

GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, DENTRO DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

LUIS TREJO HERNÁNDEZ

SUMARIO: Introducción. CAPÍTULO 1: *Regulación general y determinación de la renta de personas residentes en España.* 1.1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación. 1.2. Hecho imponible. 1.3. Componentes de la renta obtenida. 1.4. Exenciones. 1.5. Sujetos pasivos. 1.6. Residencia habitual en España. 1.7. Obligación de declarar. 1.8. Período de imposición y devengo del Impuesto. 1.9. La base imponible, contenido general. 1.10. Métodos para determinar la base imponible. 1.11. Gastos deducibles. CAPÍTULO 2: *Determinación de la renta de personas residentes en España:* 2.1. Rendimientos de actividades, empresariales y profesionales, concepto y delimitación. 2.2. Individualización de los rendimientos. 2.3. Elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas empresariales o profesionales. 2.4. Incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos o de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. CAPÍTULO 3: *Tributación de las personas no residentes en España:* 3.1. Tributación de no residentes. 3.2. Rentas obtenidas en España por no residentes. 3.3. Rentas obtenidas en España mediante establecimiento permanente. 3.4. Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente. 3.5. Responsables solidarios del ingreso de la deuda tributaria. 3.6. Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España. Conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

A propósito de la firma del Tratado de Libre Comercio entre nuestro país y la Comunidad Europea, decidí llevar a cabo un sencillo estudio sobre uno de los impuestos más importantes de nivel mundial, me refiero al de la renta, ya que si bien es cierto que en todos los sistemas fiscales del mundo se cobra sobre éste, cada uno tiene su peculiaridad; en esta ocasión pretendo resaltar dicho impuesto en España.

En este breve trabajo procuré dar un panorama general del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ya que en el primer capítulo abordo la regulación general y determinación de la renta de las personas residentes en España, en un segundo capítulo, trato lo referente a la determinación de la renta de las personas residentes en España, para culminar en un tercer capítulo, con la tribulación de personas no residentes en España.

No es el objetivo de este trabajo hacer un tratado del citado impuesto, pero sí brindar al lector en términos prácticos el concepto, función y aplicación.

CAPÍTULO I

Regulación general y determinación de la renta de personas residentes en España

1.1. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que como estima Albiñana “(en adelante: Impuesto sobre la Renta, como la Ley debiera denominarle)”;¹ es necesario definirlo en función de sus características, como: directo, personal, sobre la renta (total) y teniendo en cuenta circunstancias personales y familiares del contribuyente.

Lo anterior es considerado por los doctrinarios, como el señalado Albiñana, sin embargo en lo que respecta a su ley reguladora dentro de su artículo primero lo define: “Artículo 1º—Naturaleza. Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.”²

La afirmación señalada dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encuentra su fundamentación en la Constitución Española en su artículo 31: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos

¹ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, España, 1992, p. 265.

² *Código Fiscal 1997*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, España, 1997, p. 7.

de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad...”³

Con este panorama puedo hacer un breve bosquejo de los conceptos aludidos; ya que la Ley de este Impuesto, como mencioné, señala como características básicas del mismo, las de ser un tributo:

- De carácter directo.
- De naturaleza personal y subjetiva; por que se centra sobre el individuo o persona aislada, configurándose como un tributo individual; considero importante citar a Albi Ibáñez quien al respecto señala: “...No obstante, el impuesto permite, con carácter de optativo, que los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar puedan tributar conjuntamente...”,⁴ lo cual significa que como mencionaba Albiñana el Impuesto únicamente debería de llamarse sobre la Renta, pues como se aprecia, ahora se involucra a la familia, alejándose así la individualización a que hace referencia su definición por ley.
- Progresivo; en función del volumen de renta de las personas físicas residentes; constituyendo una excepción a este principio las personas no residentes con rentas obtenidas en territorio español.

Para la legislación española la renta de las personas físicas está formada por la totalidad de los rendimientos e incrementos netos de patrimonio; por otro lado el Impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales.

Antes de pasar al siguiente tema me gustaría citar a Amoros, en el sentido de saber cuál es su perspectiva del “Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. ... la finalidad de este impuesto es sustancialmente el conseguir la redistribución de la renta de las personas acomodadas, manteniendo los tipos progresivos...”,⁵ de esta idea concluyo que dentro del sistema fiscal español se hace notar mucho, el hecho de quien tiene más, más tiene que aportar al gasto público.

