como en la simplificada, y del método estimación objetiva tanto de [actividades agrícolas, ganaderas y forestales](#) como de las [restantes actividades](#) pueden consultarse, respectivamente, en los Capítulos 7, 9 y 8 de este Manual.

## 4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

La determinación de la renta atribuible se efectuará con arreglo a las normas del IRPF.

En función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida derive o no de la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en su declaración de la siguiente forma:

- a. **En la base imponible general** las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.
- b. **En la base imponible del ahorro** las ganancias y pérdidas patrimoniales que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que sea su periodo de generación.

En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la entidad respecto de cada socio, heredero, comunero o partícipe, atendiendo a su participación en la titularidad del elemento patrimonial o del derecho real sobre el mismo, por diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión, aplicándose, en su caso, la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF únicamente sobre las ganancias patrimoniales correspondientes a aquellos socios, herederos, comuneros o partícipes que hubiesen adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, lo que exige la comunicación por parte de estos de la información necesaria para aplicar el nuevo límite de 400.000 euros que establece la citada disposición transitoria novena (límite que es individual).

Las especialidades relativas a la aplicación de los [coeficientes reductores](#) a las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes del 31 de diciembre 1994, se comentan en el Capítulo 11.

**Importante:** para el cálculo de la renta procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, que deba atribuirse a los miembros de estas entidades, que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, no resultarán de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

## 5. Imputación de rentas inmobiliarias

La determinación de la renta atribuible se efectuará conforme a las normas del IRPF que resulten aplicables a cada concepto incluido en esta categoría de rentas. Estas normas se han comentado anteriormente en este mismo Capítulo en el apartado correspondiente al "[Régimen de imputación de rentas inmobiliarias](#)".

## 6. Retenciones e ingresos a cuenta

**Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la entidad** en régimen de atribución de rentas y **las bases de las deducciones correspondientes** a la entidad se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

### b) Reglas especiales

- **La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades**, en los supuestos en que **todos** los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.
- **La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente** se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo ([BOE](#) de 12 de marzo).
- **Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o



participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

### ***Supuesto especial: rentas negativas de fuente extranjera***

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera procedente de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes conforme vayan obteniéndose rentas positivas del mismo país y fuente.

## **Calificación de la renta atribuida y criterios de atribución**

### **Normativa: Art. 88 Ley IRPF**

Las rentas obtenidas por las entidades incluidas en este régimen que deban atribuirse a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. En los casos en que uno de los socios, comuneros o partícipes se limite a realizar una aportación de capital, los rendimientos atribuidos a éste tendrán la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario como consecuencia de la cesión de capital.

Las rentas se atribuirán anualmente a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

En el caso de las comunidades de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 393 del Código Civil, la distribución a los comuneros tanto en los beneficios como en las cargas, será proporcional a sus respectivas cuotas. Presumiéndose iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad.

No obstante, en el caso de las comunidades de propietarios las ganancias o rendimientos se atribuirán a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio, en cuanto, conforme al artículo 3 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, este es el módulo para determinar la participación de cada propietario en las cargas y beneficios por razón de la comunidad, salvo que en los estatutos de la misma se dispusiese otro reparto.

## **Declaración de las rentas atribuidas**

Las rentas atribuidas deben declararse en la rúbrica que corresponda del apartado "E" de la declaración, identificando previamente el contribuyente que tiene la condición de socio, comunero o partícipe de la entidad, el NIF de la misma o, si carece de este, el Número de Identificación que tengan asignado la entidad en el país de residencia y su porcentaje de participación.

Tratándose de atribución de rendimientos del capital inmobiliario, también deberá cumplimentarse el epígrafe "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas", en el que se incluirán los datos de identificación del inmueble y del socio comunero o partícipe solicitados en el mismo.



## ***Supuesto especial: existencia de imputación de rentas inmobiliarias***

En el supuesto de que existan imputaciones de rentas inmobiliarias por el hecho de que el inmueble haya estado a disposición de la entidad en régimen de atribución de rentas durante la totalidad o parte del año, bien por haber estado arrendado el inmueble solo durante parte del año, bien por haberse procedido a su transmisión a lo largo del año, la imputación de rentas inmobiliarias deberá declararse en el apartado "C" de la declaración.

## **Obligaciones tributarias de las entidades en régimen de atribución de rentas**

### **1. Obligaciones de información**

**Normativa:** Arts. 90 Ley IRPF y 70 Reglamento IRPF. Véase también Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE de 29 de octubre)

**Las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales** deberán presentar entre el 1 y el 31 de enero de cada año una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

- a. **Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros**, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de miembros no residentes en territorio español, deberá identificarse a quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En el supuesto de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar a los miembros de la entidad contribuyentes por el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, así como a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho impuesto.

