

EXPEDIENTE 193/2011

En la ciudad de Pamplona a 27 de junio de 2012, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por doña AAA, con N.I.F. XXX y domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La ahora reclamante presentó su reglamentaria declaración-liquidación (número (...)) por el Impuesto y año arriba referidos en 4 de junio de 2007.

SEGUNDO.- El 27 de octubre de 2010 los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional en la que se procedió a eliminar la deducción por inversión en vivienda habitual practicada por la interesada, a incrementar la cuota del Impuesto por pérdida de beneficios de ejercicios anteriores por inversión en dicha vivienda habitual y a incluir unos determinados rendimientos del capital inmobiliario procedentes de un inmueble arrendado.

TERCERO.- El 9 de diciembre de 2010, la recurrente presentó escrito por vía telemática conteniendo sus alegaciones a la mencionada propuesta, solicitando, entre otras cuestiones, la admisión de unos determinados gastos deducibles en relación con los rendimientos de capital inmobiliario incluidos. A la vista de dichas alegaciones los órganos gestores del Impuesto dictaron liquidación provisional admitiendo únicamente el 50 por 100 de los gastos pretendidos al haber tenido la reclamante alquilada la vivienda solo medio año.

CUARTO.- Y frente a dicho acto administrativo viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral mediante escrito con fecha de entrada en los registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra de 21 de marzo de 2011, solicitando la deducción del 100 por 100 de los gastos declarados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y los artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulada la misma dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- En relación con la cuestión debatida, el artículo 25.1 de la ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de aplicación al caso "ratione temporis", dispone que tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario "*los necesarios para su obtención*" y "*las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo*". De igual manera, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, reitera que tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario "*todos los necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos*", conteniendo el segundo párrafo de dicho precepto una relación ejemplificativa de gastos deducibles, entre los que cabe destacar "*los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes productores de los rendimientos* (cuyo importe no puede exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los respectivos rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble) y *demás gastos de financiación*" y "*las cantidades destinadas a amortización en las condiciones establecidas*" en el artículo 13 del referido Reglamento, el cual exige en su apartado 1 para la deducibilidad de las cantidades destinadas a dicho fin "*que respondan a su depreciación efectiva*" y considera como tal, en el supuesto de bienes de naturaleza inmobiliaria (letra a) del mencionado apartado), "*cuando, en cada año, no exceda del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el coste de adquisición o mejora satisfecho, sin incluir en el cómputo el del suelo*".

Partiendo de dicha enumeración, los órganos de gestión del impuesto no han cuestionado el carácter deducible de los gastos invocados por la recurrente (amortización e intereses de capitales ajenos destinados a la adquisición de la vivienda), sino que redujeron su importe en proporción al tiempo de duración del arrenda-

miento del inmueble (medio año). La reclamante se opone a esta reducción entendiendo que los gastos son deducibles por su importe íntegro anual con independencia del tiempo de duración del arrendamiento, criterio que ampara en el contenido de diversas resoluciones judiciales que aporta.

En relación con esta cuestión ha de señalarse que la jurisprudencia, tanto en las sentencias alegadas por la reclamante (Sentencia número 872/2009, de 16 de septiembre, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia número 886/2004, de 15 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y Sentencias números 986/2008, de 7 de mayo, y 829/2010, de 24 junio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid), como en otras (Sentencia número 714/2007, de 3 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, o Sentencia número 1328/2009, de 14 de septiembre, del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias), mantiene que tienen la consideración de gastos deducibles aquellos que sean necesarios para la obtención de los correspondientes rendimientos. Pues bien, en relación con dicha necesidad se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias antes citada del siguiente modo: *“Aparece de manera clara que el legislador únicamente ha previsto la deducción de los gastos en aquellos supuestos en que el bien inmueble sea generador de rendimientos, de manera que si no obstante haber estado ofertado al arrendamiento, este no se produjo y por tanto no se generó ingreso alguno, o bien, el arrendamiento se verificó durante parte de la anualidad, no serán de aplicación los artículos reguladores de los gastos deducibles en el primer caso y únicamente serán aplicables en la parte proporcional en que dicha cesión se produjo. En consecuencia, no pueden tener la consideración de gastos deducibles de los rendimientos íntegros obtenidos del arrendamiento de bienes inmuebles, los realizados como consecuencia de la titularidad del bien inmueble devengados con anterioridad a la fecha de arrendamiento, cuando tales gastos no se encuentren expresamente destinados a ofrecer el bien inmueble en arrendamiento; dicha correlación y necesidad para la futura obtención del rendimiento no puede admitirse, en ningún caso, respecto de la parte de gastos en concepto de intereses devengados por capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien inmueble, ni en concepto de amortización correspondientes al período de tiempo en que el inmueble no se encuentre arrendado.*

En efecto, la desgravación de unos gastos por el ejercicio de una actividad ha de suponer que esa actividad existe realmente, y ello sin duda se corresponde con la existencia de unos ingresos reales, mayores o menores, pero siempre correlativos al gasto que se dice que implica su ejercicio”.

En efecto, en relación con los concretos gastos cuya deducción se solicita (amortización e intereses de capitales ajenos), solo pueden considerarse necesarios para la obtención de rendimientos en cuanto existen los citados rendimientos y durante el tiempo en que dichos rendimientos se generan; es decir, al igual que si no existieran rendimientos por alquiler en el concreto ejercicio no cabría la deducción de los pretendidos gastos, tampoco cabría tal deducción en relación con el periodo de tiempo que, dentro del año, no hubiera estado alquilado el inmueble.

Pero además, ha de verse que las propias resoluciones judiciales alegadas por la recurrente hacen referencia a deducibilidad de los gastos preparatorios realizados con la finalidad de poner en arrendamiento la vivienda sin consideración al tiempo en que la misma estuviera arrendada (así señalan las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid citadas que *“son gastos deducibles todos los necesarios para la obtención de los rendimientos, lo que determina que no sólo deban considerarse deducibles los realizados mientras la vivienda se encuentra arrendada, sino también aquellos realizados con anterioridad precisamente con la finalidad de poner en arrendamiento el inmueble y entre ellos son deducibles todos los gastos referidos sin limitación temporal en el tiempo en que la vivienda estuvo arrendada en el ejercicio, pues tales gastos son deducibles no en la medida en que estuviera todo o parte del año arrendada, sino en la medida en que se trate de gastos necesarios para la obtención de los ingresos”*), mientras que, en el presente supuesto los gastos pretendidos ni tienen tal carácter preparatorio del arrendamiento (son gastos derivados de la depreciación del inmueble por su uso y los gastos financieros en que se incurrió para su adquisición) ni son gastos previos al arrendamiento (el alquiler abarcó los seis primeros meses del año, por lo que se pretendería la deducción de gastos “posteriores” al cese del mismo).

Es por ello que procede rechazar las pretensiones de la recurrente, manteniendo en sus propios términos la liquidación impugnada.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña AAA contra liquidación provisional, dictada en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2006, conforme resulta de la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 18 de julio de 2012.