

# Ejemplo de contestación a una notificación de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional



Cada vez más se buscan modelos para atender una notificación de la AEAT, lo que no es de extrañar dada la mayor frecuencia con la que cada vez se reciben tales notificaciones; y todo ello con el trabajo, no siempre reconocido, que contestarlas supone para los profesionales de la asesoría fiscal.

Como creo que muchas veces la mejor manera de explicar algo es mediante un ejemplo real y además artículos teóricos sobre como contestar a una notificación de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional hay muchos, he pensado que mejor en este artículo voy a exponer y a trasladaros por si puede seros útil, como recientemente he contestado literalmente a una de esas notificaciones con propuesta de liquidación provisional y donde al final y favorablemente para el contribuyente todo ha terminado con una notificación de resolución expresa del procedimiento con la siguiente redacción: *“Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio*

Autor:

**Julio Bonmatí Martínez**

Economista

2017, y habiendo estimado las alegaciones presentadas, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede practicar liquidación provisional alguna.”

Además, creo que el contenido de las alegaciones puede también ser útil para aquellos que reciban una notificación con propuesta de liquidación provisional sobre la misma cuestión: la procedencia o improcedencia de la reducción establecida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF.

Vamos a ello y así primero, como no puede ser de otra manera, deben conocerse los antecedentes:

El 25 de mayo de 2022, el contribuyente recibe requerimiento con el siguiente acuerdo: “... En relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2017, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada se requiere la aportación de la siguiente documentación ... Pues según la información que obra en poder de la Administración, ha obtenido durante el ejercicio 2017 rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de inmuebles de su propiedad a estudiantes... En ningún caso resultará aplicable dicha reducción, cuando el arrendamiento del inmueble se celebre por temporada, sea ésta de verano, o cualquier otra (DGT V3162-21).”

El asesor del contribuyente envía en tiempo y forma la documentación solicitada en este primer requerimiento y posteriormente con fecha 15 de junio de 2022 recibe notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional con resultado de cantidad a ingresar a favor de la AEAT sobre la base de: “... no resultarán aplicables la reducción del 60% cuando el arrendamiento del inmueble se celebre por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, como por ejemplo a estudiantes por la temporada lectiva. Según la documentación aportada, los contratos de arrendamiento se efectúan en los meses lectivos, de 1 de septiembre

al 30 de junio del siguiente año, por lo que se consideran contratos de temporada a estudiantes, por lo tanto, se concluye que NO CUMPLE los REQUISITOS establecidos para la aplicación de dicha reducción.”

Y ahora, tras exponer los hechos acaecidos en segundo lugar, por si os fuera de utilidad, insisto y dado que las han estimado; aquí tenéis, salvo los datos identificativos, de forma completa y literal las alegaciones que redacto y presentamos en tiempo y forma.

AGENCIA TRIBUTARIA

DELEGACIÓN ESPECIAL DE ...

Administración de .....

Oficina de Gestión Tributaria .....

Don .....con N.I.F.:..... con domicilio en ....., en la calle ....., nº., CP..., como mejor proceda en derecho,

DICE:

Primero: Que con fecha 15 de junio de 2022 ha recibido NOTIFICACIÓN DEL TRÁMITE DE ALEGACIONES Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.

Referencia: .....

Concepto tributario: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ejercicio: 2017.

Donde se le comunica que al tratarse de una propuesta de liquidación provisional, como es preceptivo antes de dictar la liquidación provisional, se le pone de manifiesto el expediente, para que si lo considera conveniente, formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes, otorgándosele a tal efecto el plazo de diez días hábiles para su contestación.

Segundo: Que el 10 de junio de este

año 2022 en contestación al requerimiento con Referencia: ..... por el Concepto tributario: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Ejercicio: 2017, recibido con fecha el 24 de mayo de 2022, aportó telemáticamente con CSV: ..... y NCC asociado: ..... la totalidad de la relación de documentos que en tal requerimiento le solicitaron; por lo que en virtud de la letra h) del punto 1 del artículo 34 de la Ley 58/2003 General Tributaria solicita a los oportunos efectos de probar, fundamentar y apoyar las presentes alegaciones que se den de nuevo por aportados, a los efectos de que se tome en consideración su contenido conjuntamente con todo lo aquí alegado.