- b. **Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible** a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

- Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.
- Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.
- Identificación, en su caso, de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las mismas, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

- c. **Base de las deducciones** a las que tenga derecho la entidad.

d. **Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados** por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e. **Importe neto de la cifra de negocios** de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto.

Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio; la Norma de elaboración contable 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), así como el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio).

La obligación de presentar la declaración informativa anual deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad de acuerdo con lo previsto en la normativa general tributaria, o por sus miembros contribuyentes por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de entidades constituidas en el extranjero.

**Importante:** las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración, la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores. Dado que la presentación de la declaración se realiza en el mes de enero de cada año, la citada notificación se efectuará durante el mes de febrero.

## 2. Otras obligaciones tributarias

Aunque las entidades en régimen de atribución de rentas no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, deben cumplir determinadas obligaciones o deberes tributarios derivados de la aplicación del procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el supuesto de que realicen actividades económicas. Por su parte, los miembros de las citadas entidades también están obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones o deberes tributarios, al margen de los correspondientes a la entidad.

Por lo que a la gestión del IRPF respecta, las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros se distribuyen de la forma siguiente:

### a. Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:

- Presentación de declaraciones censales.
- Llevanza de la contabilidad y/o libros registros de la actividad.
- Emisión de facturas.
- Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta.
- Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta.
- Obligaciones de suministro de información.

**b. Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:**

- Presentación de declaración censal.
- Realización de pagos fraccionados.
- Declaración de la renta atribuida.

## Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas

---

Normativa: Arts. 43 a 47 LIS

### Ámbito de aplicación

El régimen especial de imputación de rentas es aplicable a las siguientes entidades:

- **Agrupaciones de Interés Económico Españolas** reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- **Agrupaciones Europeas de Interés Económico** reguladas por el Reglamento CEE/2137/1985, de 25 de julio, del Consejo.
- **Uniones Temporales de Empresas** reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que estén inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda.

### Contenido del régimen especial

Las especialidades de este régimen especial de imputación fiscal son las siguientes:

**a.** Las entidades a las que resulta aplicable este régimen están sujetas Impuesto sobre Sociedades, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

**b.** La imputación a los socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo comprende los siguientes conceptos:

- Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de la LIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a los socios no serán deducibles por la entidad.
- La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS, no haya sido aplicada por la entidad en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del IRPF.

- Las bases imponibles, positivas (minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la LIS) o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.
- Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, según que el socio sea contribuyente, respectivamente, de los citados impuestos.
- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de la LIS se añadirá, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico.

**c.** Las imputaciones de los conceptos anteriormente comentados se efectuarán de acuerdo con los siguientes criterios:

- Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.
- En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del IRPF en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años.

**d.** Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades. Su importe no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

**e.** En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de estas entidades, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Además, en el caso de participaciones en Uniones Temporales de Empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

Por su parte, en el caso de Agrupaciones de Interés Económico cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.

# Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

## Normativa: Art. 91 Ley IRPF

El régimen de transparencia fiscal internacional supone la imputación a una persona o entidad residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente que resida en el extranjero cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que se hubiera producido en territorio español, imputación que se produce aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

## Ámbito de aplicación

### Delimitación positiva

#### Normativa: Art. 91.1 Ley IRPF

Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno, **los contribuyentes del IRPF deberán incluir en la base imponible general de la renta del período impositivo**, como un componente más independiente y autónomo de la misma, la **renta positiva obtenida por una entidad no residente** en territorio español, en cuanto que dicha renta pertenezca a alguna de las clases se detallan en el apartado siguiente y concurren las siguientes circunstancias en cuanto al grado de participación y al nivel de tributación de la entidad no residente:

#### a. Grado de participación en la entidad no residente

La participación del contribuyente en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última, **debe ser igual o superior al 50 por 100**.

A estos efectos la participación del contribuyente puede ser **directamente** en la entidad no residente o bien **indirectamente** a través de otra u otras entidades no residentes.

Dicho grado de participación puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el artículo 18 de la LIS, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive.

**Precisión:** a efectos de determinar si la participación de todos ellos es igual o superior al 50 por 100, junto a la participación del contribuyente debe tenerse en cuenta únicamente la del cónyuge o los familiares que sean contribuyentes por IRPF, excluyéndose en consecuencia para dicho cómputo la participación de los no residentes.

