

EXPEDIENTE 160/2022

En la ciudad de Pamplona a 15 de marzo de 2023, 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 al ejercicio 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El interesado presentó su autoliquidación correspondiente al impuesto y periodo de referencia dentro del plazo reglamentariamente establecido.

SEGUNDO.- Con fecha 13 de septiembre de 2021 la sección gestora del impuesto dictó propuesta de liquidación por la que inadmitió la deducción por alquiler de vivienda inicialmente aplicada por el interesado.

TERCERO.- El 4 de octubre de 2021 el interesado presentó alegaciones frente a dicha propuesta.

El 13 de octubre de 2021 la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. desestimó dichas alegaciones mediante el dictado de la correspondiente liquidación provisional en los mismos términos que la citada propuesta.

CUARTO.- Contra dicha liquidación provisional interpuso el interesado recurso de reposición el día 9 de noviembre de 2021. Dicho recurso fue desestimado mediante resolución de la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. de 5 de mayo de 2022.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en los Registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 7 de junio de 2022, el interesado interpone reclamación económico-administrativa insistiendo en sus pretensiones de admisión de la deducción por alquiler de vivienda practicada.

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.- A continuación, haremos un breve repaso de la normativa que atañe al caso que nos ocupa.

Por un lado, el artículo 62.2 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en redacción dada al mismo por Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, regula la deducción por alquiler de vivienda en los siguientes términos:

“2. Deducción por alquiler de vivienda.

El 15 por 100, con el máximo de 1.200 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el sujeto pasivo por el alquiler de la vivienda que constituya su domicilio habitual siempre que concurren los siguientes requisitos:

–Que el sujeto pasivo no tenga rentas superiores, excluidas las exentas, a 30.000 euros en el periodo impositivo.

–Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de las rentas del periodo impositivo correspondientes al sujeto pasivo, excluidas las exentas.

Esta deducción será del 20 por 100, con el máximo de 1.500 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el alquiler de la vivienda que constituya el domicilio habitual del sujeto pasivo que, cumpliendo los anteriores requisitos, tenga una edad inferior a 30 años o forme parte de una unidad familiar a la que se refiere el artículo 71.1.c), salvo que en este último caso el padre y la madre convivan o tengan custodia compartida sobre los hijos comunes.”

Por otro lado, el artículo 2 de la Ley Foral 28/2018, de 26 de diciembre, sobre el derecho subjetivo a la vivienda en Navarra modificó el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la adición del artículo 68 quinques en la misma.

Dicho artículo 68 quinquies del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula dos nuevas deducciones relativas al alquiler de vivienda. Se trata en este caso de “[d]educciones para facilitar el acceso a una vivienda en régimen de alquiler”.

El punto 1 de la letra B de dicho artículo 68 quinquies, en su redacción vigente para el ejercicio 2020, establece:

“1. Una vez fijada la correspondiente cuota diferencial, el sujeto pasivo titular de un contrato de arrendamiento que constituya su residencia habitual y permanente cuyos ingresos familiares ponderados sean inferiores a 1,7 veces el indicador Suficiencia Adquisitiva por Renta Adecuada (SARA), tendrá derecho a una deducción:

a) del 50 por 100 de la renta por arrendamiento satisfecha en el periodo impositivo si está inscrito en el censo de solicitantes de vivienda protegida con una antigüedad ininterrumpida igual o superior a un año a 1 de enero de cada año natural o si es arrendatario de una vivienda protegida con contrato visado administrativamente con una antigüedad igual o superior a un año.

b) del 60 por 100 de la renta por arrendamiento satisfecha en el periodo impositivo si es beneficiario del programa de vivienda de integración social en arrendamiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 del Decreto Foral 61/2013, de 18 de septiembre, por el que se regulan las actuaciones protegibles en materia de vivienda, o norma que lo sustituya, con una antigüedad igual o superior a un año a 1 de enero de cada año natural.

Haber disfrutado de esta deducción no será impedimento para posteriormente tener derecho a las subvenciones previstas para el caso de arrendamiento de viviendas de protección oficial de alquiler de integración social recogidas en el artículo 74 del Decreto Foral 61/2013, de 18 de septiembre, por el que se regulan las actuaciones protegibles en materia de vivienda.

2. El importe de estas deducciones se abonará de forma anticipada, previa justificación, ante el departamento competente en materia de vivienda, de la renta satisfecha cada mes. (...)”

El punto 6 de la letra C de dicho artículo 68 quinquies, en la redacción dada por Ley Foral 28/2018, de 26 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2019, establece lo siguiente:

“Las deducciones reguladas en este artículo serán incompatibles entre sí y con la deducción por alquiler de vivienda establecida en el artículo 62.2.

Si se solicita y se obtiene cualquiera de las deducciones reguladas en este artículo, no será posible renunciar a la misma para ese periodo impositivo”. (la negrita es nuestra)

En el punto 6 de la letra D de dicho artículo 68 quinquies, en la redacción dada por Ley Foral 28/2018, de 26 de diciembre, establece que:

“6. El abono de la deducción por arrendamiento para acceso a vivienda se realizará mensualmente. Se perderá el derecho a la deducción y a su abono de forma anticipada de aquellos meses respecto de los que no se justifique el pago del alquiler antes del día 1 del mes siguiente.”

TERCERO.- La sección gestora del impuesto inadmitió la deducción por alquiler de vivienda regulada en el artículo 62.2 anteriormente transcrito puesto que, durante dicho ejercicio el interesado percibió de forma anticipada “la deducción por arrendamiento para acceso a vivienda” regulada en el artículo 68 quinquies B.

