

La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF

Antonio M. CUBERO TRUYO
Doctor en Derecho
Profesor Asociado, Universidad de Sevilla

RESUMEN

Los criterios de fijación de la residencia, al igual que otros problemas de Derecho Tributario Internacional, cada vez presentan mayor interés ante la imparable mundialización de las relaciones económicas. La actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera residentes a quienes tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. A nuestro juicio, la aplicación de este criterio, aunque no será fácil, puede resultar útil para evitar maniobras fraudulentas. En cualquier caso, creemos que la regulación vigente debe ser mejorada adoptando como concepto de residencia el centro de intereses vitales, concepto que define la OCDE invocando al Estado con el que se mantienen relaciones personales y económicas más estrechas.

SUMMARY

The place of residence, just like other problems in International Tax Law, is increasingly important as a result of the globalisation of the trade relations. The IRPF law considers as residents those whose base of business or professional activities or main economic interests are settled in Spanish territory. In our opinion, the application of this rule, although not easy, may turn out useful in order to prevent fraud. Anyway, we think that the domestic law must be improved adopting as concept of residence the centre of vital interests. The OECD defines this concept as the State with which the personal and economic relations are closer.

Los asuntos de fiscalidad internacional han dejado de ser asuntos marginales, adquiriendo en nuestros días un protagonismo evidente. Es normal, casi inevitable, que las actividades empresariales amplíen su ámbito más allá de las fronteras nacionales, y esta apertura al exterior puede plantear controversias tributarias entre ellas, la ubicación de la residencia del sujeto a los efectos impositivos.

I. CRITERIO AUTOSUFICIENTE (EN CONTRA DEL CALIFICATIVO «HABITUAL»)

La actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 12.Uno, no sólo determina la residencia habitual del sujeto por permanecer más de 183 días en territorio español, como era la costumbre, sino además, novedosamente, por radicar en España «*el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos*». Y es ésta una situación bastante *per se* para ocasionar la residencia, sin necesidad de atender en nada al dato de la estancia. La Ley, en efecto, se conforma para otorgar la residencia con que se dé «*cualquiera*» de las circunstancias recogidas en el artículo 12. Uno. Con ello está sentando la autonomía de los lazos empresariales o profesionales, suficientes para definir la obligación personal de un sujeto. El dato merece ser destacado porque este factor económico se muestra absolutamente independiente respecto a la idea usual de residencia, vinculada a la permanencia en el territorio. El legislador decide que quien tenga su base económica aquí, aquí debe tributar por la renta mundial, aquí debe ser considerado residente (prescindiendo del tiempo que pase por estos lares). Es, por tanto, un pronunciamiento directo de la Ley sobre la procedencia de la obligación personal.

Conclusión lógica: puesto que la noción positiva de residencia habitual ha pasado a estar «*asentada indistintamente sobre dos hechos*»¹, no debiera conservarse la referencia a la «*habitualidad*», que parece aludir en exclusiva a la faceta clásica de la residencia (como permanencia relativamente prolongada), dando la espalda a la ampliación efectuada por la Ley 18/1991. El título de residencia *habitual* no se corresponde con su ya diversificado contenido.

Una contradicción posible a nuestro entendimiento supondría reafirmar la vigencia del concepto de «*residencia habitual*»: la Ley vigente no supuso variación de veras esencial, y si se sujeta por obligación personal a quienes tienen en España «*el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos*» es —sería el argumento— porque ello conlleva necesariamente la estancia preponderante, habitual, en territorio hispano².

Como en semejante razonar subyace el uso de una presunción que no

¹ CALERO (1993), p. 64.

² Así parece desprenderse de una interpretación puramente literal de la norma («*se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español...*»).

admitiría prueba en contrario, obligado nos resulta descalificarla como recurso intolerable³, no siendo este lugar para detenerse en el juicio negativo –de inconstitucionalidad, incluso– que las presunciones *iuris et de iure* nos merecen⁴.