#### b. Nivel de tributación de la entidad no residente participada

**El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho** por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse, **debe ser inferior al 75 por 100 de la tributación que correspondería** a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español.

## **Delimitación negativa: entidades no residentes en territorio español excluidas del régimen de transparencia fiscal internacional**

### **Normativa: Art. 91.14 Ley IRPF**

La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional no es de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas.

Tampoco es de aplicación cuando se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

*Por tanto, para la aplicación de este régimen de imputación la entidad no residente en territorio español no puede ser residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, o siendo residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el contribuyente no puede acreditar que realiza actividades económicas o se trata de una institución de inversión colectiva regulada por la Directiva 2009/65/CE.*

## **Contenido del régimen especial y momento de la imputación**

### **Rentas susceptibles de imputación**

Hay que distinguir entre:

- **Rentas obtenidas de entidades que no desarrollen actividades económicas**

#### **Normativa: Art. 91.2 Ley IRPF**

Los contribuyentes imputarán la **renta total** obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. Es decir, cuando se considere que estas entidades no desarrollan actividades económicas.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.



No obstante, lo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

## • Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas

### Normativa: Art. 91.3 Ley IRPF

Como regla general y con las matizaciones contenidas en el artículo 91.3 de la Ley del IRPF, el socio residente cuando no sea imputable la renta total obtenida conforme a lo señalado en el apartado anterior tiene la obligación de imputar en la parte general de la base imponible únicamente la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

- a. **Titularidad de bienes inmuebles**, rústicos y urbanos, **o de derechos reales que recaigan sobre estos**, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a otras entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- b. **Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios**, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en la normativa del IRPF, salvo las que proceda de los siguientes activos financieros:
  - Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
  - Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
  - Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
  - Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).
- c. **Operaciones de capitalización y seguro**, que tengan como beneficiario a la propia entidad.
- d. **Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas**, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.4 de la Ley del IRPF.



No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IRPF

- e. **Transmisión de los bienes y derechos** referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- f. **Instrumentos financieros derivados**, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- g. **Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras** salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).
- h. **Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas**, en el sentido del artículo 18 de la LIS, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- i. **Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios**, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación **realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas**, en los términos del artículo 18 de la LIS, residentes en territorio español, **en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles** en dichas personas o entidades residentes.

## Rentas no susceptibles de imputación

### Normativa: Art. 91.3.i), 4, 5 y 9 Ley IRPF

Sin perjuicio de lo comentado anteriormente, no son susceptibles de imputación las siguientes rentas:

- Las rentas positivas correspondientes a ingresos derivados de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, cuando al menos dos tercios de los ingresos correspondientes a las mismas se hayan realizado con personas o entidades no vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS.
- Las rentas positivas a que se refiere el apartado anterior "[Rentas susceptibles de imputación](#)" cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente.

No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado anterior sin perjuicio de que, asimismo, sean tomadas en consideración a efectos de determinar que la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente.

- El importe del impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.
- Los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada.

En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

**Importante:** una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

## Determinación del importe de la renta positiva a imputar y momento en que debe efectuarse la imputación

### Determinación del importe de la renta positiva a imputar

**Normativa:** Art. 91.7, 10 y 12.c) Ley IRPF

- **Importe de la renta positiva**

El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

- **Imputación**

Una vez determinado el importe de la renta positiva, la imputación se efectuará en la base imponible general en proporción a la participación de la persona física residente en los resultados de la entidad no residente y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

En caso de que el contribuyente participe indirectamente en la entidad residente a través de otra u otras entidades no residentes, el importe de la renta positiva a imputar será el correspondiente a la participación indirecta.

- **Límite**

En ningún caso, se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

### Periodo impositivo en el que debe realizarse la imputación

**Normativa:** Art. 91.6 Ley IRPF

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

## Medidas para evitar la doble imposición

### Deducción de la cuota líquida del IRPF

#### Normativa: Art. 91.9 Ley IRPF

Será deducible de la cuota líquida del IRPF el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción podrá practicarse, aun cuando los impuestos o gravámenes correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en que se realizó la inclusión, sin que su importe pueda exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

El importe que, con arreglo a lo anteriormente indicado, resulte deducible deberá hacerse constar en la casilla **[0589]** de la declaración.

