

REVISTA DE DERECHO FINANCIERO
Y DE HACIENDA PUBLICA

**COMENTARIOS A LAS LEYES TRIBUTARIAS
Y FINANCIERAS**

Dirigidos por NARCISO AMORÓS RICA

**TOMO III
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FISICAS**

Ley 44/1978

COMENTADA POR

JULIO BANACLOCHE PÉREZ
*Inspector de los Servicios del Ministerio
de Hacienda. Profesor Numerario
de Hacienda Pública*

MIGUEL Blesa de la Parra
Inspector Financiero y Tributario

JOSÉ ANTONIO CORTÉS MARTÍNEZ
Inspector Financiero y Tributario

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
*Profesor de Derecho Financiero
y Tributario*

ENRIQUE GIMÉNEZ-REYNA
*Inspector Financiero y Tributario
Licenciado en Derecho*

MANUEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
*Profesor de Derecho Financiero
y Tributario*

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA
Inspector Financiero y Tributario

HERMENEGILDO RODRÍGUEZ PÉREZ
Inspector Financiero y Tributario

EUGENIO SIMÓN ACOSTA
*Profesor Adjunto de Derecho
Financiero y Tributario*



**EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO
EDITORIALES DE DERECHO REUNIDAS**

Copyright: EDERSA, 1983

Depósito legal: M. 24309-1983 ISBN 84-7130-419-8 - ISBN 84-7130-392-2

Selecciones Gráficas. Carretera de Irún, km. 11,500. Madrid (1983)

INDICE

TOMO III

LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS («B.O.E.» de 11 de septiembre de 1978)

CAPÍTULO I

Páginas

NATURALEZA Y AMBITO DE APLICACION

Artículo 1	1
Artículo 2	6

CAPÍTULO II

EL HECHO IMPONIBLE

Artículo 3	12
-------------------	----

SUMARIO: 1. La renta como índice de capacidad contributiva. 2. Análisis de las principales posiciones doctrinales sobre la noción de renta: teoría de la fuente y teoría patrimonial. 3. Concepción de renta acogida por el legislador español en la Ley del I.R.P.F. 4. Composición de la renta. A) Rendimientos del trabajo personal. B) Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas. C) Rendimientos de capital. D) Incrementos patrimoniales. 5. Adquisiciones que constituyen renta. 6. Imputación de ingresos y gastos: criterio adoptado.

CAPÍTULO III

EL SUJETO PASIVO

SECCIÓN 1.^a

NORMAS GENERALES

Artículo 4	33
-------------------	----

SUMARIO: I. Consideraciones generales.—II. Sujeción al impuesto.—III. Unidad familiar.

Artículo 5	37
SUMARIO: I. Introducción.—II. Supuestos constitutivos de unidad familiar: 1. Los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos. 2. En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, el cónyuge y los hijos que, siendo menores de edad, estén consagrados a su cuidado. 3. El padre o madre solteros y los hijos que, siendo menores de edad, estén confiados a su cuidado. 4. Los hermanos sometidos a tutela.	
Artículo 6	42
SUMARIO: I. Residencia habitual.—II. Residencia de la unidad familiar.—III. Residencia de las personas jurídicas.	
Artículo 7	46
SUMARIO: I. Introducción.—II. Rentas gravadas en obligación personal.—III. Rentas gravadas en obligación real.—IV. Acumulación de rentas: 1. Su encaje en las normas del Derecho privado. 2. Residencia de la unidad familiar.—V. Anualidades por alimentos.	
Artículo 8	54
Artículo 9	55
Artículo 10	56
SUMARIO: I. Fundamento.—II. Obligados a retener.—II. Exclusión de retención.—IV. Cálculo de la retención.—V. Ingreso de la retención. VI. Resúmenes anuales.—VII. Información.—VIII. Sustituto del contribuyente.	
Artículo 11	68
SUMARIO: I. Nombramiento de representante.—II. Personas obligadas a nombrarlo.—III. Obligaciones y responsabilidad del representante.	

SECCIÓN 2.^a

IMPUTACION DE RENDIMIENTOS

Artículo 12	70
SUMARIO: I. Introducción.—II. Los conceptos.—III. Tratamiento tributario de la atribución de rendimientos.—IV. La imputación de rendimientos.—V. La transparencia obligatoria en la práctica.—VI. Fondos de inversión mobiliaria.—VII. La transparencia voluntaria.—VIII. Régimen de la transparencia.—IX. Imputación: cómo y cuándo.—X. Imputación de beneficios y retenciones.—XI. Consecuencias de la transparencia.—XII. Conclusión.	