Tercero: Que en el ejercicio de su derecho presenta las siguientes.

#### ALEGACIONES:

##### 1. HECHOS.

1. Que ..... es propietario de un inmueble calificado por la normativa urbanística como vivienda situada en la ciudad de ....., en la calle ....., nº ....., piso.....

2. Que durante el año 2017 la vivienda reseñada en el punto anterior está arrendada para el destino de uso como vivienda que le es propio por su calificación urbanística durante diez meses, plazo durante el cual se estipula expresamente en la cláusula cuatro del contrato de arrendamiento de vivienda que los consumos de agua y luz son por cuenta exclusiva de los arrendatarios.

3. Que en su autoliquidación del IRPF correspondiente al año 2017 modelo 100 se aplicó la reducción del 60% sobre el rendimiento neto positivo obtenido del arrendamiento de la vivienda reseñada en el punto 1º de estos hechos.

4. Que tal reducción se la aplicó sobre la base de los siguientes.

##### 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el Título III, Capítulo II, Sección 2 Rendimientos del capital, Subsección 1

Rendimientos del capital inmobiliario de la Ley 35/2006 del IRPF, exactamente en el Artículo 23 sobre los gastos deducibles y las reducciones en el punto 2 literalmente se establece que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

Donde en dicho artículo 23 reseñado se exige literalmente para la aplicación de la reducción solo el destino del inmueble para vivienda –sin mayor precisión- y que los rendimientos hayan sido declarados por el contribuyente. En ningún momento se establece por la Ley limitaciones temporales, ni tampoco exige que la vivienda tenga carácter de habitual para el arrendatario. En este caso la Ley es muy clara, totalmente diáfana y el legislador no distingue.

El Tribunal Supremo, respecto a la interpretación del artículo 23 en su reciente sentencia de 15-10-2020, está de acuerdo con que la Ley del IRPF exige la “declaración” de las rentas, pero no su “autoliquidación”. Estamos ante conceptos diferentes. Así, la declaración tributaria se regula en el artículo 119 de la Ley General Tributaria, y la autoliquidación en el 120. Y por ello le permitió aplicar la reducción a un contribuyente que, aunque no incluyó en su autoliquidación de IRPF los rendimientos de alquileres, sí que los “declaró”. Y ello, al contestar al requerimiento realizado por la Administración Tribu-

taria. Y no solo eso, sino que considera que la Administración Tributaria, cuando realiza una comprobación, debe proceder a una “regularización íntegra” de la situación de los contribuyentes. Es decir, a incluir tanto lo que les beneficia como lo que les perjudica. Y ello, en aplicación del principio de buena Administración.

2. La Ley 58/2003 General tributaria en su Artículo 12 respecto a la Interpretación de las normas tributarias establece: 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. A su vez, la Ley 58/2003 General tributaria en su Artículo 7 Fuentes del ordenamiento tributario establece que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

4. Y así, el artículo 1 de Código Civil en su punto 4 establece que los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.

5. A los efectos de su carácter informador “*In claris non fit interpretatio*” es un principio general del derecho expresado en su forma de aforismo latino que significa que cuando el texto de la ley es claro e inequívoco, no ha lugar a interpretación alguna, sino a la pura y simple aplicación del precepto en su literal dicción. En otras palabras, cuando una norma es precisa y clara, no admite más que una única interpretación, y no otras que puedan distorsionarla o alterar su contenido. El intérprete, en tal caso, es un mero constataador y aplicador, y no puede extender más allá su actuación como tal.

La doctrina jurisprudencial ha considerado en numerosas resoluciones, recurriendo a esta máxima jurídica, que se haría un perjuicio si se hace interpretación de un texto que por su claridad o su univocidad y sencillez no plantea discordancia entre las palabras y su significado final. Si el texto resulta claro, el intérprete o juez debe abstenerse de más indagaciones. A modo de ejemplo cabe mencionar la Sentencia TJUE (Sala Gran Sala) de 21 diciembre 2016, N° rec. C-154/2015.