**Recuerde:** no se integran en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada y que una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

### Transmisión de su participación por el contribuyente

#### Normativa: Art. 91.10 Ley IRPF

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la Ley prevé la aplicación de reglas valorativas específicas análogas a las utilizables en el caso de transmisión de participaciones de sociedades que tributaron como patrimoniales [artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente a 31 de diciembre de 2006], con la salvedad de que los beneficios sociales imputados y no distribuidos a que se refiere la Ley en el supuesto de sociedades patrimoniales deben entenderse sustituidos en este supuesto por las rentas positivas imputadas en la base imponible.

De acuerdo con lo anterior, de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de

transmisión de aquellas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado por:

(+) El precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

(+) El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad no residente durante los períodos impositivos en los que el contribuyente hubiese incluido en su base imponible rentas positivas por su participación en ella.

Por su parte el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor neto contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior.

## Supuesto especial: entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

### Normativa: Art. 91.12 Ley IRPF

Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

- Que la tributación de la entidad no residente por las rentas objeto de inclusión es inferior al 75 por 100 del importe que hubiese correspondido a esas mismas rentas aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades español.
- Que la entidad es productora de las rentas enumeradas en las letras a), b), c), d), e), f) y g), h) e i) de la rúbrica "Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas" dentro del apartado "[Contenido del régimen y momento de la imputación](#)", por lo que las mismas deben entenderse como imputables.
- Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Véase al respecto la definición de jurisdicción no cooperativa que recoge la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que se comenta en la "[Relación de países y territorios de jurisdicción no cooperativa](#)" dentro del apartado dedicado a la "Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como de jurisdicción no cooperativa" en este Capítulo.

## Obligaciones formales específicas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

### **Normativa: Art. 91.11 Ley IRPF. Véase también orden de aprobación del modelo del IRPF**

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración por el IRPF los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

- a. Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b. Relación de administradores de su domicilio fiscal.
- c. El balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
- d. Importe de las rentas positivas que deban ser objeto de imputación en la base imponible.
- e. Justificación, en su caso, de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación.

Esta información que debe acompañar a la declaración del IRPF se puede presentar a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria accediendo al trámite de aportación de documentación complementaria correspondiente a la declaración.

El registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se encuentra regulado en Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crea la Sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

También podrán presentarse en el registro presencial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Todo ello se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que establece que los documentos que los interesados dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas podrán presentarse:

- a. En el registro electrónico de la Administración u Organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de cualquiera de los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1.
- b. En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- c. En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- d. En las oficinas de asistencia en materia de registros.
- e. En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

# Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

---

Normativa: Arts. 92 Ley IRPF y 107 Reglamento IRPF

## Concepto y ámbito de aplicación

Normativa: Art. 92.1 y 2 Ley IRPF

Las cantidades percibidas directamente por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, tal y como se ha comentado en el Capítulo 5, incluso cuando dichas cantidades sean satisfechas por la persona o entidad a la que el contribuyente presta sus servicios.

Sin embargo, cuando dichas retribuciones se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, surge el **régimen especial de imputación de rentas por la cesión del derecho de imagen** en cuya virtud el cedente de tales derechos debe imputar las rentas en la parte general de su base imponible del IRPF.

Para que resulte aplicable el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, deben cumplirse todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- a. Que el contribuyente titular del derecho de imagen hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, denominada primera cesionaria.

A estos efectos, resulta indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.

- b. Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad, residente o no residente, en el ámbito de una relación laboral.
- c. Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 18 de la LIS, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, denominada segunda o última cesionaria.
- d. Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular del derecho de imagen sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral y que ha obtenido la cesión de los derechos de imagen.

## Contenido del régimen especial y momento de la imputación

### Cantidad a imputar

#### Normativa: Art. 92.4 Ley IRPF

La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la segunda cesionaria por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta realizado por la segunda cesionaria sobre la cuantía total satisfecha a la primera cesionaria no residente y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física de la primera cesionaria como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, siempre que dicha prestación se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuere contribuyente por el IRPF.

El porcentaje para determinar el ingreso a cuenta ha sido del 19 por 100 en 2023 (art. 107 Reglamento IRPF).

La imputación de la cantidad que corresponda se hará constar en la casilla **[0274]** del apartado "E" de la declaración.

### Periodo impositivo en el que debe realizarse la imputación

#### Normativa: Art. 92.5 Ley IRPF

La imputación se realizará por el contribuyente en el período que corresponda a la fecha en que la entidad empleadora (segunda o última cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la imputación deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la segunda cesionaria.

## Medidas para evitar la doble imposición

#### Normativa: Art. 92.4 Ley IRPF

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del IRPF correspondiente al contribuyente que efectúa la imputación de las rentas las siguientes cantidades:

- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.



