

Expansión

Contenidos:



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

GUÍA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS 2019

Para empresarios, profesionales, autónomos y particulares

ENTREGAS ▶

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

7

Imputación, atribución de rentas y otros regímenes especiales

La Ley de IRPF (LIRPF) contempla una serie de supuestos en los que el contribuyente, pese a no recibir ingresos monetarios, sí obtiene una renta a efectos del impuesto. Las imputaciones de renta, también denominadas rentas presuntas, junto a los rendimientos (trabajo, capital y actividades económicas) y las ganancias y pérdidas patrimoniales, constituyen el tercer componente de la renta total del contribuyente sometida a tributación.

A continuación se comentan las distintas categorías de imputaciones de renta contenidas en la Ley del IRPF:

1

Imputación de rentas inmobiliarias (art. 85 LIRPF)

El artículo 85 de la LIRPF regula la imputación de rentas inmobiliarias a los titulares de inmuebles improductivos, siempre que concurren determinadas circunstancias. Estas rentas son aquéllas por las que el contribuyente tendrá que incluir en la base imponible de su IRPF por el hecho de ser propietario o titular de un derecho real de disfrute o aprovechamiento por turnos de un bien inmueble. Se trata por tanto de supuestos en los que, a pesar de no percibir ningún ingreso, el contribuyente tiene plena disponibilidad sobre el inmueble



del que puede hacer uso para el cumplimiento de sus propios fines particulares, pudiéndose entender que nos encontramos ante una ficción legal de obtención de renta.

1.1. Bienes inmuebles generadores de imputaciones de renta

Las rentas inmobiliarias presuntas son generadas por 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, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

Por tanto, **no generarán imputación de renta presunta** los siguientes bienes:

- Bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas. Se entiende por bienes inmuebles afectos a actividades económicas aquellos donde el contribuyente desarrolla una actividad económica, los bienes destinados a los servicios económicos o socioculturales (excluyendo los bienes de esparcimiento y recreo) y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (artículo 29 de la LIRPF).
- Bienes rústicos con construcciones que sean indispensables para llevar a cabo tareas de explotación agrícolas, forestales o ganaderas.

GUÍA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS 2019

- Bienes inmuebles sujetos a actividades generadoras de rendimientos del capital, como son el arrendamiento de bienes inmuebles, negocios, minas, de la construcción o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.

- Bienes inmuebles que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, incluyendo en el concepto de vivienda habitual las plazas de garaje que se adquieran conjuntamente al propio inmueble constituyente de la vivienda, siendo un máximo de 2 plazas.

- Solares o suelo no edificado, incluyendo en este concepto a los inmuebles que estén construyéndose e inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de utilización.

Por tanto, podemos decir que la imputación de rentas inmobiliarias procede principalmente de inmuebles adquiridos como inversión por el contribuyente que se mantienen desocupados o aquéllos que constituyen la segunda residencia para uso vacacional del contribuyente.

1.2. Cuantificación de la renta a imputar

1.2.1. Regla general

La renta imputada es la cantidad que se obtenga de aplicar el 2% sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del ejercicio 2018, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda a cada período impositivo y sin que proceda la deducción de ningún gasto.

Como regla general, se aplicará el porcentaje del 2% sobre el valor catastral. No obstante, desde la reforma operada en la Ley de IRPF y que entró en vigor el 1 de enero de 2015 se ha eliminado la fecha de 1 de enero de 1994, como referencia para determinar el porcentaje a aplicar. Así, se aplicará el porcentaje del 1,1% sobre el valor catastral cuando los inmuebles se localicen en municipio que hayan revisado los valores catastrales, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los **diez períodos impositivos** anteriores. Esta modificación implica que se aplique una imputación del 2% del valor catastral sobre los inmuebles susceptibles de uso y a disposición del propietario o usufructuario que hubieran tenido la última revisión catastral el 1 de enero de 2007 (es decir, “los diez períodos anteriores”).

Este mismo porcentaje (1,1%) será de aplicación a aquellos inmuebles que a fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular y se aplicará sobre el 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La renta así calculada tiene carácter anual, por lo que si el inmueble ha estado arrendado parte del año o ha estado afecto a una actividad económica, la cuantía de la renta imputada

deberá prorratearse en función del número de días a que se refiere.