A continuación, transcribimos un extracto de la resolución dictada el 5 de mayo de 2022 por la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F.:

“Según se desprende del punto 6. del apartado C. del citado artículo 68 quinquies citado, donde se recogen las normas generales aplicables a las deducciones de este artículo, “Las deducciones reguladas en este artículo serán incompatibles entre sí y con la deducción por alquiler de vivienda establecida en el artículo 62.2. Si se solicita y se obtiene cualquiera de las deducciones reguladas en este artículo, no será posible renunciar a la misma para ese periodo impositivo.”

Por tanto, dado que D. AAA percibió la deducción anticipada por arrendamiento, según se desprende de los preceptos citados, no puede aplicar la deducción prevista en el artículo 62 arriba descrito. Ambas deducciones son incompatibles, con independencia de los periodos del año a los que correspondan y no siendo posible renunciar a la deducción anticipada.

En consecuencia, se desestima su solicitud de rectificación de la liquidación provisional dictada por esta Sección.”

En este caso, para la resolución de la presente reclamación deberemos determinar si el recurrente tiene derecho a aplicar la “deducción por alquiler de vivienda” regulada en el artículo 62.2 correspondiente a

las cantidades satisfechas durante los meses de febrero a diciembre de 2020 (ambos inclusive), aun cuando, en dicho ejercicio 2020 le fue abonada la deducción regulada en el artículo 68 B) *“por arrendamiento para acceso a vivienda”* correspondiente al mes de enero (por importe de 250 euros).

En su reclamación el interesado manifiesta:

“[D]icha situación de incompatibilidad ya fue contemplada y tenida en cuenta al realizar la autoliquidación de la renta correspondiente al Ejercicio 2020, habida cuenta que el suscriptor únicamente se ha deducido por un total de once mensualidades de renta, desde el mes de Febrero de 2020 al mes de Diciembre de 2020, meses estos en los que ni percibió la deducción anticipada contemplada en el artículo 68 quinquies, ni renunció a ninguna de las ayudas previstas en el mismo dado que solamente en el mes de Enero del Ejercicio 2020 le correspondía la deducción anticipada, tal y como así consta en los datos informativos fiscales de dicho Ejercicio 2020, puestos a disposición del contribuyente por el propio Departamento de Hacienda.

Por lo que difícilmente se puede dar una incompatibilidad entre dos situaciones cuando una de ellas no existe, como en el presente caso, únicamente existió la deducción anticipada en el mes de Enero de 2020, en los demás meses si existió el alquiler, pero no existió la deducción anticipada.”

El interesado percibió el abono anticipado correspondiente a la deducción regulada en el artículo 68 quinquies *“para facilitar el acceso a una vivienda en régimen de alquiler”* únicamente durante el mes de enero del año 2020 (mes el que no se practicó la *“deducción por alquiler de vivienda”*). Por otro lado, en su autoliquidación de I.R.P.F. del año 2020 el interesado se practicó la *“deducción por alquiler de vivienda”* (deducción regulada en el artículo 62.2) por el alquiler correspondiente a los meses de febrero a diciembre de dicho año (ambos inclusive).

Como decimos, debemos determinar si la incompatibilidad prevista en el punto 6 de la letra C del precitado artículo 68 quinquies debe ser aplicada de forma independiente respecto de cada periodo del año (mes) en que se hubiera percibido alguna de las deducciones anticipadas previstas en dicho artículo 68 quinquies, de tal forma que, durante el mismo año podrían admitirse distintas deducciones (siempre que estas deducciones se apliquen sobre pagos correspondientes a distintos meses), o, si por el contrario, dicha incompatibilidad debe ser aplicada en el marco de único ejercicio fiscal (año), de tal forma que, a lo largo de dicho ejercicio fiscal (año) el interesado sólo tendría derecho a aplicar un único tipo de deducción en concepto de alquiler de vivienda (por lo que, habiendo aplicado la deducción correspondiente al artículo 68 quinquies B por el periodo correspondiente al mes de enero de 2020, ya no podría aplicar otra deducción distinta a esa durante los meses que restaban de dicho año).

Resulta pacífico que el interesado había disfrutado en 2020 de la deducción anticipada por *“arrendamiento para acceso a vivienda”* regulada en el artículo 68 quinquies B). Además, no consta en el expediente la devolución de dicha deducción ni tampoco aporta el interesado decisión al respecto por parte del órgano competente del Departamento de Ordenación del Territorio, Vivienda, Paisaje y Proyectos Estratégicos del Gobierno de Navarra. Es más, ni siquiera consta que se hubiera formulado solicitud en tal sentido.

Pues bien, la lectura del precitado punto 6 de la letra C del artículo 68 quinquies nos lleva a concluir que efectivamente existía una incompatibilidad, entendida en el marco de único ejercicio fiscal (año), por lo que, dado que el interesado había disfrutado de la deducción anticipada por *“arrendamiento para acceso a vivienda”* ya no podía practicar una nueva deducción por alquiler de vivienda (en este caso, la establecida en el artículo 62.2) en su autoliquidación del I.R.P.F. de dicho año. Y ello, aunque, dentro de ese año, los periodos de alquiler en los que se disfrutó de la deducción *“por arrendamiento para acceso a vivienda”* del artículo 68 quinquies B) y aquellos respecto de los que pretendía deducirse con base en el artículo 62.2 pudieran ser diferentes.

En definitiva, la resolución dictada el 5 de mayo de 2022 por la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. resulta ajustada a derecho.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA, en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2020, confirmándose la resolución de la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. impugnada, 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.