- b. El IRPF o el Impuesto sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- c. El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.
- d. El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- e. El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa.

Véase al respecto la definición de jurisdicción no cooperativa que recoge la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que se comenta en la "[Relación de países y territorios de jurisdicción no cooperativa](#)" dentro del apartado dedicado a la "Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como de jurisdicción no cooperativa" en este Capítulo.

El importe correspondiente a los impuestos que, con arreglo a lo anteriormente especificado, resulten deducibles minorarán la cuota líquida total, para lo que deberán hacerse constar en la casilla **[0590]** del apartado "M" de la declaración.

## Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

### Normativa: Art. 92.6 de la Ley IRPF

El régimen de imputación que se comenta en este apartado se complementa con las medidas establecidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas.

A tal efecto, no se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, distribuidos por esta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el contribuyente titular de los derechos de imagen como consecuencia del régimen de imputación.

En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria que, en aplicación de lo anteriormente expuesto, no hayan sido integrados en la base imponible de los socios, no darán derecho a estos a la deducción por doble imposición internacional.

**Importante:** una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

## Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

Normativa: Art. 93 Ley IRPF

[El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español](#) se comenta en el Capítulo 2.

## Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

Normativa: Art. 95 y disposición transitoria octava Ley IRPF

La Ley del IRPF dedica una sección (la Sección 6ª) de su Título X y dos artículos (el 94 y 95) a la tributación correspondiente a los socios o partícipes de las siguientes instituciones de inversión colectiva:

- Las reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Conforme al artículo 1 de la Ley 35/2003 de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva:

1. Son Instituciones de Inversión Colectiva (IIC, en adelante) aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.

Aquellas actividades cuyo objeto sea distinto del descrito en el párrafo anterior no tendrán el carácter de inversión colectiva. Asimismo, aquellas entidades que no satisfagan los requisitos establecidos en esta ley no podrán constituirse como IIC.

2. Las IIC revestirán la forma de sociedad de inversión o fondo de inversión.

3. Las IIC podrán ser de carácter financiero o no financiero, en los términos establecidos en el título III de esta ley.

- Las reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, distintas de las anteriores, que estén constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España y
- Las constituidas en países o territorios considerados como jurisdicción no cooperativa.

La tributación correspondiente a los socios o partícipes de las dos primeras instituciones de inversión colectiva se regula en el artículo 94 de la Ley del IRPF y no presenta diferencias de tratamiento respecto a la renta objeto de imputación a los socios o partícipes, aplicándose la normativa del IRPF que corresponde a cada modalidad de renta según su origen o fuente, salvo algunas especialidades para los fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas y en la aplicación del régimen de diferimiento por reinversión en las SICAV cuyo comentario se incluye en el capítulo correspondiente de este Manual.

A diferencia de los incentivos fiscales que se establecen para la inversión en las instituciones de inversión colectiva anteriores (régimen de diferimiento fiscal), para la tributación correspondiente a los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como jurisdicción no cooperativa se establece un régimen fiscal especial en el artículo 95 de la Ley del IRPF que pretende lo contrario, desincentivar a los contribuyentes que decidan invertir en este tipo de instituciones de inversión colectiva.

Este régimen fiscal especial de imputación es el siguiente:

## Renta imputable

El régimen de imputación de rentas que regula el artículo 95 resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa debiendo distinguirse:

### Cuando no exista transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva

Conforme a este régimen los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa deben imputar cada año, aunque no se haya producido la transmisión o reembolso, en la parte general de la base imponible **la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de**

**adquisición al inicio del citado período.** A estos efectos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

Esta renta se califica como imputación de renta (no como ganancia patrimonial) y debe integrarse en la base imponible general del IRPF en cada periodo impositivo.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición de la acción o participación.

Por su parte, los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

## **Cuando exista transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva**

En estos casos, una vez calculado el valor de adquisición conforme a lo indicado en el apartado anterior, la renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en el artículo 37.1.c) de la Ley del IRPF que se comenta en el apartado "[Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003](#)" dentro de las normas específicas de valoración para determinar el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales del Capítulo 11 de este Manual.

**Recuerde:** no se aplica a la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como de jurisdicción no cooperativa el régimen especial de diferimiento de la tributación previsto en el artículo 94 de la Ley del IRPF.