1.3. Persona a la que se le imputan estas rentas

Las rentas inmobiliarias se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta ley. En aquellos casos en que existan derechos reales de disfrute, la renta será imputada al titular del derecho (usufructuario).

El artículo 11.3 establece que los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

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 u otros de carácter público.

Mediante la remisión a este artículo se crea una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario) para atribuir la titularidad de los bienes al contribuyente que ostente una titularidad formal de un inmueble que conste inscrita en un registro público.

En los casos en que la titularidad del bien inmueble corresponda a varias personas, la renta generada se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

2

Régimen de atribución de rentas (arts. 86 a 90 LIRPF)

El régimen de atribución de rentas consiste en que las rentas obtenidas por ciertas entidades que no son contribuyentes en el IRPF, ni sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), ni contribuyentes del IRNR, se atribuyen a los miembros de estas entidades (socios, herederos, comuneros o partícipes) que deben declararlos en su impuesto personal (IRPF, IS o Impuesto sobre la Renta de No Residentes –IRNR–).

2.1. Entidades sometidas al régimen de atribución de rentas (arts. 85, 86 y 87 LIRPF)

Son aquellas entidades clasificadas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) como carentes de personalidad jurídica, que constitu-

yen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, como son, por ejemplo, las sociedades civiles sin personalidad jurídica, herencias yacentes o las comunidades de bienes.

2.2. Calificación de la renta atribuida (art. 88 LIRPF)

Las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, de modo que se integrarán en la base imponible de cada uno de los socios, herederos, comuneros... según sean rendimientos de actividades económicas, del capital mobiliario o inmobiliario, ganancias o pérdidas patrimoniales o bien imputaciones.

2.3. Cálculo de la renta atribuible (art. 89 LIRPF)

2.3.1. Regla general

La renta atribuida se determinará o calculará aplicando las normas de la LIRPF correspondiente a cada modalidad de renta según su origen o fuente, pudiendo ser de aplicación las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de la LIRPF.

2.3.2. Especialidades a la regla general (art. 89 LIRPF)

1. La determinación de la renta se realizará según la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

2. La renta se determinará según la normativa del capítulo IV de la

Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando los miembros de la entidad sean contribuyentes del IRNR habiendo obtenido las rentas sin establecimiento permanente.

3. No será de aplicación la Disposición Transitoria 9ª cuando los miembros de dichas entidades sujetos al Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes no sean personas físicas y las rentas procedan de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas.

2.4. Compensación de pérdidas (art. 89.1.3ª)

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) 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.

La normativa a utilizar para la compensación de rentas es aquella prevista en la LIRPF, LIS o LIRNR, según sea la naturaleza de los sujetos pasivos a quienes se les atribuya la renta. Solamente en los casos de sujetos no residentes sin establecimiento permanente la normativa del IRNR no prevé la capacidad de compensar rentas, ya que se tributa por cada operación.

Las rentas negativas no llegan a computarse, sino sólo en la medida en que las positivas sean iguales o superiores, es decir, de esos países el saldo neto de rentas obtenidas será siempre cero o positivo. La limitación



se establece por cada país y, además, lo que será más problemático, por cada fuente de renta. Por otra parte, el exceso mencionado se computará en los cuatro años siguientes, siempre y cuando éste fuera producto de rentas positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente.

2.5. Retenciones y pagos a cuenta (art. 89.2 LIRPF)

Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas del IRPF, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o algunos de sus miembros sean contribuyentes por este impuesto, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá de la imposición personal del socio, heredero, comunero o participe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

2.6. Obligaciones formales y de información (art. 90 LIRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa (Modelo 184), relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español. Esta obligación informativa se materializará en las liquidaciones de los impuestos personales a los que estén sujetos cada uno de los miembros integrantes de la entidad, motivo por el cual los pagos fraccionados correspondientes, que serán practicados por cada uno de los mismos en base a la parte de las rentas totales que les correspondan, rentas que les deberán ser notificadas por parte de la entidad. Esta obligación de información sólo tendrá que llevarse a cabo cuando las rentas de la entidad superen los 3.000 euros.