Pero las críticas en el ámbito probatorio suelen eludirse recurriendo a institutos como la ficción. La Ley determina que en ciertos supuestos hay residencia habitual, háyala de *facto* o no; sería una calificación legal imperativa, frente a la cual no caben excusas contradictorias.

Quien así dictamine, encontrará réplica fácil: si el contenido jurídico se desentiende, en este asunto, de la verdad efectiva (aunque lo admitiéramos⁵), lógico sería que el rótulo empleado tuviera las mínimas connotaciones fácticas, que asumiera su contenido ficticio, su convencionalidad, evitando concordancias que pueden llegar a resultar inverosímiles. Por tanto, también desde esa particular perspectiva convendría desprenderse de una adjetivación («habitual») que tienen resonancias de realidad insoslayables.

A mayor abundamiento, la propia Ley del IRPF, en el artículo 78.Cuatro.b), ofrece una definición completamente diferente de la residencia habitual a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda. La convivencia en un mismo texto normativo de dos acepciones distintas para una misma voz avala nuestra propuesta de supresión de la «habitualidad», en la medida que serviría a la especialización del concepto.

Avisados estamos de que la tesis sostenida puede tener una lectura extrema: omitir la «habitualidad» no es bastante, interesa también suprimir la alusión a la «residencia», evitando por entero el vínculo de la elección terminológica; convendría, pues, enumerar directamente los supuestos varios de obligación personal, de sujeción integral, sin proceder al paso intermedio de la titulación, sin denominación genérica alguna de los sujetos a los que afectaría dicha obligación personal. Nosotros, por el contrario, encontramos múltiples razones para que permanezca la noción de «residencia», como por ejemplo la deseable coherencia de nuestra legislación interna con el canon marcado por la OCDE en su Modelo de Convenio o la expresividad del término para el contribuyente medio, al que cualquier ayuda en su contacto con el mundo complejo del Impuesto sobre la Renta debe ser bien vista.

³ El enlace lógico que basa la deducción (si se tiene aquí el núcleo de la actividad económica es porque se reside habitualmente) pudiera ser razonable, válido generalmente, pero no es automático, forzoso, inevitable, y en atención a las excepciones, la presunción absoluta debe descartarse.

⁴ Nos remitimos a nuestro trabajo sobre «Las presunciones» (1991) y, muy especialmente, al trabajo de García Añoveros (1991).

⁵ No parece que así sea: si no existieran preocupaciones probatorias, no habría sido necesario que en la redacción definitiva de la Ley 18/1991, el artículo 12.Dos, dedicado a la residencia de la familia se convirtiera en presunción *iuris tantum*, cuando en el Proyecto era un supuesto más del artículo 12.Uno. Igualmente, el personal diplomático (artículo 14) no se califica como supuesto de residencia habitual, sino de obligación personal; si la calificación encerrara una ficción, no habría problemas en considerarlos residentes.

II. CRITERIO INSUFICIENTE (A FAVOR DEL CENTRO DE INTERESES VITALES)

Aunque aplaudimos la introducción del factor económico en la configuración de la residencia, no colma nuestras aspiraciones. Hubiéramos preferido que se adoptara la definición de la residencia como *centro de intereses vitales*, concepto que engloba (artículo 4.Dos. a) del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE) las relaciones económicas y *personales* más estrechas.