1.2. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible está constituido por la obtención de renta por una persona física en cada período impositivo.⁶

Con carácter general el período impositivo coincide con el año natural, pero también puede ser inferior al año natural; como señala Ibáñez:

³ *Constitución Española, 1997*, Biblioteca Nueva, Textos Legales, Madrid, España, 1997, p. 23.

⁴ EMILIO ALBI IBÁÑEZ y otros, *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, Barcelona, España, vols. I y II, 1998, p. 69.

⁵ NARCISO AMOROS, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1970, p. 408.

⁶ Período impositivo, al igual que en México, es el tiempo durante el cual se han producido los hechos imponibles o se han generado las rentas.

Fallecimiento del sujeto pasivo en un día diferente del 31 de diciembre, cuando tribute individualmente.

Disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial, o por fallecimiento del padre o madre separados no casados, cuando los sujetos pasivos tributen conjuntamente.

Matrimonio del sujeto pasivo y con posterioridad a contraer matrimonio, tributar conjuntamente.⁷

Lo anterior lo comento por considerar interesante el hecho de que en España se controló tanto desde el punto de vista fiscal el status civil.

Pero continuando con el hecho imponible, la ley en comento, hace las siguientes precisiones sobre el aludido concepto dentro de su artículo 5.2: "Dos. La renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio."⁸

De lo anterior se entiende que, hecho generador, es cualquier movimiento jurídico o mercantil que traiga como consecuencia un aumento, ganancia o interés dentro del haber del individuo; pero para mayor detalle al respecto, abordaré en el apartado siguiente los llamados componentes de la renta obtenida.

1.3. COMPONENTES DE LA RENTA OBTENIDA

La Ley del Impuesto sobre la Renta, distingue entre las distintas fuentes de rendimientos o rentas, al ser sujetas de tribulación; así conforme al artículo 5.4, componen la renta del sujeto pasivo:⁹

a) *Los rendimientos del trabajo personal*, bien sea en forma dependiente o por cuenta ajena;

b) *Los rendimientos del capital*, derivados de cualquier elemento patrimonial, pudiendo ser un bien mueble, inmueble o semoviente, que no se encuentren adscritos de manera exclusiva a actividades económicas empresariales, profesionales o artísticas ejercidas por el sujeto pasivo. En este apartado se incluyen tanto los rendimientos netos de capital mobiliario como dividendos e intereses entre otros, así como de capital inmobiliario, entendiéndose el arrendamiento de inmueble propiedad del sujeto pasivo, así como aquellos rendimientos procedentes de cualquier otro elemento patrimonial no destinado a una actividad económica con carácter exclusivo.

⁷ EMILIO ALBI IBÁÑEZ y otros, *op. cit.*, p. 71.

⁸ *Código Fiscal 1997, op. cit.*, p. 8.

⁹ El sujeto pasivo, no se debe olvidar que dentro de la relación fiscal entre la autoridad y el gobernado, siempre este último es quien se somete a la potestad recaudatoria del Estado, por ser él quien está facultado para ello, por lo que el pueblo se tiene que sujetar en forma pasiva y pacífica a tal situación de tribulación.

c) *Los rendimientos de actividades económicas*, aquí si consideradas las empresariales, profesionales y artísticas; adquiriendo especial importancia la vinculación de bienes a la actividad, ya que un elemento patrimonial adscrito a una explotación económica no constituye en sí mismo fuente de rendimiento.

d) *Los incrementos patrimoniales netos*, esta fuente de renta fiscal incluye las diferencias de valor, es decir, ganancia o pérdida económica; puestas de manifiesto como consecuencia de haberse producido alguna variación en la composición del patrimonio, tal es el caso como denominan los españoles de piso, lo que en nuestro país sería el traslado de propiedad de un inmueble. De importancia resulta comentar en este rubro que las pérdidas o disminuciones patrimoniales pueden compensarse, pero sólo con incrementos.

Ya estudiados los elementos constitutivos de la imposición o generación del pago del Impuesto sobre la Renta, en el siguiente apartado se aborda la idea de las exenciones.

1.4. EXENCIONES

Las exenciones se encuentran reguladas dentro del artículo 9º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, enumerando una serie de supuestos de rentas que quedan exentas, bajo el rubro de Rentas Exentas; antes de continuar quiero resaltar el hecho que me llamó la atención de que en este rubro se contempla la posibilidad de quedar exentas de este impuesto las prestaciones públicas extraordinarias que se realicen con motivo de actos terroristas, que gracias a Dios en nuestro país hasta la fecha no tenemos.