Y así los tribunales, y a mayores la administración, deben realizar una aplicación recta de las normas, sin introducir en ellas otras ponderaciones válidas pero no principales, que lleguen ya no a modularlas, sino que rebasen ese alcance hasta revertir su letra y espíritu. Así, el TJUE, concluye recordando el principio “*In claris non fit interpretatio*”: si una norma es precisa y clara, el intérprete no puede insertar otras visiones distorsionadoras; si resulta diáfana y cristalina, no es preciso formular más enfoques.

6. Dado que el artículo 23 de la Ley 35/2006 IRPF no define, ni limita o restringe expresamente el concepto vivienda a efectos de lo establecido en el propio artículo; y sobre todo, dado que el legislador no acompaña al sustantivo vivienda en este artículo 23 de ningún adjetivo calificativo que lo circunscriba o limite en cuanto a su alcance; cuando en otras ocasiones si lo hace de forma expresa como cuando habla de vivienda habitual en varios artículos de la misma Ley y del RD 439/2007 Reglamento que la desarrolla. El artículo 23 de la Ley 35/2006 IRPF no exige expresamente que la vivienda constituya el domicilio fiscal del arrendatario, ni la vivienda habitual del mismo, ni siquiera menciona la exigencia de que sea una vivienda permanente y, por tanto, no cabe extender a tales circunstancias limitantes la voluntad del legislador en la interpretación del artículo por parte de quien por ley es un mero constataador y aplicador de la nor-

ma.

Circunscrito el alcance interpretativo legal, para resolver la controversia suscitada, nos vemos obligados a acudir respecto al concepto de vivienda para su interpretación al sentido jurídico establecido expresamente en el artículo 12 de la Ley General Tributaria, y dado que en ninguna ley tributaria se define vivienda sin más, habrá que acudir a otra norma que lo haga y ello nos lleva a recurrir a la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda la cual en su artículo 3 en las definiciones, expresamente establece que se entiende, - sin ningún adjetivo calificativo que acompañe al sustantivo-, por vivienda; y así dice que es toda edificación fija destinada a que residan en ella personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y servicios comunes del inmueble en el que está situada y los anexos que están vinculados al mismo, si acredita el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad que fija la presente ley y la normativa que la desarrolle y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación.

7. Aunque el artículo 23 de la LIRPF no haga distinciones ni diga nada al respecto, podría tener sentido no admitir la reducción para en el caso del alquiler vacacional o turístico, donde la estancia no puede superar los 31 días y el arrendador ofrece servicios complementarios como la limpieza a los arrendatarios; pero no tiene sentido alguno limitarlo en el arrendamiento de temporada, también conocido como alquiler de larga estancia, donde la duración va desde los 32 días hasta los 11 meses. Recordemos que el alquiler de temporada se rige por la normativa que regula los Arrendamientos Urbanos (Ley de Arrendamientos Urbanos 29/1994, de 24 de noviembre, modificada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y

fomento del mercado de alquiler de vivienda y por el Real Decreto Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler); mientras en contraposición, el alquiler turístico o vacacional sigue la normativa en materia de turismo que esté vigente en la comunidad autónoma donde se ubica la vivienda.

Además, mientras el alquiler turístico o vacacional es totalmente voluntario y caprichoso para el arrendatario; el alquiler de viviendas de temporada está pensado fundamentalmente para ofrecer el servicio de alquiler de vivienda a los arrendatarios que se ven obligados a desplazar su residencia por motivos formativos, laborales, sanitarios, etc. y precisan de una vivienda en el lugar de destino. Como puede verse, las razones que mueven a precisar una vivienda en arrendamiento por temporada suelen gozar de la tutela constitucional al ser derechos – educación, trabajo, protección de la salud- contemplados en la propia Constitución (artículos 27, 35 y 43 respectivamente). La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha encargado de reiterar que la duración del contrato por sí solo no califica por sí mismo el tipo de alquiler ante el que nos encontramos.