Echamos de menos, en consecuencia, el componente personal y, con nosotros, buena parte de la doctrina⁶. Ciertamente es que aflora en el artículo 12.Dos, con la presunción de residencia del sujeto a raíz de la residencia de cónyuge e hijos; mas no nos parece bastante, y ello por tres carencias fundamentales. Primera: de la gran variedad de factores que determinan las relaciones personales, sólo se contempla uno (la familia nuclear). Segunda: en lugar de una visión global, se trata con independencia a las relaciones personales y las económicas. Tercera: minusvaloración de lo personal (el 12.Dos es una mera presunción) frente a lo económico (el 12.Uno.b) es autosuficiente). Cada uno de estos tres caracteres encuentran sucesiva contradicción en los Comentarios oficiales al Modelo de la OCDE, que dictaminan así sobre las relaciones personales y económicas más estrechas: «Se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales u otras, la sede de sus negocios, el lugar donde administre sus bienes, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto; pero es evidente, sin embargo, que las consideraciones deducidas del comportamiento personal del interesado deben ser tenidas en cuenta especialmente». Pese a este contraste abrumador, Carabajo (1991) intenta salvar las distancias, sosteniendo que la interpretación de nuestro criterio económico «deberá guiarse por los Comentarios a los artículos del Convenio Modelo de la OCDE»⁷.

Y es que, en realidad, creemos que la idea del centro de intereses vitales sí está latiendo en nuestra normativa, aunque no se haya hecho patente. Procuraremos demostrarlo.

Adviértase que ser «residente» tiene ya un contenido plural, diversificado. No sólo se atiende al hecho de la permanencia física, también al lugar donde se establece la base de la actividad empresarial o profesional, o incluso al lugar donde se encuentra el núcleo familiar. Esta multiplicidad de factores puede propiciar en el intérprete dos conclusiones distintas: sintéticamente nombradas, tendríamos *acumulación de criterios* o *alteración del criterio*.

De un lado, hay una lectura fácil –simplista, diríamos–, según la cual, al criterio tradicional conviene añadir otros; pasamos, pues, de un solo criterio a

⁶ GONZÁLEZ POVEDA (1992), p. 420; DOMÍNGUEZ RODICIO (1991), p. 9, y BAENA AGUILAR (1994), p. 109.

⁷ CARBAJO (1990), p. 67.

varios heterogéneos, unidos convencionalmente por medio el término «residentes».

Al otro lado, y éste es el que sostenemos, si los datos varios que se toman en consideración para fijar cuándo un sujeto es residente se conjugan, puede extraerse la existencia de un concepto nuevo de residencia. Es decir, no se ha producido una mera adición de criterios, sino una auténtica transformación. Y, ¿cuál es, entonces, el nuevo criterio de residencia?, ¿cuál es este criterio que cabe deducir? El *centro de intereses vitales* es nuestra respuesta. Éste es, en el fondo, el criterio legitimador del gravamen omnicomprendivo por parte de un Estado; ésta es la característica que puede justificar, hoy, la obligación personal de contribuir.

Y es que con los avances en las comunicaciones y las facilidades de circulación internacional, la permanencia temporalmente dominante en un territorio resulta, en ocasiones, una circunstancia engañosa, no sólo como hecho de difícil control, y, por tanto, manipulable, sino, además, por no revelar ya de forma imperiosa la más «profunda» vinculación con un Estado, aquella que sirve para implicar plenamente a la persona en el sostenimiento de las cargas públicas. Ante esta insuficiencia, se hace preciso encontrar un criterio más rico, un punto de conexión más convincente y este papel sólo puede jugarlo el centro de intereses vitales. A nuestro juicio, son los propios principios constitucionales los que exigen este esfuerzo perfeccionista a la hora de proclamar que existe, verdaderamente, capacidad de contribuir a un Estado.

Si cedemos, pues, al centro de intereses vitales el relevo del protagonismo en la materia, lógico es que rol tan importante se haga explícito. Nos parece fundamental: la Ley debiera definir expresamente el concepto de residencia en el sentido que venimos planteando; un precepto debiera aclarar que ser residente en el Estado español quiere decir tener el centro de intereses vitales en España⁸.