- Las prestaciones públicas extraordinarias por daños sufridos como consecuencia de actos terroristas.¹⁰
- Las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social o entidades que la sustituyan.¹¹
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de los funcionarios, siempre que la lesión o enfermedad causante de las mismas inhabilitase por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

¹⁰ Ibáñez, señala en su obra, que dentro de este rubro, son reconocidas por el Estado, por invalidez, viudez, orfandad o cualquier otra. *Op. cit.*, p. 74.

¹¹ Dentro del sistema español los grados de invalidez por incapacidad permanente para la profesión habitual pueden ser total o parcial. Además, existen otros dos grados de invalidez, cuyas prestaciones son las que únicamente están exentas:

Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo, y

Gran invalidez, que encierra el concepto de la situación de incapacidad permanente absoluta para todo trabajo, la necesidad de asistencia de otra persona para efectuar los actos más esenciales de la vida, debido a las pérdidas anatómicas o funcionales.

- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía que resulte obligatoria.¹²
- Las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas.
- Los premios de loterías, juegos y apuestas del Estado y comunidades autónomas, así como los premios de los sorteos de la Cruz Roja.
- Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes.¹³
- Las becas públicas para cursar estudios del sistema educativo hasta el grado de licenciatura o equivalente.¹⁴
- Las anualidades por alimentos de padres a hijos en virtud de decisión judicial,¹⁵ dichas anualidades son: Ingreso exento para los hijos, y Gasto no deducible para el padre o la madre.
- Las cantidades percibidas a favor de personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil.
- Las prestaciones de protección familiar de la Seguridad Social por razón de hijos a cargo, menores de 18 años o con incapacidad superior al 65%.
- Las prestaciones por desempleo cuando se perciban bajo la modalidad de pago único.

Con esta visión de cuáles son los conceptos que causan exención de pago del Impuesto sobre la Renta, abordo el tema sobre sujetos pasivos.

1.5. SUJETOS PASIVOS

Dentro del contexto español y sobre todo para sus leyes, se entiende por sujeto pasivo, y para ello cito a Albiñana: "Son sujetos pasivos por el Impuesto Sobre la Renta las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español."¹⁶

La afirmación anterior se apega a lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a decir del citado artículo; los sujetos pasivos son siempre personas físicas, individualmente consideradas, sean de nacionalidad española o extranjera, que obtengan o que se ubiquen en los su- puestos de renta sujetos al mismo.

¹² Dentro de este apartado la ley fiscal remite al Estatuto de los Trabajadores y las norma- tividad relativa al trabajo.

¹³ En España, dentro de este rubro se considera, la concesión de bienes o derechos a una o varias personas sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor en tales materias.

¹⁴ Como señala Albiñana, "...excluye los estudios de tercer ciclo tal vez por considerar que son más de investigación que propios del sistema educativo." *Op. cit.*, p. 272.

¹⁵ En lo que hace a este respecto, el resto de las anualidades por alimentos y las pensiones compensatorias a favor del cónyuge, satisfechas ambas por decisión judicial, tributan en el perceptor como rendimientos de trabajo y en el pagador constituyen una reducción en su base regular.

¹⁶ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *op. cit.*, p. 266.

Los sujetos pasivos pueden quedar sometidos al impuesto bajo dos modalidades de contribución, las cuales son: a) Por obligación personal, y b) Por obligación real, siendo el elemento diferenciador de una u otra modalidad la residencia habitual del sujeto pasivo en España.

a) *Por obligación personal*: las personas físicas, españolas y extranjeras, que tengan su residencia habitual en territorio español, siendo gravadas por la totalidad de la renta obtenida, con independencia del lugar donde se hubiese generado y cualquiera que sea la residencia del pagador; lo que significa que los sujetos pasivos por esta modalidad son gravados por la renta mundial, traduciéndose en el pago de la totalidad de las rentas obtenidas en España y en cualquier otro país del mundo, a lo largo del período impositivo correspondiente.

b) *Por obligación real*: las personas físicas, españolas y extranjeras, que sin tener su residencia habitual en territorio español obtengan, no obstante, cualquier rendimiento patrimonial, bien producido en España o bien satisfecho: 1) Por personas o entidades residentes en España, empresarios individuales o profesionales y personas jurídicas o entidades con carácter público o privado; y 2) Por establecimientos permanentes situados en territorio español.

De lo anterior se entiende que se obligan al pago, tanto los que residan en España, como los que no lo hagan, pero que su fuente de ingresos sea en territorio español.