8. No admitir las alegaciones expuestas vulneran el derecho fundamental a la buena administración, tal y como está redactado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de diciembre de 2000. La buena Administración pública es un derecho de los ciudadanos, nada menos que un derecho fundamental, y, también, un principio de actuación administrativa. Los ciudadanos tienen derecho a exigir determinados patrones o estándares en el funcionamiento de la Administración. Y la Administración está obligada, en toda democracia, a distinguirse en su actuación cotidiana por su servicio objetivo al interés general.

Y en su virtud

SOLICITA:

Se tengan por presentadas en tiempo y forma las presentes alegaciones, por atendido el trámite, se tome en consideración lo en ellas expuesto y, tras su valoración, en su día se dicte el oportuno acuerdo que proceda.

En ..... a 24 de junio de 2022.

Fdo: .....

Y como ya he dicho al comienzo de este artículo, el lunes día 20 de julio del 2022 se recibe en sede del contribuyente la notificación de resolución expresa del procedimiento con la siguiente redacción: ***“Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2017, y habiendo estimado las alegaciones presentadas, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede practicar liquidación provisional alguna.”***

Y ya para terminar, quiero destacar dos cuestiones, una de forma y otra de fondo.

La de forma, a los efectos de facilitar la resolución de las diferencias existentes con la AEAT siempre se deben exponer primero los hechos acaecidos de manera clara y concreta sin ambigüedades con una estructura secuencial lógica, -no necesariamente en términos temporales máxime si no es posible, pero hacerlo de forma temporal cuando es posible es esencial-, acompañando tales hechos de la reseña acreditativa expresa de la no existencia de ruptura ni distancia entre la verdad material y la verdad procesal, y acompañando todo ello de los documentos probatorios oportunos; para luego exponer los fundamentos de derecho en que apoyamos nuestra interpretación razona-

ble de la norma mediante extracción jurídica deductiva, es decir desde una primera exposición holística iremos desagregando las partes que integran el todo, haciendo el recorrido de lo general a lo particular, de lo más amplio a lo más restringido.

La de fondo, entre las cuestiones a tener en cuenta, obsérvese que la AEAT en este ejemplo que se ha expuesto originalmente apoya su argumento jurídico en una consulta vinculante de la DGT, la V3162-21, la cual ya hemos reseñado al principio del artículo. Las consultas vinculantes tienen el alcance exacto que se delimita en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003 General Tributaria; y a tal efecto se debe recordar que los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán (forma verbal imperativa) aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta (condiciones necesarias y suficientes). Es importante no olvidar que las consultas vinculantes no son fuente del ordenamiento jurídico tributario, pues tales fuentes son las exclusivamente enunciadas en el artículo 7 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Y si bien es cierto que el artículo 7 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece expresamente en su punto 2 que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. Las disposiciones administrativas de carácter general serán en la Administración General del Estado, (artículo 24.2 Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno), exclusivamente las disposiciones aprobadas por Real Decreto del Presidente del Gobierno o Real Decreto del Consejo de Ministros y Orden ministerial.

Y por ello a dicha consulta vinculante nosotros contraponemos como fundamentos de derecho, para apoyar la razo-

nabilidad de nuestra interpretación de la norma tributaria a los fines de lo establecido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), como fundamento jurídico, los conceptos y modos de actuar y de conducta imperativos y prohibitivos establecidos en las estrictas fuentes del derecho tributario contempladas en el artículo 7 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Y lo hacemos exponiendo los artículos que nos interesan de tales fuentes tributarias siempre ordenados según extracción de su norma con base en el mismo orden jerárquico que aparecen enunciadas tales fuentes en el propio artículo 7 de la Ley General Tributaria y las complementamos al ser también fuente del derecho tributario por lo establecido en el mismo artículo con jurisprudencia y doctrina que tal y como determina el apartado 6 del artículo 1 del Código Civil, la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

Reitero, espero que les pueda serles de utilidad.