Habrásé forzosamente notado que estamos refiriéndonos sin titubeos a una renovación que en la Ley aparece tan sólo entrevista, intuita. Hay, es cierto, una distancia considerable entre el Derecho positivo y lo que nosotros pondríamos en él. Y ello a pesar de que la intención, el impulso en origen, coincidía prácticamente con nuestros postulados. Observemos, por ejemplo, lo anunciado en el Libro Blanco para la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio: «Se acometerá la modificación del concepto fiscal de residente para adaptarlo a las orientaciones de la OCDE», y la OCDE concede una atención privile-

⁸ El hecho de que se procediera a definir con generalidad la residencia como centro de intereses vitales no implicaría que perdieran sentido los supuestos concretos de residencia. Ni mucho menos, el centro de intereses vitales es un concepto relativamente indeterminado al que conviene acompañar, para su mejor precisión, de un desarrollo explicativo por parte de la misma Ley. Aquí es donde entraría en juego la enumeración de las diversas circunstancias que significan, a juicio legal, la ubicación en territorio español del centro de intereses vitales. Por tanto, las actuales situaciones determinantes de la residencia estarían, también en nuestra concepción, vigentes como manifestaciones del centro de intereses vitales.

giada al centro de intereses vitales. Ocurrió, sin embargo, que la timidez venció al legislador: quiso cambiar, pero que el cambio respetara al máximo los esquemas precedentes y esta indecisión lastra, en gran medida, la reforma.

III. CRITERIO DE APLICACIÓN DUDOSA

La cuestión más espinosa que plantea el artículo 12.Uno.b) es la de su aplicación práctica, al tratarse de una norma sumamente abstracta. Se repiten los autores al señalar que «la indeterminación del concepto es evidente y delimitarlo con precisión va a ser difícil»⁹, «no es fácil determinar esto»¹⁰, «no se trata de un criterio de fácil comprensión»¹¹...

También en la doctrina francesa (pues su Derecho recoge el criterio económico), esta dificultad es reconocida. Para Gouthiere (1989), la determinación del centro de intereses económicos resulta a menudo delicada, al necesitar la comparación entre la situación del contribuyente en Francia y su situación en otros países. Por ejemplo, hace falta conocer la totalidad de las rentas del contribuyente (de fuente francesa y extranjera) para saber si la mayor parte procede de Francia. Tal comparación no es evidentemente fácil¹².

Si éste es el panorama, dos pueden ser las reacciones contrapuestas: bien reclamar una mayor precisión normativa, de manera que el centro de intereses económicos quedara «perfectamente perfilado»¹³; bien preferir mantener la vaguedad (hay autores que hablan de ambigüedad «necesaria»¹⁴) por las ventajas de polivalencia¹⁵ que pueda suponer¹⁶.

Desde nuestro prisma, debiera en principio confesarse «la imposibilidad de tipificar exhaustivamente la realidad»¹⁷. Es utópica la normación «caso por

⁹ MARTÍN QUERALT (1994), p. 67.

¹⁰ MORENO Y SANTIDRIÁN (1991), p. 39.

¹¹ PÉREZ ROYO (1992), p. 48.

¹² GOUTHIERE (1989), p. 345.

¹³ MAROTO (1991), p. 8.

¹⁴ CARBAJO (1990), p. 67.

¹⁵ Para BAENA AGUILAR (1994), p. 110, «la operatividad del criterio reside precisamente en su indeterminación», aunque utiliza a GARCÍA DE ENFERRÍA y FERNÁNDEZ (1988), p. 434, para advertir que los conceptos jurídicos indeterminados sólo presentan una solución justa, a diferencia de la discrecionalidad administrativa, que ofrece una pluralidad de ellas.

¹⁶ Análogo debate se produce en los Estados Unidos a propósito del concepto de *a closer connection with another country*. Mientras que la *American Bar Association* era partidaria de que esta excepción a la residencia fuera «*deliberately vague in order to allow for a multitude of different fact situations*», el *Tesoro*, por el contrario, defendió una serie de criterios concretos: «*The location of the individual's family; the location of personal belongings, such as automobiles, furniture, clothing and jewelry owned by the individual and his family; the location of social, political, cultural or religious organizations in which the individual has a current relationship; the location of the individual's personal bank accounts; the type of driver's license held by the individual; the country of residence designated by the individual on forms and documents; the types of official forms and documents filed by the individual; and the location of the jurisdiction in which the individual votes*».