1.6. RESIDENCIA HABITUAL EN ESPAÑA

El concepto de residencia habitual, constituye el elemento esencial para determinar la vinculación de una persona física, nacional o extranjera, al territorio de un Estado y su sometimiento a la potestad tributaria del mismo, así como para determinar las dos modalidades de tribulación ya señaladas en el rubro anterior.

La configuración del concepto de residencia habitual, se debe considerar como elemento esencial delimitador de la obligación personal de contribuir.

1.7. OBLIGACIÓN DE DECLARAR

Como todo sistema tributario, si no existe la obligación de contribuir, carece de sustento tal sistema, por lo mismo están obligados a presentar y suscribir la declaración de impuesto los sujetos pasivos, por obligación personal de contribuir siendo residentes, pero encontramos también la excepción a este principio también tratándose de residentes, al no estar obligados, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, siempre y cuando se encuentren dentro del siguiente supuesto:

Quienes tengan rentas brutas anuales inferiores a 120,000 pesetas.

De acuerdo con lo anterior, para el caso de los residentes obligados a declarar, además de superar el límite señalado de renta bruta anual, quienes:

- Realicen actividades empresariales o profesionales.
- Obtengan rendimientos de capital mobiliario e incrementos de patrimonio superiores a 250,000 pesetas en su conjunto.
- Tengan rendimientos del capital inmobiliario, excluidos los de vivienda, residencia habitual.

No obstante lo anterior, en los supuestos en que no se produce la obligación de declarar, para obtener la devolución por razón de pagos a cuenta realizados (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), es necesario presentar la declaración.

1.8. PERÍODO DE IMPOSICIÓN Y DEVENGO DEL IMPUESTO

El período impositivo será el año natural y el impuesto se devengará el día 31 de diciembre de cada año.¹⁷

Sin embargo, el citado período será inferior al año natural en los casos que a continuación señalo:

a) *En tribulación individual.* Por fallecimiento del sujeto pasivo en un día distinto del 31 de diciembre.

b) *En tributación conjunta.* En caso de sujetos pasivos que tributen conjuntamente por:

- Disolución o nulidad del matrimonio.
- Separación matrimonial en virtud de sentencia judicial.
- Fallecimiento del padre o madre separados o no casados, con hijos menores dependientes.

c) *Por contraer matrimonio.* Cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil. En este caso será presupuesto para la interrupción del período impositivo la tribulación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración. Si no optan por la tribulación conjunta, no se origina interrupción sino continuidad en su situación de tributación separada.

Cuando se produzcan dichas circunstancias de ruptura del período impositivo, éste finalizará devengándose el impuesto. En ese momento se iniciará un nuevo período impositivo, según las nuevas condiciones en que se encuentren

¹⁷ Tal y como lo preceptúa el artículo 93 de la ley en materia; Código Fiscal 1997, *ob. cit.*, p. 133.

los sujetos pasivos, que finalizará el 31 de diciembre, si antes de dicha fecha no se vuelve a producir alguna circunstancia de las ya señaladas.

Para Albiñana este desfaseamiento se "... llama período quebrado en el argot tributario".¹⁸

1.9. LA BASE IMPONIBLE, CONTENIDO GENERAL

La base imponible como cuantificación del hecho imponible, está formada por el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo, durante el período impositivo, determinado por la integración de las cuantías positivas o negativas de las distintas fuentes de renta sujetas a imposición, lo que se puede expresar de la siguiente forma:

- Rendimientos netos, que tengan su fuente u origen de renta en el trabajo, el capital inmobiliario y mobiliario, y en las actividades económicas empresariales y profesionales.
- Incrementos netos de patrimonio.
- Imputaciones de renta o bases imponibles, para el caso de residencia y obligación personal.
- Imputaciones de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes.

Cabe señalar que la cuantificación de cada uno de los anteriores componentes de la renta se determina de forma individual, atendiendo a las normas establecidas para cada uno de ellos.

1.10. MÉTODOS PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE

La cuantificación de los distintos componentes de la base imponible se determinará por alguno de los métodos establecidos por el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber:

– *Estimación Directa.* Se aplica como régimen general, sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, así como de los datos consignados en los libros y registros contables comprobados administrativamente y sus justificantes.

– *Estimación Objetiva.* Se aplica para determinar los rendimientos de actividades económicas empresariales y profesionales, existiendo dos modalidades: la de Coeficientes y la de Signos, Índices o Módulos.

– *Estimación Indirecta.* Se puede contemplar como una mezcla entre las dos anteriores, ya que de acuerdo a la Ley General Tributaria; este método tendrá en cuenta, preferentemente, los signos, índices, módulos o coeficientes es-

¹⁸ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *op. cit.*, p. 272.

tablecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de sujetos que hayan renunciado a este último régimen.