CAPÍTULO IV

LA BASE IMPONIBLE

Artículo 13	105
SUMARIO: I. Concepto y concordancias.—II. La base negativa.—III. La base liquidable.	

CAPÍTULO V

DETERMINACION DE LA RENTA

SECCIÓN 1.^a

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Artículo 14	118
SUMARIO: I. Localización sistemática.—II. Concepto.—III. Enumeración.—IV. Gastos.—V. Rendimientos líquidos.—VI. Rendimientos presuntos.	

SECCIÓN 2.^a

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL

Artículo 15	146
SUMARIO: I. Localización sistemática.—II. Concepto.—III. Enumeración.—IV. Exclusiones.—V. Rendimiento presunto.—VI. Rendimiento neto.—VII. Rendimiento líquido.	
Artículo 16	157
SUMARIO: I. Concepto.—II. Rendimientos netos.—III. Rendimientos parciales.—IV. El rendimiento real.—V. Rendimientos presuntos.—VI. Rendimientos inexistentes.	
Artículo 17	173
SUMARIO: I. Concepto.—II. Supuestos excluidos.—III. Casos concretos.—IV. Rendimiento neto.	

SECCIÓN 3.^a

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES Y EMPRESARIALES

Artículo 18	184
SUMARIO: I. Rendimientos de actividades económicas: concepto.—II. Ingresos que integran los rendimientos de actividades: 1. Ingresos	

por ventas de productos o de servicios. 2. Autoconsumo externo. 3. Transferencias corrientes. Subvenciones de capital. 5. Alteraciones de cuentas integradas con partidas que tuvieron carácter de gastos deducibles. 6. Condonación y prescripción de deudas.—7. Diferencias de valor de créditos y deudas.—8. Ingresos que tienen su origen o causa en relaciones tributarias.

Artículo 19 ... 211

SUMARIO: I. Los gastos deducibles en general: 1. Gastos necesarios para la obtención de los ingresos. 2. Gastos de conservación de la fuente.—II. La enumeración legal de gastos deducibles: 1. Gastos derivados de obligación de fuente legal: A) Tributos y recargos no estatales que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. B) Exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, que incidan sobre los rendimientos o su fuente. C) Cuotas obligatorias con fines de previsión, devengadas con ocasión del ejercicio de la actividad reductiva. 2. Pagos a elementos de producción: A) Adquisición de bienes y servicios. B) Retribución del trabajo ajeno. C) Retribución del capital ajeno. 3. Mantenimiento de la capacidad productiva: A) Amortizaciones: a) Concepto; b) Bienes amortizables; c) Valor amortizable; d) Efectividad de la depreciación; e) Contabilización de las amortizaciones; f) Supuestos especiales de amortización. B) Gastos de conservación y reparación. C) Primas de seguros. 4. Otros gastos deducibles: A) Saldos de dudoso cobro. B) Quebranto de moneda. C) Deduciones a tanto alzado. III. Deduciones en inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios.—IV. Partidas que no son gasto por expreso mandato legal: 1. Donativos y liberalidades. 2. Pagos a miembros de la unidad familiar. 3. Multas y sanciones legales.

SECCIÓN 4.ª

INCREMENTOS Y DISMINUCIONES PATRIMONIALES

Artículo 20 ... 273

SUMARIO: I. Concepto de incrementos de patrimonio. 2. Realización del incremento: la alteración de la composición del patrimonio. 3. Plusvalías nominales y correcciones monetarias. 4. Incrementos generados antes de 1 enero 1979. 5. Incrementos por enajenación de vivienda propia y activos empresariales: A) Plusvalías de activos empresariales. B) Plusvalías de la vivienda habitual. 6. Incrementos en determinadas transmisiones lucrativas. 7. Disminuciones patrimoniales. 8. Determinación de la cuantía de los incrementos o disminuciones de patrimonio. 9. Reglas especiales de cuantificación de determinados incrementos o disminuciones patrimoniales.