¹⁷ Navas (1991), p. 399.

caso»¹⁸. No por ello hay que renunciar a la colaboración de ciertas concreciones que, si no las trajo el Reglamento, confiamos en que llegarán; como anuncia Martín Queralt (1994), el concepto se irá decantando a medida que existen pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos. Mientras tanto, intentando no caer en el escepticismo, reivindicemos la suficiencia de la actual definición genérica, a sabiendas de que existen importantes manifestaciones doctrinales en contra de las posibilidades aplicativas, en contra de la virtualidad práctica de la regla establecida por el artículo 12.Uno.b):

– En primer lugar, se ha señalado la laboriosidad que supone el que corresponda a la Administración la carga de la prueba¹⁹. Así es, en efecto; Hacienda no se ve aquí arropada con ventajosas presunciones, como a menudo sucede. En Francia, las cosas son un tanto distintas y, por ejemplo, no se exige tener el núcleo *principal* de la actividad profesional, bastando simplemente desarrollar una actividad profesional, a menos que el sujeto justifique «*que cette activité y est exercée a titre accessoire*». Pero, de todas formas, advertir la responsabilidad, compleja, ciertamente, de nuestra Administración en la aplicación del criterio económico no anula, ni mucho menos, su potencial eficacia. La complejidad no tiene por qué llegar a ser inviabilidad. Considérese que el destino previsible de esta regla es el sujeto que pretende dejar de ser residencia y que, por tanto, hasta entonces lo era, con lo cual se tiene, se debe tener, una información completa sobre sus actividades económicas, y ello puede ser una buena base para la aplicación incontestable del precepto. En ese seguimiento, Martín Queralt (1994) alude a la instrumentación del «concepto de grupo económico, la delimitación de los supuestos en que se presentan cuentas consolidadas, la existencia de operaciones vinculadas, etc.»²⁰ Tampoco debe despreciarse el papel, paulatinamente creciente, de la cooperación internacional en materia de información tributaria. Si aún así no se obtiene material capaz de formar la convicción de cualquier juzgador que tenga, al final, que dirimir el asunto, se nos ocurren dos hipótesis: o es el fraude –momentáneamente– perfecto o es cierto que no radica en España la base económica del sujeto, de modo que, justa es –al menos por esta vía– su no residencia.

– En segundo lugar, se ha denunciado que el criterio económico no es válido para atajar los casos de deportistas o artistas de élite que pretenden evitar la sujeción integral al IRPF, «supuestos en los que el legislador pensaba sobre todo al establecer la nueva definición de residencia habitual»²¹. Y no lo es, se alega, porque el ejercicio de la actividad es mundialmente itinerante, sin que pueda radicarse en ningún lugar concreto el centro de la actividad. Para intentar desbaratar la figura del «apátrida fiscal», conviene tener en cuenta que lo que se exige no es, evidentemente, desarrollar la actividad profesional con

¹⁸ MORENO Y SANTIDRIÁN (1991), p. 39.

¹⁹ GONZÁLEZ POVEDA (1992), p. 421.

²⁰ MARTÍN QUERALT (1994), p. 67.

²¹ PÉREZ ROYO (1992), p. 48.

exclusividad en nuestro territorio, sino sólo que esté aquí la base, el núcleo principal; es una cuestión comparativa y, si la igualdad exacta es un imposible, siempre cabrá una decisión, más o menos espinosa. La tendencia lógica a la conservación de la residencia originaria podría aportar indicaciones oportunas para la necesaria ubicación fiscal de estos profesionales *in itinere*. Por otro lado, también se alega que quienes trasladan su residencia habitual al extranjero, para eludir así la obligación personal de contribuir, suelen desplazar igualmente la mayoría o buena parte de sus intereses económicos. No creemos que llegando ya a extremos en los que se produce un traslado efectivo, pueda haber reproche a la eficacia del 12.Uno.b); pasa a ser legítimo, si no hay ficción, tributar en España sólo por las rentas españolas y no por la renta mundial. Mas, de todas formas, no debe descuidarse que, junto al criterio económico, contamos con otros mecanismos para impedir que deportistas, artistas y demás mortales finjan la no residencia, fundamentalmente las presunciones del artículo 12.Dos y del 12.Tres de la Ley 18/1991, Ley que asestó un duro golpe a este tipo de pretensiones elusivas.