## **Régimen transitorio**

**Normativa:** Disposición transitoria octava Ley IRPF

### **Participaciones y acciones adquiridas antes del 1 de enero de 1999**

A efectos de calcular el exceso del valor liquidativo, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a día 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en dicho ejercicio se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

### **Beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999**

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros

beneficios ganados.

### Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde marzo de 1998 de una participación en una institución de inversión colectiva, constituida en un país calificado reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa, cuyo valor de adquisición fue el equivalente a 12.020 euros.

El valor liquidativo de dicha participación a 31-12-2023 es de 31.800 euros.

Determinar la renta imputable al ejercicio 2023, sabiendo que el valor liquidativo de la participación a 01-01-1999 ascendía al equivalente a 12.500 euros y que las rentas imputadas en los ejercicios 1999 a 2022 ascendieron a 16.200 euros.

### Solución:

Imputación de rentas correspondientes al ejercicio 2023:

- Valor liquidativo a 31-12-2023: 31.800
- Valor de adquisición a 01-01-2023: 28.700 [\(1\)](#)
- Renta imputable  $(31.800 - 28.700) = 3.100$

### Nota al ejemplo:

(1) La determinación del valor de adquisición al inicio del periodo impositivo se efectúa partiendo del valor liquidativo a 01-01-1999 (12.500 euros) y sumando a dicho importe las imputaciones de renta realizadas en los ejercicios 1999 a 2022 (16.200). Así pues:  $12.500 + 16.200 = 28.700$ . [\(Volver\)](#)

## Relación de países y territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

### Definición de jurisdicción no cooperativa

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal ([BOE](#) de 30 de noviembre), tras la modificación introducida por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego ([BOE](#) de 10 de julio), contiene la definición de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas que sustituye a la de paraíso fiscal, de baja o nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

Respecto de la definición de jurisdicciones no cooperativas sus apartados 1 y 2 establecen:

1. *Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.*

2. *La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:*

a. *En materia de transparencia fiscal:*

1. *La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.*
2. *El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.*
3. *El resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*
4. *El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.*

*A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

b. *Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.*

c. *La existencia de baja o nula tributación.*

*Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.*

*Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo, los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.*

3. *La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.*



**Atención:** todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa que establece la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021.

## Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio

La disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establece que en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

Pues bien, aunque se ha aprobado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE de 10 de febrero), que actualiza la lista de países y territorios que figuran en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, la misma no es aplicable en el IRPF hasta el ejercicio 2024 por lo que durante este ejercicio 2023 siguen teniendo la consideración de jurisdicción no cooperativa los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

En cuanto al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, señalar que el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero incorporó, con efectos desde 2 de febrero de 2003, una disposición según la cual dejarán de tener la consideración de jurisdicción no cooperativa aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

En base a los párrafos anteriores han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

**Atención:** no obstante, téngase en cuenta que la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE de 10 de febrero) actualiza la lista de países y territorios que figuran en el Real Decreto





*1080/1991, de 5 de julio, incorporando a: Barbados, Guam, Palaos, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business).*

*Esta nueva relación será aplicable en el IRPF en el ejercicio 2024.*

**(1) Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE de 13 de julio, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE de 1 de febrero**

1. Principado de Andorra [\(7\)](#)
2. Antillas Neerlandesas [\(6\)](#)
3. Aruba [\(6\)](#)
4. Emirato del Estado de Bahréin
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre [\(14\)](#)
7. Emiratos Árabes Unidos [\(2\)](#)
8. Gibraltar
9. Hong-Kong [\(12\)](#)
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas [\(9\)](#)
13. Barbados [\(11\)](#)
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica [\(3\)](#)
22. República de Malta [\(4\)](#)
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago [\(5\)](#)
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán [\(15\)](#)

- 45. República de Panamá [\(8\)](#)
- 46. República de San Marino [\(10\)](#)
- 47. República de Seychelles
- 48. República de Singapur [\(13\)](#)