Por último, dentro de este capítulo en el apartado siguiente tocaré brevemente los aspectos de deducibilidad.

1.11. GASTOS DEDUCIBLES

Los gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo personal dependiente se limitan exclusivamente a los que a continuación cito:¹⁹

- Cotizaciones de Seguridad Social.
- Cotizaciones a Colegios de Huérfanos.
- Cuotas satisfechas a Sindicatos.
- Determinadas aportaciones a individuos con discapacidad física, que cuenten con certificado médico del Instituto Nacional de Servicios Sociales.

Considero haber hecho un planteamiento sumamente general del Impuesto sobre la Renta, por lo que sugiero continuar con el aspecto más en específico de la contribución de este concepto dentro de lo que se consideran residentes en España.

CAPÍTULO 2

Determinación de la renta de personas residentes en España

2.1. RENDIMIENTOS²⁰ DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES, CONCEPTO Y DELIMITACIÓN

Para la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la definición de estas actividades económicas considerando rendimientos íntegros de las mismas, aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.²¹

De lo anterior se puede apuntar que de los rendimientos señalados concurren las siguientes características:

¹⁹ Artículo 28 de la ley en materia; Código Fiscal 1997, *ob. cit.*, p. 40.

²⁰ Resulta importante, hacer la nota aclaratoria que en México debemos entender rendimientos como ganancias, para efectos de este trabajo.

²¹ Código Fiscal 1997, *ob. cit.*, p. 48.

- Existencia de una organización de medios de producción y/o de recursos humanos.
- Finalidad de intervenir en la población o distribución de bienes o servicios.
- Actuación del titular de la actividad económica por su cuenta y en interés propio.

Dentro del mismo artículo 40, se afirma que en general son rendimientos aquellos que procedan de las actividades económicas que se indican:

- Extractivas
- Fabricación
- Construcción
- Mineras
- Comercio
- Prestación de servicios
- Artesanales
- Agrícolas
- Ganaderas
- Forestales
- Pesqueras

Por otro lado ubicamos lo que se consideran también como rendimientos pero que provengan de actividades profesionales,²² tales como:

- Liberales
- Artísticas
- Deportivas

2.2. INDIVIDUALIZACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS

Se considerarán obtenidos los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales por quienes realicen de forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades realizadas.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que los requisitos señalados concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales.

²² Considero oportuno advertir que el artículo 51 del Reglamento de la multicitada Ley del Impuesto Sobre la Renta, refiere sobre las profesiones liberales, que también considera a los autores o traductores de obras, a los comisionistas, a los profesores, a los conferencistas o ponentes, a los recaudadores municipales y a los agentes de seguros que utilicen los servicios de subagentes.

2.3. ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES O PROFESIONALES

1. *Los bienes y derechos afectos*, son los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales y profesionales, considerándose como tales:

- Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes muebles e inmuebles destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los rendimientos de la actividad.

Por lo expuesto no se consideran afectos los elementos patrimoniales como bienes y derechos, destinados al uso particular del titular de la actividad, como los bienes de esparcimiento y recreo.

2. *Los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional deben ser utilizados en forma exclusiva para los fines de la misma.* Por lo que de conformidad con este criterio no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que:

- Se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas, sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante; teniendo dicha consideración de utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, los bienes adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional que se destinen al uso personal del sujeto pasivo en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

- Aquellos bienes que, siendo de la titularidad del sujeto pasivo, no figuren en la contabilidad o registros oficiales que esté obligado a llevar, de actividad económica empresarial o profesional.

3. *La utilización necesaria de los elementos patrimoniales divisibles de forma exclusiva al objeto de la actividad empresarial o profesional puede ser parcial, esto es, la afectación de un bien divisible puede recaer sobre una parte del mismo.*

De tal suerte que cuando se trate de bienes que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, por ejemplo, "...la vivienda de un médico que utiliza una parte de la misma en el ejercicio de su actividad profesional;..."²³ la afectación se deberá de entender como limitada a aquella parte de los mismos que realmente sean utilizados de forma continuada en las necesidades de la actividad económica de que se trate; a este respecto el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplica el siguiente criterio:

²³ EMILIO ALBI IBÁÑEZ y otros, *ob. cit.*, p. 140.

- Sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado o independiente del resto.

