

EXPEDIENTE 74/2021

En la ciudad de Pamplona a 21 de marzo de 2022, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2017 a 2019, ambos inclusive.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora recurrente presentó sus reglamentarias declaraciones-liquidaciones por el Impuesto y años referidos incluyendo en ellas deducciones por adquisición de vivienda habitual como consecuencia de diversos pagos realizados en los correspondientes ejercicios.

SEGUNDO.- Los órganos gestores del Impuesto dictaron, el 5 de diciembre de 2020, propuestas de liquidación en las que, entre otras cuestiones, se inadmitían las deducciones por inversión en vivienda habitual declaradas. El 13 de enero de 2021, el interesado presentó las correspondientes alegaciones, que fueron desestimadas, dictándose liquidaciones provisionales en los mismos términos que las citadas propuestas de liquidación.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el 26 de febrero de 2021 interpone el interesado reclamación económico-administrativa en la que solicita la admisión de las deducciones por inversión en vivienda habitual declaradas, alegando para ello los motivos que estima procedentes, y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- La Disposición transitoria decimoquinta del Texto Refundido del Impuesto de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio), en la redacción dada a la misma por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2016, establece el régimen transitorio aplicable a la deducción por inversión en vivienda habitual respecto de las viviendas adquiridas o rehabilitadas antes del 1 de enero de 2013, así como de obras iniciadas y cantidades abonadas antes de esa fecha, en los siguientes términos: "1. *El sujeto pasivo podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2016 con arreglo a las condiciones y requisitos vigentes a 31 de diciembre de 2012 y conforme a lo dispuesto en el apartado 2 siguiente, por las cantidades que satisfaga por alguno de los siguientes motivos:*

a) Por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que ésta hubiera sido adquirida o rehabilitada antes del 1 de enero de 2015".

En el presente caso, y de acuerdo con la documentación aportadas, el reclamante adquirió la vivienda sita en BBB, mediante escritura de aceptación de herencia de 21 de febrero de 2012, en la que, entre otros bienes, se adjudicaba al interesado dicha vivienda, que es valorada en 280 000 euros, generándose un exceso de adjudicación a favor del interesado por importe de 100 000 euros. En compensación por dicho exceso de adjudicación, el ahora reclamante se obligaba a abonar a su hermana y coheredera, doña CCC, 55 528,74 euros el día 20 de febrero de 2012, quedando aplazado el resto, 44 471,26 euros, "sin devengar interés y sin que este aplazamiento suponga carga alguna sobre las fincas por él adquiridas, obligándose Don AAA a abonarlo en cinco anualidades, las cuatro primeras, en los años 2012, 2013, 2014 y 2015, por importe de NUEVE MIL EUROS cada una, y la última, por el resto, en el año 2016".

Posteriormente, con fecha 15 de diciembre de 2013, don AAA y doña CCC suscriben un documento privado en el que aplazan los pagos convenidos, acordando que "los pactados vencimientos para este año 2013 y sucesivos quedan sin efecto, acordando las partes que Don AAA abonará las cantidades pendientes en anualidades de cuantía determinada de forma pactada según sus posibilidades económicas y sin vencimiento determinado, sin devengar intereses", es decir, se modifica el vencimiento e importes de los aplazamientos pendientes de pago en dicho momento (35 471,26 euros). Asimismo, para acreditar el pago de la

deuda aplazada se aporta copia de transferencias bancarias efectuadas a favor de doña CCC en los años 2017, 2018 y 2019 por importes de 10 000 euros, 7000 euros y 5500 euros respectivamente y en concepto de "AMORTIZACIÓN DEUDA VIVIENDA" "PAGO PRÉSTAMO VIVIENDA" y "PAGO PRÉSTAMO" respectivamente.