#### Notas a la lista:

- (1) El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. [\(Volver\)](#)
- (2) Con efectos desde 02-04-2007, fecha de entrada en vigor de los respectivos convenios para evitar la doble imposición ([BOE 23-01-2007](#)), los Emiratos Árabes Unidos dejan de ser considerados paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (3) Con efectos desde 16-05-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición ([BOE 12-05-2009](#)), Jamaica deja de ser considerada paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (4) Con efectos desde 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición ([BOE 07-09-2006](#)), Malta deja de ser considerada paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (5) Con efectos desde 28-12-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición ([BOE 08-12-2009](#)), la Republica de Trinidad y Tobago deja de ser considerada paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (6) Con efectos desde 27-01-2010, fecha de entrada en vigor de los respectivos acuerdos de intercambio de información ([BOE 24-11-2009](#)), Antillas Neerlandesas y Aruba dejan de ser considerados paraísos fiscales. Las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales el 10-11-2010. A partir de esa fecha San Martín y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao le es aplicable el Acuerdo firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (7) Con efectos desde 10-02-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información en materia tributaria ([BOE 23-11-2010](#)), el Principado de Andorra dejó de ser considerado paraíso fiscal. El 07-12-2015 se ha publicado en el [BOE](#) el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho «Ad Referéndum» en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015, que entra en vigor el 26 de febrero de 2016. [\(Volver\)](#)
- (8) Con efectos desde 25-07-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE 04-07-2011](#)), Republica de Panamá deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (9) Con efectos desde 17-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información ([BOE 15-07-2011](#)), Las Bahamas deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (10) Con efectos desde 02-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información ([BOE 06-06-2011](#)), Republica de San Marino deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (11) Con efectos desde 14-10-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE 14-09-2011](#)), Barbados deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (12) Con efectos desde 01-04-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE del 14-04-2012](#)), Hong Kong (China) deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (13) Con efectos desde 01-01-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE 11-01-2012](#)), la Republica de Singapur deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (14) Con efectos desde 28-05-2014, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE 26-05-2014](#)), la República de Chipre deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)
- (15) Con efectos desde 19-9-2015, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición ([BOE 08-09-2015](#)), el Sultanato de Omán deja de ser considerado paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)

## Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Normativa: Art. 95 bis Ley IRPF

El régimen fiscal especial denominado "[Ganancias patrimoniales por cambio de residencia](#)" es aplicable a determinados contribuyentes del IRPF, titulares de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad, que pierdan su condición por cambio de residencia se comenta en el Capítulo 11.

## Caso práctico

La comunidad de bienes "X", cuyo NIF es E28000000, está formada por dos comuneros, cada uno de los cuales tiene un porcentaje de participación del 50 por 100. El comunero "Y" es contribuyente por el NIF y el comunero "Z" es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. La comunidad de bienes ha obtenido en el ejercicio 2023 las siguientes rentas:

- 12.200 euros procedentes del arrendamiento durante todo el año de una vivienda a un matrimonio. Dicho inmueble fue adquirido por la entidad en el año 2000, ascendiendo el coste de adquisición satisfecho por la misma a 250.000 euros. La referencia catastral del inmueble es 0052807VK4724A0003KI. El valor catastral del inmueble en el ejercicio 2023 fue de 58.500 euros, de los que el 40 por 100 corresponden al valor del suelo.

Los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio 2023 por la entidad en relación con el inmueble han sido los siguientes:

- Recibo comunidad: 1.100 euros.
- Recibo IBI: 360 euros.
- Intereses derivados de la financiación del inmueble: 1.300 euros.
- 1.200 euros, en concepto de intereses derivados de una imposición a plazo fijo de dos años y un día. La liquidación de los citados intereses se produjo, al vencimiento del plazo, el día 2 de octubre de 2023 .
- 1.800 euros, en concepto de dividendos procedente de acciones de una entidad residente en territorio español. Los gastos de administración y depósito de las acciones han ascendido a 10 euros.
- La comunidad de bienes ejerce una actividad económica empresarial cuyo rendimiento neto se determina en el método de estimación directa, modalidad normal. De acuerdo con los datos y registros contables de la entidad, los ingresos del ejercicio han ascendido a 50.000 euros, siendo los gastos deducibles, incluidas las amortizaciones fiscalmente computables, de 20.000 euros.
- El día 10 de enero de 2023 ha vendido en bolsa por 150.000 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un paquete de acciones adquirido el 1 de octubre de 1999 por 100.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición satisfechos por la entidad.
- El día 15 de noviembre de 2023 ha vendido por 150.000,00 euros, descontados los gastos y tributos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un inmueble no afecto a la actividad económica adquirido el día 1 de octubre de 2001 por un importe equivalente a 100.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por la entidad. La referencia catastral del inmueble es

9872023VH5797S0001WX y su valor catastral, que no ha sido objeto de revisión desde 2011, asciende en el ejercicio 2023 a un importe de 30.500 euros. El inmueble ha estado desocupado desde su adquisición.

- El importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad ascendieron a: 570 euros (228 efectuados sobre los intereses y 342 euros sobre los dividendos).