- En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. *En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial a la actividad empresarial o profesional es independiente de que su titularidad resulte o no común a ambos cónyuges.*

A este respecto la ley del impuesto²⁴ referido, regula algunos supuestos de bienes, entre el patrimonio empresarial y el patrimonio personal, aplicables a la determinación de incrementos y disminuciones de patrimonio, como medida cautelar para evitar casos de afectación y desafectación ficticios, dado el diferente tratamiento fiscal de los bienes afectos y no afectos; por lo que trataré de sintetizar lo más importante del artículo 41.3, en primer lugar lo referente a la afectación y en segundo la desafectación.

Afectación:

- La incorporación al patrimonio empresarial o profesional de bienes o derechos del patrimonio personal se efectuará por el valor de los mismos según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Se entenderá que no ha existido afectación cuando se lleve a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurrir 3 años desde su afectación, sin que su importe se reinvierta en elementos materiales de activo fijo afectos a la actividad económica.

Desafectación:

- El traspaso de elementos empresariales o profesionales al patrimonio personal se producirá por el valor neto contable que tuvieran en ese momento.

- Se entenderá que no ha existido desafectación cuando se lleve a cabo la enajenación de los bienes y derechos antes de transcurridos 3 años desde la desafectación, salvo los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad.

2.4. INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO DERIVADOS DE ELEMENTOS AFECTOS O DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL.

La transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad, pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de la misma o, en su caso, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, puede originar aumento o disminución del mismo, los cuales, junto con los ingresos computables y los gastos deducibles determinan el rendimiento neto de la actividad.

²⁴ El artículo 41.3. Es el que en específico aborda la situación comentada dentro del texto del trabajo. *Código Fiscal 1997*. Art. 41.3, *ob. cit.*, p. 51.

Por último, la integración de los aumentos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos en el rendimiento neto de la actividad se realiza de la manera que pretendo esquematizar:

Aumento de patrimonio:

- Con carácter general los aumentos de patrimonio, tras efectuar la corrección monetaria de su importe, se integran en el rendimiento neto de la actividad.

- Cuando el resultado neto se determine mediante el método de estimación objetiva,²⁵ solamente se integran en el rendimiento neto los aumentos de patrimonio que se deriven de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a la actividad.

Disminución de patrimonio:

- Las disminuciones de patrimonio se integran en el rendimiento neto de la actividad directamente por su importe, esto es, sin efectuar la corrección monetaria sobre el mismo. Así pues, se incluyen en el rendimiento neto la diferencia negativa entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial transmitido al no ser aplicable a las disminuciones de patrimonio la corrección monetaria.

- Cuando el resultado neto se determine mediante el método de estimación objetiva, solamente se integran en el rendimiento en los casos siguientes:

- Cuando las disminuciones de patrimonio se deriven de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales, y

- Cuando las disminuciones de patrimonio provengan de otros elementos patrimoniales afectos originadas por circunstancias excepcionales, tal es el caso, de robo, incendio, inundación, entre otros; y se cumplan los requisitos de comunicación, en tiempo y forma, a la Administración Tributaria.²⁶

CAPÍTULO 3

Tributación de las personas no residentes en España

3.1. TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES

Como se ha visto a lo largo del trabajo, de entre los sujetos pasivos se distinguen, entre la obligación personal y la obligación real de contribuir, estando sujetas a la obligación real las personas físicas españolas y extranjeras que no teniendo su residencia habitual en territorio español, obtengan en España rendimientos o incrementos de patrimonio.

²⁵ Ya comentado con antelación dentro del capítulo primero.

²⁶ Lo que en México se conoce y de creación muy reciente, como Servicio de Administración Tributaria.

Por otro lado los sujetos pasivos por obligación real o no residentes, tributan bajo un régimen diferenciado del que lo hacen los sujetos pasivos por obligación personal o residentes, una de cuyas características es la carencia de progresividad, al limitar su tribulación a unos tipos fijos de gravamen según el origen o fuente de la renta obtenida; una más de las características, es la ausencia del período impositivo cuando la renta obtenida ha sido ganada sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

A la vez, a los no residentes no les es de aplicación la posibilidad de optar por la tribulación conjunta y tampoco les son de aplicación todas las deducciones en la cuota del impuesto sobre la Renta, que pueden practicar los sujetos pasivos por obligación personal.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta,²⁷ se establece una diferenciación básica en la aplicación del régimen de tribulación de los no residentes en función de que las rentas se obtengan a través de un establecimiento permanente en España y sin él; de manera que a continuación se ofrece un resumen de las reglas señaladas:

a) *Rentas obtenidas en España mediante establecimiento permanente.*

- Los sujetos pasivos por obligación real o no residentes, que operen en España mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, tanto si dicha renta se ha obtenido en España, como en el extranjero.