Las modificaciones introducidas en la norma desde el 1 de enero de 2015 han venido a ampliar los supuestos de imputación y a fortalecer aquellos preceptos normativos que atraigan rentas para ser objeto de tributación en territorio español. La finalidad última de esta modificación se produce tras la aprobación de las líneas de lucha contra el fraude y la evasión elaboradas por la OCDE y la Unión Europea, sobre todo por lo que respecta al proyecto BEPS, de lucha contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

3.1. Requisitos para su aplicación

Para que pueda aplicarse, pues, este régimen, se requieren dos requisitos:

- Que exista una entidad calificada como no residente en territorio español que obtenga determinadas rentas positivas.

bien a través de una serie de personas o entidades vinculadas a él.

- Que la totalidad de tributos pagados por la entidad sea inferior a un 75% del que habría pagado por las mismas rentas si hubieran sido objeto de tributación por el IRPF.

3.1.1. 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%. Dicho grado de control puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea

o entidades, directo y periódico) satisfecho por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse sea inferior al 75% de la tributación que correspondería a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español (se presume en los territorios calificados como paraísos fiscales).

3.1.3. Contenido y reglas de la imputación: rentas no empresariales o pasivas

3.1.3.1. Falta de organización de medios materiales (art. 91.2 LIRPF)

Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente, a excepción

rativa responde a motivos económicos válidos. La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre el artículo 91.3 de la LIRPF.

3.1.3.2. Otros supuestos de imputación (art. 91.3 LIRPF)

En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles, rústicos y urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, 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) Rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y de la cesión a terceros de capitales propios en los términos del artículo 25.1 y 2 de la LIRPF, quedando excluidos 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 g). La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios cuando el cedente y cesionario pertenecen a un grupo de sociedades (conforme al artículo 42 del Código de Comercio –CCO–) y los ingresos del cesionario procedan, al menos en un 85%, del ejercicio de actividades económicas.

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos artículo 25.4 de la Ley del IRPF. No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen (artículo 92).

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 crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, realizadas, directa o indirectamente, con personas o enti-



Dreamstime

3

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF)

La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se regula como un régimen de carácter especial para la LIRPF. Este régimen tiene sus orígenes en las operaciones de ingeniería fiscal derivadas de la constitución de sociedades en el extranjero (normalmente en lo que se conoce como paraísos fiscales o territorios de baja o nula tributación) con el fin único de que se produzca una transferencia de rentas hacia estas sociedades por parte de sus socios, residentes en territorio español, quienes, de esta forma eluden (que no evaden) el pago del impuesto español, de modo que el trato fiscal resulta mucho más beneficioso.

- Que el contribuyentes del IRPF, es decir, residentes fiscales a efectos de la LIRPF, y residentes en España, participe en al menos en un 50% en la entidad no residente.

En resumidas cuentas, se van a someter a tributación española por el IRPF aquellas rentas obtenidas por las entidades no residentes a través de la imputación al socio de dichas rentas, aunque no hayan sido distribuidas por la entidad a los socios. Esto se producirá siempre y cuando se den una serie de requisitos:

- Que las rentas percibidas por la sociedad no tengan carácter empresarial.
- Que el contribuyente ostente un cierto grado de participación en la entidad no residente.
- Que este grado de participación lo ostente el propio contribuyente o

directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive.

La ley establece la imputación a los contribuyentes del IRPF que participen en la entidad no residente mediante participación directa y también mediante participación indirecta, cuando esa participación indirecta se lleva a cabo a través de otra u otras entidades no residentes. Dicha participación ha de ostentarse en la fecha de cierre del ejercicio social de la entidad no residente (artículo 91.1.a de la LIRPF).

3.1.2. Nivel de tributación de la entidad no residente

El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades (debe ser un tributo personal, sobre la renta de las personas jurídicas

de los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones que se atenderá al nuevo criterio establecido en el apartado 91.4.

La renta total estará constituida por el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS y restantes normas del Impuesto sobre Sociedades. Este apartado 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 (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 ope-



dades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

La reforma introducida en este precepto en el año 2015 modificó tres puntos de relevancia importante y es que, en primer lugar, se suprimió aquella previsión que preveía imputaciones superiores a la renta total obtenida por la entidad no residente. En segundo lugar, se eliminó la posibilidad de elegir imputar las rentas en el período impositivo de aprobación de las cuentas anuales, siendo preceptiva su imputación al período impositivo del ejercicio social. Y finalmente, el legislador amplió la cantidad de información que debe presentarse junto a la declaración del IRPF, añadiéndose al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria anual.

Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en este artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 y lugar del domicilio fiscal.
- c) Balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser imputada.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

3.1.3.3. Excepciones a la obligación de imputación

En relación a las rentas de las letras b) y e) del apartado anterior, es decir, dividendos, participaciones en beneficios y en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, 5%,

siempre que: 1º) se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación; 2º) que la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-); y 3º) en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

Tampoco se incluirían dichas rentas, cuando la suma de sus importes sea inferior al 15% de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g) de dicho apartado que se imputarán en su totalidad.

También quedan excluidas de aplicación de este régimen especial aquellas rentas que procedan de:

1. Entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea siempre y cuando se pueda acreditar que se han constituido y operan con motivos económicos válidos, de modo que suponen la realización de actividades económicas.
2. Instituciones de inversión colectiva constituidas y domiciliadas en la Unión Europea, reguladas por 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, distintas de las previstas en el artículo 95 de la Ley del IRPF, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

3.2. Reglas de imputación

Las imputaciones que deban incluirse en la base imponible de los contri-

buyentes que tributen por este régimen especial de transparencia fiscal internacional tienen que reflejarse en la declaración del IRPF de un modo diferenciado todas aquellas procedentes de cada entidad no residente, si fuera el caso de que provienen de diferentes entidades. Es decir no pueden acumularse en una única cifra, sino que hay que especificar el importe (renta) percibido de cada una de las entidades, diferenciando las mismas.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará de acuerdo con los principios del Impuesto sobre Sociedades. La imputación se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad. La entidad no residente no puede imputarse un importe superior a la renta total de la entidad no residente. 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 de 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. La imputación se produce en el contribuyente del IRPF en la parte general de su base imponible.

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 doce meses. No obstante, se podrá optar por realizar la imputación al período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo, debiendo manifestarse esta opción en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y

deberá mantenerse durante tres años.

3.3. Medidas para evitar la doble imposición

(art. 91.10 LIRPF)

Será deducible de la cuota líquida 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 imputada con anterioridad en la base imponible. Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión. En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

3.4. Entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

- Que la entidad cumple el requisito de baja tributación.
- Que la entidad es productora de las rentas.
- Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

En la redacción actual, estas presunciones también lo serán para los grupos de sociedades, entendidas como tal, según lo establecido en el

artículo 42 del CCO que incluye las entidades multi grupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

4

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF)

El objetivo primordial de la imputación de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, prevista en el artículo 92 de la LIRPF, es el de evitar cualquier tipo de elusión de la progresividad del tributo por aquellos contribuyentes que, siendo artistas y deportistas de alto nivel, canalizan una parte importante de los rendimientos derivados de su actividad laboral a través de la obtención de una contraprestación por la cesión a terceros de la explotación de sus derechos de imagen.

Un ejemplo de esta práctica es el que se produce en el caso de los deportistas. Por ejemplo, un futbolista profesional que cede sus derechos de imagen a una sociedad, con independencia de donde esté situada su residencia, bien en España, bien en el extranjero, pero que esté controlada por el propio futbolista (individualmente o junto con familiares), a cambio de un salario o una retribución simbólica.

Posteriormente, el club de fútbol por el que juega adquiere sus derechos de imagen directamente a la sociedad, de modo que la retribución se realiza por la sociedad en vez de hacerlo directamente el futbolista.

Ante esta práctica, el legislador reaccionó a través de la creación de la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.

Así, el contribuyente deberá imputar el valor de la contraprestación que el empleador haya satisfecho o deba satisfacer a la entidad que es titular de los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen. Este valor se incrementará en el montante de los ingresos a cuenta que haya que practicarse y, a la vez, se disminuirá en la cantidad obtenida por la contraprestación obtenida por el jugador por la cesión de derechos que realizó a la entidad. Por tanto, el porcentaje de retención a cuenta (19%) lo aplicará el pagador sobre estas cantidades satisfechas como importe por la cesión de los derechos de imagen, tanto cuando quien lo perciba sea la persona física como la entidad.

Sin embargo, la imputación como tal no se llevará a cabo siempre y cuando los rendimientos del trabajo que haya obtenido la persona física (cesionaria de los derechos de imagen) sean superiores en un 85% a la suma total con los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen.