SECCIÓN 5.ª

COMPENSACION DE PERDIDAS

Artículo 21 ... 328

SUMARIO: I. Introducción.—II. Presupuesto de la compensación.—III. Naturaleza: 1. El derecho a compensar. 2. La mecánica de la compensación. 3. Fundamento de la medida.—IV. Materialización de la compensación: 1. Magnitud sobre la que opera. 2. Los cambios de situación de los sujetos pasivos y la compensación de pérdidas: A) La persona física aislada. B) La persona física integrada en una unidad familiar. 3. Plazo para llevar a cabo la compensación. 4. Cuantía de la compensación.—V. Conclusión.

Artículo 22 ... 354

SUMARIO: I. La determinación de la base imponible en el I.R.P.F.—II. En particular, regímenes de determinación de la base imponible: A) Estimación directa. B) Estimación indirecta. C) Estimación objetiva singular: 1. Concepto. 2. Caracteres. 3. Ambito de aplicación: 3.1. Ambito subjetivo. La renuncia: 3.1.1. Tiempo de la renuncia. 3.1.2. Forma de la renuncia. 3.1.3. Efectos de la renuncia. 3.2. Ambito temporal. 3.3. Ambito territorial. 3.4. Ambito objetivo: 3.4.1. Límites por razón de la naturaleza de las actividades ejercidas. 3.4.2. Límites por razón del volumen de ingresos. 3.4.3. Algunos ejemplos concretos. 4. Aplicación: 4.1. Inclusión y exclusión. Sus efectos: 4.1.1. Inclusión. 4.1.2. Exclusión. 4.2. Determinación de los rendimientos: 4.2.1. Procedimiento normal: 4.2.1.1. Ambito subjetivo. 4.2.1.2. Cálculo: A) Actividades empresariales. B) Actividades profesionales o artísticas. 4.2.1.3. Un caso especial: gastos superiores al 15 por 100. 4.2.2. Procedimiento simplificado: 4.2.2.1. Ambito subjetivo. 4.2.2.2. Cálculo. 4.3. Régimen de declaraciones e ingresos: 4.3.1. Plazo. 4.3.2. Lugar. 4.3.3. Contenido. 4.3.4. Ingreso de cuotas. 4.4. Obligaciones formales. 4.5. Comprobación. 5. Efectos.—III. Regímenes excluidos: 1. Estimación objetiva global. 2. Estimación por jurados.

CAPÍTULO VI

PERIODO DE IMPOSICION Y DEVENGO DEL IMPUESTO

Artículo 23 ... 391

Artículo 24 ... 393

SUMARIO: I. Introducción.—II. Acontecimientos que originan un período «corto».—III. Sujetos pasivos afectados por períodos «cortos». IV. Consecuencias de la reducción del período impositivo: 1. Anticipación del devengo del impuesto. 2. Reglas de determinación de la base imponible. 3. Aplicación de las deducciones personales y familiares. 4. Solidaridad de herederos y legatarios. 5. Otras cuestiones: 5.1. Límites de la cuota. 5.2. Regímenes de atribución de rendimientos y transparencia fiscal. 5.3. Imputación de ingresos y gastos pendientes.

	<u>Páginas</u>
tes.—V. Declaración del impuesto en los períodos impositivos «cortos»: 1. Sujetos a quienes incumbe la obligación de declarar. 2. Plazo de la declaración.	
Artículo 25	407
Artículo 26	413
SUMARIO: I. Introducción.—II. Criterio legal de imputación de ingresos y gastos: 1. Regla general. 2. Reglas especiales: A) Operaciones a plazos o con precio aplazado. B) Diferencias de cambios en moneda extranjera. C) Subvenciones por cuenta de capital. D) Rendimientos de sociedades en régimen de transparencia fiscal. E) Imputación de los rendimientos del trabajo.—III. Imputación de ingresos y gastos propuesta por el sujeto pasivo: 1. Alcance de la facultad reconocida al sujeto pasivo. 2. Criterios aplicables. 3. Requisitos para la utilización de un criterio de imputación diferente del legal. 4. Efectos de la propuesta del sujeto pasivo. 5. Vigencia del criterio de imputación propuesto por el sujeto pasivo.	
Artículo 27	430
SUMARIO: I. Rentas irregulares y plurianuales.—II. Incrementos de patrimonio no justificados.	
CAPÍTULO VII	
LA DEUDA TRIBUTARIA	
SECCIÓN 1. ^a	
LA CUOTA INTEGRAL	
Artículo 28	444
SECCIÓN 2. ^a	
DEDUCCIONES DE LA CUOTA	
Artículo 29	455
SUMARIO: I. Consideraciones generales.—II. De las deducciones en particular: 1. Deducción general. 2. Deducciones familiares y por gastos personales.	
Artículo 30	489
Artículo 31	492
SUMARIO: I. Introducción.—II. La solidaridad.—III. Prorratio.	