- Para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo previsto en el Impuesto sobre Sociedades.

b) *Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente.*

- En este supuesto los no residentes tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, en los términos previstos en los artículos 16 a 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.²⁸

- A efectos de dicha renta sometida a gravamen, se entenderá devengado cada importe de la misma, total o parcial:

- Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuera menor.

- Cuando los rendimientos procedan de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural.

- Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

²⁷ En específico el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, dentro del Capítulo III, referente a la obligación real de contribuir. *Código Fiscal 1997*. Art. 16.2, *ob. cit.*, p. 22.

²⁸ Precisamente dentro del mismo Capítulo III, referente a la obligación real de contribuir, *Código Fiscal 1997*, arts. 16 a 22, *ob. cit.*, p. 22 a 35.

3.2. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA POR NO RESIDENTES

Esta situación se encuentra regulada por el artículo 70 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se enumeran los supuestos de rentas que se considerarán obtenidas en España.

De acuerdo a la disposición señalada en su numeral 1,²⁹ se considerarán obtenidas o producidas en territorio español, las siguientes:

a) Los rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos mediante establecimiento permanente situado en territorio español, remitiéndose para la calificación del establecimiento permanente a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

b) Los rendimientos de actividades empresariales, obtenidos mediante establecimiento permanente cuando dichas actividades se realicen en territorio español.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, cuando la prestación de servicios se realice o se utilice en territorio español, tales como la realización de:

- Estudios
- Proyectos
- Asistencia técnica
- Apoyo a la gestión, y
- Servicios profesionales.

Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en dicho territorio o se refieran a bienes situados en el mismo.

d) Los rendimientos del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio español.

e) Los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, incluso cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España.

g) Los intereses, y otros rendimientos de capital mobiliario.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

i) Los aumentos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España.

j) Los aumentos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

²⁹ Le llaman los españoles numeral a lo que en México denominaríamos fracciones, por lo que en esta ocasión me estoy refiriendo al punto uno del artículo 70 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

k) Los aumentos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

3.3. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los sujetos pasivos no residentes que operen en territorio español mediante establecimientos permanentes tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, tanto si dicha renta se ha obtenido en España como en el extranjero.

La calificación de establecimiento permanente se realiza de conformidad con lo regulado por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La cuantificación de la base imponible se efectuará mediante la aplicación de los mismos criterios con que se determinan los rendimientos de las actividades económicas empresariales o profesionales; esto es de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, relativas a dichas actividades.

Ahora, hasta este momento hablaré del monto de porcentaje relativo al pago de impuesto, ya que una vez determinados los rendimientos y/o incrementos de patrimonio, se aplicará el 35%, de acuerdo al Impuesto sobre Sociedades.³⁰

De tal suerte que, la cuota íntegra se calcula por la aplicación del citado tipo único del 35%, a los rendimientos netos determinados de igual forma que cualquier otro rendimiento empresarial o profesional. En esta cuota se podrán practicar las siguientes deducciones, en los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir o residentes:

- Incentivos y estímulos a la inversión empresarial.
- Donativos.
- Dividendos por doble imposición.
- Retenciones y otros pagos a cuenta.

3.4. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Cuando las rentas obtenidas en territorio español por las personas físicas no residentes sean percibidas sin mediación de establecimiento permanente, su tribulación se establece de forma separada por cada devengo total o parcial de renta.

³⁰ Tasa muy similar, a la que aplica en México la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre determinadas personas físicas o morales lo que, como se menciona en el texto, España le llama Impuesto sobre Sociedades, quizá por ello en su denominación de la Ley del Impuesto sobre la Renta le agrega de Personas Físicas.

El aludido devengo se producirá de acuerdo a la siguiente equivalencia:

<i>Fuente de la renta</i>	<i>Devengo</i>
Rendimientos en general	Cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si fuera anterior
Rendimientos de bienes inmuebles de uso propio	El día último del año natural
Incrementos de patrimonio	Cuando tenga lugar la alteración patrimonial

Por último, dentro de las obligaciones de los sujetos pasivos por obligación real que obtengan rentas sujetas al impuesto, sin mediación de establecimiento permanente, estarán obligados a presentar declaración³¹ en la forma, plazos e impresos establecidos. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración del impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla.