A la vista de la documentación anterior, no encontramos razones para no entender que las cantidades transferidas en los citados años 2017, 2018 y 2019 no lo sean en compensación del exceso de adjudicación derivado de la división de la comunidad hereditaria y, por tanto, quepa calificar las mismas como cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda habitual del sujeto pasivo. En relación con esta cuestión, cierto es que el interesado, en un primer momento, se comprometió a "compensar" ese exceso de adjudicación mediante el abono de cuatro pagos que habrían de realizarse en los años 2012 a 2016, ambos inclusive, tal y como se recoge en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia. Pero no lo es menos que hemos de tener por acreditado, a la vista de la documentación aportada, que dicho compromiso vino a ser modificado en un posterior documento privado y que los pagos se realizaron con posterioridad en los momentos y por los importes que resultan de las transferencias bancarias realizadas. En este sentido, no existe impedimento alguno para que un compromiso obligacional incluido en un documento público pueda ser posteriormente modificado en un documento privado.

En relación con esta cuestión, y con la eficacia que haya que darle al documento privado suscrito, podemos traer a colación lo señalado en la Sentencia de 15 de abril de 2010 (recurso número 332/2007) de la Audiencia Nacional en la que recoge la doctrina sentada en diversas sentencias del Tribunal Supremo concluyendo que "*con esta doctrina jurisprudencial, se quiere poner de relieve que, en el supuesto de concurrencia de documentos públicos y documentos privados, la valoración de lo pactado en un documento privado puede reconocérsele eficacia jurídica en relación con el documento público, dependiendo del conjunto probatorio, para lo cual se ha de estar a la especialidad del cada supuesto*". En este caso ha de verse que el documento privado no "contradice" lo recogido en el documento público, sino que únicamente modifica el acuerdo alcanzado por las partes. Y resulta también reseñable que, por una parte, no consten acreditados pagos durante los años 2013 a 2016 (en la declaración correspondiente al año 2012 sí se refleja un abono de 9000 euros, pero esto sería anterior a la modificación acordada que, como hemos señalado, afectaría a los pagos correspondientes a los años 2013 y posteriores), y sí lo sean los ingresos realizados en los años 2017, 2018 y 2019 (véase, en este sentido, los conceptos reflejados en las transferencias).

A la vista de lo anterior, hemos de tener por acreditado que los pagos realizados en los referidos años 2017, 2018 y 2019 lo son como compensación por el exceso de adjudicación operado en la disolución de la comunidad hereditaria y, por tanto, fundamentarían la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual solicitada.

TERCERO.- Ahora bien, sentado lo anterior ha de hacerse una consideración en relación con la base de la deducción correspondiente a cada uno de los ejercicios. En efecto, en la escritura de aceptación de herencia se adjudicaron al ahora reclamante diversos bienes integrantes del caudal hereditario, en concreto, la vivienda sita en BBB, una participación en locales, una determinada cantidad en metálico y un vehículo. Dicha adquisición, en su conjunto, supuso un exceso de adjudicación de 100 000 euros, de modo que no hay razón alguna para imputar el citado exceso, en su integridad, a la vivienda habitual y no a otros de los bienes también adjudicados, como podría ser la participación indivisa o el metálico. Así pues, parece la solución más equitativa imputar el exceso de forma proporcional a todos los bienes adjudicados. Esto daría lugar a que, si el valor íntegro de las adjudicaciones realizada a favor del ahora reclamante ascendió a 311 306,83 euros, y el fijado para la vivienda era de 280 000 euros, esta constituyó el 89,94 por ciento de la adjudicación, por lo que del exceso de adjudicación de 100 000 serían imputables a la vivienda 89 940 euros. Y dado que los pagos anuales realizados lo son del total exceso de adjudicación, habría de considerarse también que solo el 89,94 por ciento de lo satisfecho corresponde a la adquisición de la vivienda. Así pues, corresponderá admitir las deducciones por inversión en vivienda habitual, pero considerando como base de deducción únicamente el citado 89,94 por ciento de las cantidades satisfechas en cada ejercicio.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2017 a 2019, ambos inclusive, debiéndose modificar las liquidaciones provisionales girada para admitir la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos señalados en el fundamento de derecho tercero, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.