IV. CRITERIO DE APLICACIÓN EN CASO DE DUDA

Al afrontar la regulación fiscal de la residencia es necesario separar dos planos: uno, el del conjunto de contribuyentes como colectivo abstracto, y otro, el grupo de sujetos cuya residencia pudiera ser objeto de controversia²².

En vez de respetar este doble enfoque, ocurre, por el contrario (y tal vez por considerar que con el término *residencia*, suficientemente expresivo, el contribuyente «normal» queda ya caracterizado), que el tratamiento normativo de la «minoría conflictiva» (progresivamente creciente, pero minoría al fin y al cabo) suele adquirir tal protagonismo que aparenta ser la regulación directa, primaria de la residencia, cuando, insistimos, su función es bien distinta y –desde el punto de vista lógico– secundaria, posterior.

Así pues, en la práctica, se recurrirá a la base de la actividad empresarial como criterio clarificador del concepto de residencia; nunca en primera instancia, sino sólo subsidiariamente, en *caso de duda*²³, fundamentalmente cuando se detecten pretensiones elusivas²⁴. Situaciones dudosas que, por cierto, ya no son mera anécdota, sino una constante preocupación en nuestro estadio fiscal.

²² CALERO (1993), p. 64, advierte cómo la complejidad que rodea a los criterios de determinación de la residencia «no afecta a la inmensa mayoría de los sujetos pasivos por obligación personal, en los que se da la doble cualidad de españoles y de residentes». Precisamente, este razonamiento basado en que la conexión habitual entre residencia y nacionalidad está haciendo resurgir la importancia de la nacionalidad en la fijación de la residencia. La mejor muestra la ofrece la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 8 de mayo de 1990 (*Asunto Biehl*), que considera discriminatoria una norma que no concede la devolución del ingreso indebido a los no residentes, porque los extranjeros son «frecuentemente» no residentes.

²³ En el mismo sentido, CARBAJO (1990), p. 67.

²⁴ *Verbigracia*, el traslado de residencia a un paraíso fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- BAENA AGUILAR, ÁNGEL
1994 *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona, Aranzadi.
- CALERO GALLEGU, JUAN
1993 «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Manual del Sistema Tributario Español*, Madrid, Civitas.
- CARBAJO VASCO, DOMINGO
1990 «El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del IRPF», *Tribuna Fiscal*, n.º 2.
- CUBERO TRUYO, ANTONIO M.
1991 «Las presunciones», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- DOMÍNGUEZ RODICIO, JOSÉ RAMÓN
1991 «Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, n.º 21.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME
1991 «Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario», *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Madrid, Editorial Civitas.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, Y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN
1988 *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas.
- GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO
1992 «La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75.
- GOUTHIERE, BRUNO
1989 *Les impôts dans les affaires internationales. Trente études pratiques*, París, Francis Lefebvre.
- MAROTO SÁEZ, AMELIA
1991 «Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF», *Impuestos*, n.º 6.
- MARTÍN QUERALT, JUAN
1994 «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons.
- MORENO REYES, FRANCISCO, y SANTIDRIÁN ALEGRE, JESÚS
1991 *Los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Valencia, Tirant lo Blanch.

NAVAS VÁZQUEZ, RAFAEL

1991 «Interpretación y calificación en Derecho tributario». *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

PÉREZ ROYO, IGNACIO

1992 *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid, Marcial Pons.