SECCIÓN 3.^a

TRANSMISION DE OBLIGACIONES PENDIENTES

Artículo 32	499
-------------------	-----

CAPÍTULO VIII

JURISDICCION COMPETENTE

Artículo 33	501
-------------------	-----

CAPÍTULO IX

GESTION DEL IMPUESTO

Artículo 34	514
SUMARIO: I. La declaración.—II. Obligados a declarar.—III. Obligación declaratoria de la unidad familiar.—IV. Obligaciones particulares de las sociedades en régimen de transparencia.	
Artículo 35	531
SUMARIO: I. Modalidades de declaración: la simplificada.—II. Lugar, plazo y forma para presentar la declaración.	
Artículo 36	540
SUMARIO: I. Retención.—II. Presunción.—III. Liquidación a cuenta.—IV. Liquidación provisional.—V. Devolución.	
Artículo 37	550
Artículo 38	558
Artículo 39	563
SUMARIO: I. Introducción.—II. Incumplimiento de la obligación de nombrar representante.—III. Falta de firma del cónyuge en declaración única.—IV. Falta de ingreso de las cantidades retenidas.—V. El delito fiscal.	
Artículo 40	567

3. El valor de los elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, en la de este Impuesto, será renta del período en que se descubran, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley, con un divisor fijo de cinco, salvo que la Administración pruebe que el período de generación de los incrementos es inferior, en cuyo caso se aplicará el divisor que corresponda.

Como dijimos al comentar el artículo 27.2 de la Ley del I.R.P.F., la amplitud del campo de aplicación del Impuesto permite que en dos ocasiones la Ley disponga que el descubrimiento de bienes o derechos desconocidos por la Administración produce como efecto el cómputo de su valor como renta gravable.

El primer caso era el regulado en el propio artículo 27.2 de la Ley del I.R.P.F. La segunda presunción de renta gravable se contiene en el artículo 33.3 de la Ley del I.R.P.F. y es mucho más problemática que la anterior. Ordena este artículo que «el valor de los elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, en la de este Impuesto, será renta del período en que se descubran». La cuestión fundamental que este artículo plantea es la de si con él se está pretendiendo establecer una sanción a la ocultación de bienes, o si, por el contrario, nos encontramos ante otra forma de ponerse de manifiesto ingresos del contribuyente, desconocidos por la Administración, que, en virtud de la amplitud del concepto de renta gravable, se presumen que forman parte de dicha renta, en tanto el contribuyente no justifique la adquisición de los bienes por un método que excluya la aplicación del I.R.P.F.

Según SERRERA CONTRERAS, lo que en este caso hay es una conversión de un valor patrimonial en un valor de renta por vía de sanción, basándose este autor en que «pudiera resultar que el valor de adqui-

ción debe mantenerse, ya que tiene una razón de ser válida: la casi absoluta seguridad de que el reclamante que recurre la decisión de la Administración no tiene razón en sus pretensiones, y esto es así porque la Administración ha contado ya con medios tan determinantes como los índices de consumo y la investigación de las operaciones bancarias del sujeto pasivo», concluyendo este autor en el sentido de afirmar más correcta la primera de las tesis, aunque también dice que «dado que toda esta materia está pendiente de la aprobación de los índices de consumo por Ley, en el momento en que esta aprobación se llevase a cabo, sería el momento de proceder a la aclaración por medio de la misma Ley dejando la cuestión resuelta de manera tajante».

sición del bien ocultado guardase perfecta relación con las rentas declaradas en su día. No habría entonces problema de rentas ocultas, pues las gravadas antes podrían bastar para la adquisición»¹. No se trataría, por tanto, de incrementos no justificados de patrimonio, pues, aun en el caso de que quedara justificado el incremento (por ejemplo, si se demostrara que había existido adquisición hereditaria por la que se pagó el Impuesto de Sucesiones), si se hubiera producido ocultación procedería la integración en base del valor del bien.