3.5. RESPONSABLES SOLIDARIOS DEL INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Ley del Impuesto sobre la Renta,³² dispone que el depositario o gestor de los bienes o derechos del pagador de los rendimientos responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que haya satisfecho. Se excluyen las simples mediaciones de pago definidas como el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

3.6. REPRESENTANTES DE LOS SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA

Los sujetos pasivos no residentes en territorio español están obligados a nombrar una persona con residencia en España, para que les represente ante la Administración, en relación con sus obligaciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, cuando debido a la cuantía y características de la renta, así lo requiera la mencionada Administración Tributaria.

³¹ Aquí ubico también un punto de similitud del sistema fiscal español y el sistema fiscal mexicano, en el sentido de que el pago se efectúa a través del formato de declaración.

³² En específico el artículo 19.3 del citado precepto legal. *Código Fiscal 1997*. Art. 19.3, *ob. cit.*, p. 28.

Respecto a los establecimientos permanentes, se considerarán representantes de los mismos las personas que figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultadas para contratar en nombre de los mismos, siempre que dichas personas estuviesen domiciliadas en territorio español; pues, en caso contrario, deben efectuar nombramiento de representante domiciliado en España a los efectos de las obligaciones por este impuesto.

Para terminar, por el incumplimiento de las obligaciones señaladas se constituye infracción tributaria simple, lo que se traduce en una sanción con multa de 25,000 a 1,000,000 de pesetas, a partir del año de 1997.

CONCLUSIONES

No quisiera avanzar con las conclusiones sin realizar una previa advertencia, en el sentido que en éstas, posiblemente se aprecie un aspecto comparativo entre México y España, obviamente en el impuesto estudiado sin embargo lo realizo como crítica constructiva y de reflexión y tomando en cuenta la diferencia existente entre ambas naciones.

Una, o mejor dicho, para empezar con el rubro de conclusiones, el Impuesto sobre la Renta tiene relevancia dentro del contexto mundial, ya que como se desprende del presente trabajo, por lo regular grava cualquier ingreso que sufra la persona en su patrimonio, bajo cualquier concepto o circunstancia, y algo que llama la atención en el sistema español es la especial vigilancia que se ejerce sobre el aspecto fiscal familiar; cosa que en México no sucede, he ahí una de las bondades del sistema tributario mexicano.

El sistema tributario español tiene la peculiaridad de atender mucho a la individualización de la persona, ya que en el estudio se toma en demasía en cuenta la relación familiar, si es soltero, casado, viudo o incluso con hijos pero sin estar casado.

Dentro del contexto fiscal español se hace una diferencia para pagar el Impuesto sobre la Renta, de personas físicas y de las empresas, ya que estas últimas se encuentran gravadas por el Impuesto sobre Sociedades, lo que resulta una diferencia en cuanto a ello se refiere dentro del sistema fiscal mexicano, en virtud de que éstas se ven afectadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que grava a personas físicas y morales, que para efectos se entienden como empresas o sociedades.

El sistema fiscal español, y en específico el área del Impuesto sobre la Renta, hace claras diferencias entre los residentes y los no residentes para efectos del pago del citado impuesto, en el aspecto que es muy metódico y específico, que a decir verdad y con las reservas del caso, me parece un tanto cuanto claro, ello lo expreso desde el punto de vista que la presente investigación me permitió entender, sin embargo otra situación es apreciar la aplicación práctica de dicha legislación.

Por último, este trabajo guardó sana distancia entre la integración fiscal europea, ya que sin lugar a dudas este concepto repercute dentro del marco

fiscal español; sin embargo lo pongo de manifiesto a efectos de que se pudiese interpretar como un aspecto importante que no haya tocado, sin embargo no es el objeto de éste, razón por la cual hago esta aclaración dentro del rubro de conclusiones.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI IBÁÑEZ, EMILIO y otros, *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, Barcelona, España, Vols. I y II; 1998, pp. 1224.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, España, 1992, pp. 1040.
- AMOROS, NARCISO, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1970, pp. 434.
- ARESPOCOCHAGA, JOAQUÍN DE, *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Barcelona, España, 1998, pp. 534.
- CALVO ORTEGA, RAFAEL, *Derecho Tributario parte general*, Civitas, Madrid, España, 1997, pp. 560.
- CÓDIGO FISCAL 1997. Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, España, 1997, pp. 634.
- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, 1997, Biblioteca Nueva, Textos Legales, Madrid, España, 1997, pp. 146.
- PERÉZ ROYO, FERNANDO, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, España, 1997, pp. 416.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, PERFECTO, *La justicia fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Universidad de Santiago de Compostela, España, 1973, pp. 194.