4.1. Requisitos para su aplicación (art. 92.1 y 2 LIRPF)

Los contribuyentes del IRPF imputarán a su base imponible las cantidades obtenidas por ceder derechos de imagen cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad (rendimientos del capital mobiliario).
- Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral (rendimientos de actividades económicas).

- Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, haya obtenido, mediante actos concertados, la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona física empleada (imputación).

En este último caso, la imputación solamente procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en virtud de la relación laboral sean inferiores al 85% del total de los rendimientos, más la total contraprestación por los actos concertados. Es decir, el salario obtenido como rendimientos del trabajo debe ser inferior a la suma del salario más los rendimientos percibidos como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen.

Estas rentas son las que regula el régimen especial. Para que resulte aplicable este régimen se tienen que cumplir todas y cada una de las siguientes circunstancias:

1.º Existencia de una persona física, contribuyente por el IRPF, que haya cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad (1.ª cesionaria), residente o no residente, y resultando indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.

2.º Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad



Dreamstime

(empleadora) en el ámbito de una relación laboral.

3.º Que la empleadora, 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. Vamos a denominarla segunda cesionaria.

4.º Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular de la imagen en virtud de la relación laboral, sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la empleadora o cualquier otra vinculada con ella por razón de la cesión de los derechos de imagen. O lo que es lo mismo, que el 15% de los rendimientos del trabajo sea inferior al 85% del importe de la cesión de los derechos de imagen.

4.2. Cuantía a imputar (art. 92.3 LIRPF)

La cantidad a imputar es el valor de la contraprestación que se haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad con la que se mantiene la relación laboral u otra

vinculada con ella, por los actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes mediante los cuales se adquiere la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente titular de la imagen. Dicha cantidad:

- Se incrementará en el importe del ingreso a cuenta del artículo 92.8 de la LIRPF.

- Se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física 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 sea contribuyente por el IRPF.

4.3. Momento de la imputación (art. 92.5 LIRPF)

Con carácter general, la imputación se realizará por el contribuyente en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la empleadora o vinculada efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada a la cesionaria. Si en dicho período, la persona física titular del derecho a su imagen no fuese contribuyente por este impuesto, la imputación deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que de-

ba tributar por este impuesto, según los casos. La imputación se efectuará en la parte general de la base imponible y se utilizará, en su caso, el tipo de cambio vigente el día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada.

4.4. Medidas para evitar la doble imposición (art. 92.4 LIRPF)

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del impuesto:

- Los impuestos o gravámenes soportados por la primera cesionaria.
- Los impuestos o gravámenes soportados por el titular.

5

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (art. 93 LIRPF)

La LIRPF prevé un régimen especial de trabajadores desplazados que permite a aquellos trabajadores desplazados a territorio español alterar las reglas de la tributación del IRPF

que serían de aplicación estándar para un contribuyente con residencia fiscal española.

5.1. Ámbito de aplicación (arts. 93 LIRPF y 113 RIRPF)

En la normativa anterior en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 93 de la LIRPF establecía que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podían **optar** por tributar por el IRPF o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) durante el período impositivo en que se efectuara su cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, siempre que se cumplieran las siguientes condiciones:

- Que no hubieran sido residentes en España durante los 10 años anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

- Que el desplazamiento a territorio español se produjera como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Como consecuencia de un contrato de trabajo. Excepcionando a aquellos trabajadores que se desplacen a territorio español en virtud de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, distinta de la relación laboral anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

3. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

4. Que los trabajos se realicen efectivamente a España.

5. Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes.

6. Que no obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

7. Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo no superen los 600.000 euros anuales durante cada uno de los períodos impositivos en los que se esté acogido a este régimen especial.

5.1.1. Modificaciones introducidas en la Ley 26/2014 aplicables desde el 1 de enero de 2015

Las modificaciones introducidas en este régimen especial por la refor-

GUÍA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS 2019

ma de la LIRPF fueron las siguientes:

- Se corrigió la redacción anterior del artículo 93 de la LIRPF, de modo que, para poder aplicar el régimen especial, no puede haber residido en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en que se produzca el desplazamiento a territorio español. Antes, la redacción solamente establecía que no hubiera sido residente durante los últimos diez años anteriores. El legislador ha cambiado años naturales por períodos impositivos.