La absolutamente rechazable y defectuosa colocación sistemática del precepto que comentamos no aporta luz al problema. En efecto, por un lado, podría decirse que la norma no es sancionatoria porque las infracciones y sanciones del I.R.P.F. se regulan en el capítulo IX de la Ley (el art. 33 constituye el capítulo VIII) con una remisión a la Ley General Tributaria y la tipificación de una infracción de defraudación (art. 39). Pero, por otro lado, también cabe alegar que como el contenido del párrafo 3 del artículo 33 no tiene nada que ver con el resto de los preceptos que, bajo el encabezamiento «jurisdicción competente», se engloban en el capítulo VIII, queda abierta la posibilidad de que el intérprete determine cuál es la materia análoga (sanciones o incrementos no justificados), junto con la cual debería haberse regulado el descubrimiento de bienes ocultos.

Mi opinión es que en el artículo 33.3 se contempla un supuesto de incrementos no justificados de patrimonio y no una sanción. Para defenderla creo que pueden aportarse dos argumentos. Uno, traído de los trabajos preparatorios de la Ley, que permiten conocer cuál ha sido la intención del legislador al respecto. El artículo 33 del proyecto de Ley remitido a las Cortes integraba el capítulo VIII del mismo y, bajo el título «Los Jurados Tributarios», se regulaban en él las materias del impuesto que se atribuían a la competencia objetiva de dichos órganos. Entre otras cuestiones, se atribuía a los Jurados la facultad de determinar en conciencia, y a la vista de las circunstancias del caso, la base imponible del sujeto pasivo cuando la determinada con arreglo a la Ley (por suma de ingresos y resta de gastos) fuera inferior en más de un quinto de la que pudiera presumirse por adición de consumo estimado más variación neta de patrimonio. Es fácil colegir que no se estaba sancionando una conducta antijurídica, sino otorgando un arma a la Administración para calcular la renta cuando pudiera haber disparidades entre su determina-

¹ SERRERA CONTRERAS: «Los incrementos injustificados de patrimonio en el I.R.P.F.», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 146 (1980), página 341.

ción en la fuente y en destino. Obviamente, la norma sólo se aplicaría cuando «pudiera presumirse» una renta superior a la declarada o comprobada, es decir, siempre que el sujeto pasivo no justificara cumplidamente que su nivel de consumo o las variaciones de su patrimonio tenían su origen en ingresos no integrantes de la renta gravable. El informe de la Ponencia que, en el seno de la Comisión de Hacienda del Congreso, se designó para discutir el Proyecto, suprimió la competencia de los Jurados tributarios haciéndose eco de las acertadas críticas que tal institución había recibido desde hacía tiempo por la doctrina. En su lugar declaró la competencia exclusiva de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para conocer de las controversias, previo agotamiento de la vía económico-administrativa. Como consecuencia, la determinación en conciencia de la base, cuando pudiera presumirse por consumo más variación de patrimonio una mayor que la declarada o comprobada, dejaba de tener sentido, pues los tribunales no aprecian hechos «en conciencia», como hacían los Jurados, y por eso se transformó el efecto de la disparidad: si la base declarada es inferior en un quinto a la estimada por consumo y variación de patrimonio, se convierte en preceptiva la investigación de las operaciones bancarias. Pero para mantener en poder de la Administración una facultad para enfrentarse con las rentas no declaradas que se manifestasen en la posesión de patrimonio, dado que había perdido la posibilidad de acudir al Jurado, se incluyó por unanimidad el actual apartado 3 del artículo 33. Todo este proceso es el que explica la sorprendente y extraña colocación sistemática del régimen de los bienes ocultados y permite, por otra parte, considerar que la finalidad del precepto es la primigenia de invertir la carga de la prueba cuando pudiera presumirse una renta mayor que la declarada.

En consecuencia, estamos ante una presunción que admite prueba en contrario (art. 118 L.G.T.), por lo que si el contribuyente demuestra que los bienes que figuran en su patrimonio han entrado en él por vía distinta de la renta gravable, las consecuencias del descubrimiento serán las que procedan por los hechos imponderables ocultados, pero no la integración del valor del bien en la renta del sujeto pasivo. Ciertamente, la redacción del precepto no es un modelo de claridad porque su primer inciso parece tajante («el valor de los elementos patrimoniales ocultados... será renta»), pero seguidamente se refiere al «período de generación» de los incrementos, pudiendo entenderse que quiere referirse a incrementos que se han generado *por vía de renta* porque este término suele usarse para referirse a la renta y no a otras adquisiciones que pudieran producirse por otras vías (por ejemplo, donaciones) y que también pudieran