Determinar la renta atribuible por la entidad a cada uno de sus miembros y los importes que cada uno de ellos debe incluir en la declaración anual correspondiente a su imposición personal.

## Solución:

### 1. Determinación por la entidad de la renta atribuible a cada comunero según las normas del IRPF:

#### 1.1. Rendimientos del capital inmobiliario:

- Ingresos íntegros: 12.200
- Gastos deducibles:
  - Recibo comunidad: 1.100
  - Recibo IBI: 360
  - Intereses financiación inmueble: 1.300
  - Amortización inmueble  $3\% \text{ s}/(60\% \times 250.000,00) = 4.500$

**Total gastos deducibles: 7.260,00**

- Rendimiento neto  $(12.200 - 7.260) = 4.940$
- Rendimiento atribuible a cada comunero  $(50\% \text{ s}/4.940) = 2.470$

#### 1.2. Rendimientos del capital mobiliario:

- Rendimiento neto dividendos  $(1.800 - 10) = 1.790$
- Rendimiento atribuible a cada comunero  $(50\% \text{ s}/1.790) = 895$
- Rendimiento neto intereses: 1.200
- Rendimiento atribuible a cada comunero  $(50\% \text{ s}/ 1.200) = 600$

#### 1.3. Rendimientos de actividad económica:

- Ingresos íntegros: 50.000
- Gastos deducibles, incluidas amortizaciones: 20.000
- Rendimiento neto  $(50.000 - 20.000) = 30.000$
- Rendimiento atribuible a cada comunero  $(50\% \text{ s}/ 30.000) = 15.000$

#### 1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta acciones):

- Valor de transmisión: 150.000
- Valor adquisición: 100.000
- Ganancia patrimonial  $(150.000 - 100.000) = 50.000$
- Renta atribuible al comunero "Y"  $(50\% \text{ s}/50.000) = 25.000$
- Renta atribuible al comunero "Z"  $(50\% \text{ s}/50.000) = 25.000$

**1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta inmueble):**

- Valor de transmisión: 150.000
- Valor adquisición: 100.000
- Ganancia patrimonial  $(150.000 - 100.000) = 50.000$
- Renta atribuible al comunero "Y"  $(50\% \text{ s/} 50.000) = 25.000$
- Renta atribuible al comunero "Z"  $(50\% \text{ s/} 50.000) = 25.000$

**1.6. Renta inmobiliaria imputada (inmueble desocupado):**

- Renta atribuible  $(2\% \text{ s/} 30.500) \times (317 \div 365) = 529,78$
- Renta atribuible a cada comunero  $(50\% \text{ s/} 529,78) = 264,89$

**1.7. Retenciones e ingresos a cuenta:**

- Atribuibles a cada uno de los comuneros  $(50\% \text{ s/} 570) = 285$

**2. Declaración de la renta atribuida por el comunero "Y" contribuyente del IRPF:****2.1. Rendimiento del capital inmobiliario:**

- Rendimiento neto atribuido: 2.470
- Reducción arrendamiento vivienda  $(60\% \text{ s/} 2.470) = 1.482$
- Rendimiento neto computable  $(2.470 - 1.482) = 988$

**2.2. Rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro:**

- Dividendos
- Importe íntegro: 900
- Gastos deducibles imputables: 5
- Intereses:
  - Rendimiento neto atribuido: 600

**Total rendimiento neto computable del capital mobiliario**  $(900 + 600 - 5) = 1.495$

**2.3. Rendimiento actividades económicas:**

- Rendimiento neto atribuido: 15.000

**2.4. Ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro: [\(1\)](#)**

- Renta imputable  $(25.000 + 25.000) = 50.000$

**2.5. Renta inmobiliaria imputada:**

- Importe atribuido: 264,89

**Nota al ejemplo:**

(1) Al tratarse en ambos casos de ganancias obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales (venta de acciones e inmueble) su importe se integra en la base imponible del ahorro. Con relación a las ganancias y pérdidas que integran la base imponible del ahorro véase el [Capítulo 11](#). [\(Volver\)](#)



## Glosario de abreviaturas

1. Art.: Artículo
2. Arts.: Artículos
3. BOE: Boletín Oficial del Estado
4. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
5. IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles
6. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
7. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
8. IS: Impuesto sobre Sociedades
9. LGT: Ley General Tributaria
10. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
11. NIF: Número de Identificación Fiscal
12. ROJ: Repertorio Oficial de Jurisprudencia
13. núm.: número

Documento generado con fecha 29/Octubre/2024 en la dirección web  
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /  
Manual práctico de Renta 2023.