- No podrán aplicar el régimen especial aquellos deportistas profesionales que se hubieran desplazado a territorio español después del 1 de enero de 2015. La definición de deportista profesional la encontramos en el artículo 1.º del Real Decreto 1006/2005, de 26 de junio, que dice: “quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidas del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”.

Por otra parte, quedan incluidas en el ámbito de aplicación del presente Real Decreto las relaciones con carácter regular establecidas entre deportistas profesionales y empresas cuyo objeto social consista en la organización de espectáculos deportivos, así como la contratación de deportistas profesionales por empresas o firmas comerciales, para el desarrollo, en uno y otro caso, de las actividades deportivas en los términos previstos en el apartado anterior.

- Se amplió la aplicación de este régimen especial a aquellos que adquirieran la condición de administrador en una entidad en la que no tengan participación en el capital o cuando, teniendo participación en el mismo, ésta fuera inferior al 25%.

- Otro requisito introducido por la reforma, fue que no se obtuvieran rentas que se calificaran como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

- También se introdujo en el artículo 93 de la LIRPF, la presunción de que se consideran obtenidos en España, durante el período de tiempo en que se esté acogido al régimen especial de trabajadores desplazados, todos aquellos rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente, suprimiendo una condición que en la regulación anterior era relevante, y es que se eliminó la exigencia de que los trabajos se realicen exclusivamente en territorio español.

- Del mismo modo, se reguló la necesidad de que los trabajos han de realizarse para una empresa, entidad residente o establecimiento permanente situado en territorio español.

- También se eliminó el límite cuantitativo de los 600.000 euros



anuales para poder acogerse al régimen especial. Sin embargo, este límite se mantiene intacto para el colectivo de los deportistas profesionales, para los cuales permanece esta limitación para poder acogerse al régimen de trabajadores impatriados.

- En cuanto a la liquidación del impuesto, hay que decir que las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, se gravarán acumuladamente, sin que exista la posibilidad de compensación alguna entre ellas.

5.2. Contenido del régimen especial (art. 114 RIRPF)

La deuda tributaria del IRPF se determina exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español, con arreglo a las normas establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR) para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las siguientes especialidades:

- No se aplicará en los artículos 5 (contribuyentes), 6 (residencia en territorio español), 8 (individualización de rentas), 9 (responsables), 10 (representantes), 11 (domicilio fiscal) y 14 (rentas exentas) del TRLIRNR.

- La totalidad de los rendimientos

del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

- A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

- La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en terri-

torio español durante el año natural, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) de la LIRNR y el resto de rentas.

- Para la determinación de la cuota íntegra a la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de la LIRNR, se le aplicarán los tipos que se indican en el cuadro 1.

A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de la LIRNR (dividendos y otros rendimientos

derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; intereses y otros rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales) se le aplicarán los tipos que se indican en el cuadro 2.

- La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota íntegra en las deducciones del artículo 26 LIRNR (donativos, retenciones e ingresos a cuenta). También se deducen las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.

- Además, hay que tener en cuenta que las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del IRNR. No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24%. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45%.

- Respecto a las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIRNR, esto es, la obligación del adquirente de retener e ingresar el 3% de la contraprestación acorda-

Cuadro 1. RÉGIMEN ESPECIAL TRABAJADORES DESPLAZADOS

Base liquidable	Tipo aplicable en el periodo impositivo 2017
Hasta 600.000 euros	24%
De 600.000,01 euros en adelante	45%

Cuadro 2. RÉGIMEN APLICABLE A DIVIDENDOS E INTERESES

Parte de la base liquidable	Cuota líquida	Resto de la base imponible	Tipo aplicable en el periodo impositivo 2017 y ss.
0	0	6.000	19%
6.000 euros	1.140 euros	44.000 euros	21%
50.000 euros	10.380 euros	En adelante	23%

da, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos (salvo en la aportación de inmuebles en la constitución o ampliación de capital de entidades residentes en territorio español).