ser origen de bienes ocultos. Por otro lado, la interpretación en favor de la naturaleza no sancionatoria de la norma dudosa viene impuesta por los principios generales de la hermenéutica jurídica. En fin, el Reglamento parece alinearse en la postura de considerar los bienes ocultos como incrementos no justificados, regulándolos junto con los del artículo 27.2 de la Ley al tratar de la determinación de la renta (cfr. art. 90 del Reglamento del I.R.P.F.). Esta misma postura es mantenida por FERNÁNDEZ PIRLA², si bien no suscribo en su integridad sus argumentos; y, con cierta reticencia, por BANACLOCHE³. También la defienden ARGÜELLO y CORTÉS en base a que el artículo 111 del Reglamento admite prueba en contrario, si bien, a mi parecer, la prueba que admite este precepto se refiere al período impositivo a que se imputa el incremento no justificado y no a si el incremento es o no renta gravable⁴.

Otro problema importante que plantea la ocultación de bienes reside en que, según el artículo 33.3, dicha ocultación puede tener lugar en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, en la del I.R.P.F. ¿Cómo es posible que se oculten bienes en la declaración del I.R.P.F. si lo que en este impuesto se declara son las rentas? ¿Se refiere por casualidad el artículo 33.3 a la ocultación de rentas procedentes de bienes, lo que, indirectamente, produciría la ocultación de los bienes mismos? A mi juicio, no. El presupuesto en que se basa la aplicación del artículo 33.3 es el del conocimiento de todos los bienes del sujeto pasivo, pues los elementos patrimoniales sólo pueden ser renta en la medida en que el patrimonio total varíe. Sólo si el sujeto pasivo está obligado a declarar todos sus bienes puede presumirse que los no declarados son renta, porque si no existe tal obligación, el bien productor de renta indirectamente ocultado podría haber sido adquirido por intercambio con otros bienes que el contribuyente no está obligado a declarar, y cuya preexistencia u origen pudiera ser imposible de probar. Dado que en la declaración del I.R.P.F. no habría que incluir «indirectamente» más que los bienes productores de renta, no concurrirían los presupuestos justificativos de la presunción con la que, en tal caso, se estaría des-

² FERNÁNDEZ PIRLA: «Comentarios a los artículos 20 y 33.3 de la Ley del I.R.P.F.», en *Crónica Tributaria*, núm. 32 (1980), págs. 77 y 78.

³ BANACLOCHE PÉREZ: «La renta irregular: incrementos y disminuciones de patrimonio», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 142 (1979), pág. 793.

⁴ ARGÜELLO y CORTÉS: *El nuevo I.R.P.F.*, Ed. Pirámide, Madrid, 1980, página 300. Cfr. también RODRÍGUEZ MIRANDA y SEMPERE RODRÍGUEZ: *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio*, Ed. El Foro, Madrid, 1980, páginas 148 y ss.

plazando hacia el contribuyente una prueba imposible. Por otra parte, la declaración «indirecta» de bienes en el marco del I.R.P.F. no se produce solamente por la consignación de la renta producida por los mismos, ya que mediante la declaración, por ejemplo, de unos gastos excepcionales o del pago de cantidades para adquirir una vivienda al objeto de beneficiarse de desgravaciones se puede poner indirectamente en conocimiento de la Administración la existencia de bienes en el patrimonio del sujeto pasivo. Si el artículo 33.3 se refiriera a la declaración «indirecta», en estos casos habría que admitir que tal declaración se habría producido aunque se hubiera ocultado la renta de los bienes, lo que no parece muy de acuerdo con los objetivos de la Ley. Considero por todo ello que el artículo 33.3 está recordando las relaciones de bienes del contribuyente que, en alguna ocasión, se exigieron en la declaración del derogado Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (cfr. artículo 3 del D. de 21 diciembre 1973); se refiere al caso de que a los no obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio se les exija acompañar relación de sus bienes en la declaración del I.R.P.F., lo cual hasta ahora no se ha producido. Concluyendo, para la aplicación del artículo 33.3 de la Ley del I.R.P.F. sólo hay que atender de momento a la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas y, por ello, la presunción de renta sólo se aplica a quienes se encuentren obligados a formularla, según lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 50/77, de 14 noviembre.