5.3. Opción, renuncia y exclusión (arts. 116 a 120 RIRPF)

Los contribuyentes que decidan aplicar este régimen optativo deberán presentar el modelo 151 por IRPF, con la aplicación de las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con alguna especialidad. Por otra parte, la opción por este régimen especial deberá de ser comunicado a partir de la presentación del modelo 149 en la administración tributaria. Este mismo modelo 149 es el que utilizarán los contribuyentes que, habiendo optado por este régimen especial de tributación, renuncien al mismo, o cuando queden excluidos del mismo por incumplir algunos de los requisitos y condiciones para poder acogerse a él.

La opción se realiza mediante comunicación dirigida a la Administración tributaria en el modelo 149, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, en el plazo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen (artículo 116 del RIRPF). La Administración Tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

5.4. Régimen transitorio: Trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 (DT17ª LIRPF)

A los contribuyentes desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 se les dio la opción de aplicar el régimen especial que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, con los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha presentando su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 en el modelo 150 aprobado en la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, en lugar del nuevo Modelo 151.

La opción manifestada en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

El Modelo 150 se seguirá utilizando hasta la finalización de la aplicación del régimen.

El régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 era aplicable durante el pe-

ríodo impositivo en el que el contribuyente adquiriera su residencia habitual en España y durante los cinco periodos impositivos siguientes.

Se adjunta un resumen de los requisitos y condiciones de ambos regímenes en el cuadro 3.

6

Instituciones de inversión colectiva (arts. 94 y 95 LIRPF)

La Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva define éste tipo de instituciones (IIC, en adelante) como 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. Las IIC revestirán la forma de sociedad de inversión o fondo de inversión y pueden clasificarse de dos formas: aquellas de carácter financiero y aquellas de carácter no financiero.

¿Qué instituciones se pueden clasificar como tales?

1. Las instituciones de inversión colectiva de carácter financiero:
- Los fondos por compartimentos.
 - Los fondos de inversión cotizados.
 - Los fondos de inversión libre
 - Sociedades de inversión colectiva de capital variable (Sicav).
 - Las sociedades por compartimentos.
 - Las sociedades de inversión libre.
 - Clubes de inversión.

2. Las instituciones de inversión de carácter no financiero:
- Fondos de inversión inmobiliaria (FII).
 - Determinados fondos de inversión ecológicos y otros fondos en activos no financieros.
 - Las sociedades de inversión inmobiliaria (SII).
 - Las sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (Socimis).

6.1. Tributación de los socios o partícipes de las IIC (art. 94 LIRPF)

Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las IIC reguladas en la Ley de 35/2003, de 4 de noviembre, imputarán las rentas correspondientes a la ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o par-

Cuadro 3. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2015 (Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2014)	HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 (Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2014)
Condiciones y requisitos para su aplicación	Condiciones y requisitos para su aplicación
a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que no sean deportistas profesionales. c) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: • De un contrato de trabajo. • De la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. e) Que no contenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.	Desde 1 de enero de 2007 hasta 1 de enero de 2010 a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. e) Que los rendimientos del trabajo derivados de la comentada relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Desde 1 de enero de 2010 hasta 31 de diciembre de 2014 Se añade un nuevo requisito a los anteriores: f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.
Contenido: reglas para determinar la deuda tributaria	Contenido: reglas para determinar la deuda tributaria
La deuda se determina conforme a las normas del IRNR con las siguientes especialidades: La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español. Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas. Para la determinación de la cuota íntegra se aplican las dos escalas específicas que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF: • Una escala para la parte de la base correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del TRLIRNR (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales). • Una escala para la parte de la base correspondiente al resto de rentas. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en: • La deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones practicadas a cuenta (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR). • La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF. Fuente: Agencia Tributaria	La deuda se determina conforme a las normas del IRNR con las siguientes especialidades: Los contribuyentes tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas. La base liquidable de cada renta se calcula para cada una de ellas según lo establecido en el TRLIRNR. La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen que establecía el artículo 25.1 TRLIRNR en la redacción vigente a 31-12-2014 (tipo general: 24,75%; dividendos, intereses y ganancias patrimoniales: 21%). La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en la deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones practicadas a cuenta. También resultan deducibles las cuotas satisfechas a cuenta.

ticipaciones en las mismas o del reembolso de estas últimas.

Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar. El cálculo de la ganancia patrimonial en transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en IIC, presenta en el artículo 37.1.c) de la LIRPF, una nueva regla especial que afecta fundamentalmente a la determinación del valor de transmisión. En lo que aquí interesa, lo que el artículo 94.1.a) de la LIRPF establece es que la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de sociedades y fondos de inversión dan lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, que tributarán como renta del ahorro. Estas ganancias patrimoniales están sometidas a retención o ingreso a cuenta, del 19%. También los socios o partí-

cipes de las IIC, según señala el artículo 94.1.b) de la LIRPF, deben tributar por los resultados distribuidos por las IIC como rendimientos de capital mobiliario, a incluir en la renta de ahorro.

El artículo 65 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) 2011 modificó el artículo 94.1 de la LIRPF para influir dos nuevas letras c) y d) y así gravar como renta del ahorro las percepciones derivadas de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones a los socios de las Sicav, así como en el supuesto de reparto de prima de emisión de acciones a estos últimos, corrigiéndose el actual diferimiento de la tributación en sede de aquellos, y ello para las efectuadas a partir de 23 de septiembre de 2010 y con vigencia indefinida. Así, en el primer supuesto, el importe de la devolución o el valor normal de mercado de los bienes

o derechos percibidos, se calificará como rendimiento del capital mobiliario, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación. El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, hasta su anulación.

A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios



de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión. En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 25.1 e) de la LIRPF.

En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de Sicav, se imputará como renta la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1 e) de la LIRPF.

6.2. Tributación de los socios o partícipes de las IIC constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 95 LIRPF)

Los contribuyentes que participen en IIC constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición. La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia mencionada es el 15% del valor de adquisición de la acción o participación. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determi-

nado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultantes del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (art. 37.1.c de la LIRPF).

7 Ganancias patrimoniales por cambio de residencia o 'exit tax' (art. 95 bis LIRPF)

Este régimen especial, denominado *exit tax* o *impuesto de salida*, es aplicable a aquellos contribuyentes titulares de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad que pierdan su condición de contribuyentes por IRPF. En estos casos, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y con-

- curra cualquiera de las siguientes circunstancias:
- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
 - Que dicho valor exceda de 1.000.000 de euros y participe en más de un 25% en la entidad.
- Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el **valor de mercado** de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse, calculado de acuerdo a las siguientes normas:
- Valores admitidos a negociación en mercados regulados: se valorarán por su cotización.
 - Valores no admitidos a negociación: se tomará, salvo prueba en contrario, el mayor valor entre:
 - El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
 - El que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
 - Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo.

7.1. Procedimiento y declaración

Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro y

se imputarán al último período impositivo que deba declararse por el IRPF practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

Cuando el desplazamiento se produzca temporalmente por motivos laborales o por cualquier otro motivo, pero siempre que el desplazamiento sea temporal a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o país con CDI con España con cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se **aplazará el pago de la deuda tributaria** que corresponda a las mencionadas ganancias patrimoniales. El aplazamiento vencerá el 30 de junio del año siguiente. No obstante, si el desplazamiento es por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar la prórroga del plazo hasta un máximo de cinco ejercicios adicionales.

En el caso de que el obligado tributario volviera a adquirir la condición de contribuyente por el IRPF, puede comunicarlo en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse, de este modo quedará extinguida la deuda y los intereses de demora. Una vez adquirida la condición de contribuyente, si aún no se hubieran transmitido las acciones o participaciones, se podrá **solicitar la rectificación de la autoliquidación** al obje-

to de obtener la devolución de las cantidades ingresadas.

Cuando el desplazamiento se produzca a un Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (Islandia, Liechtenstein y Noruega) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, se regula por un régimen especial. La ganancia patrimonial solamente se autoliquidará cuando en los 10 ejercicios siguientes se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- 1) Se transmitan *inter vivos* las acciones
- 2) Se pierda la residencia en la Unión Europea o Espacio Económico Europeo
- 3) Se incumpla la obligación de comunicar a la Administración tributaria la circunstancia por la que se aplica el régimen el especial.

Si el obligado tributario recupera la condición de contribuyente sin que se haya dado alguna de estas circunstancias estas previsiones quedarán sin efecto.

Si el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de tal, entonces las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español. En el caso de que se produzca la transmisión de las acciones o participaciones mientras el contribuyente mantiene su condición, se tomará como valor de adquisición el valor de mercado.

El lunes:
Ganancias y pérdidas patrimoniales