

EXPEDIENTE 34/2015

En la ciudad de Pamplona a 19 de mayo de 2016, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente propuesta:

Visto escrito presentado por doña AAA, con NIF XXX, en relación con sanción impuesta por infracción tributaria grave relacionada con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los órganos de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dictaron liquidación provisional respecto del impuesto y periodo de referencia, resultando de tal liquidación un menor importe a devolver. A la vista del resultado de la liquidación, vino el Director del Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos a dictar acuerdo de 11 de agosto de 2014 por el que se iniciaba el oportuno expediente sancionador por presunta comisión de infracción tributaria grave, consistente en disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones, acuerdo que contenía la correspondiente propuesta de imposición de sanción.

SEGUNDO.- Presentadas alegaciones por la interesada el 18 de septiembre de 2014, las mismas fueron desestimadas, dictándose la procedente resolución sancionadora el 17 de noviembre de 2014.

TERCERO.- Mediante escrito con fecha de entrada en los registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra de 21 de enero de 2015, interpone la interesada reclamación económico-administrativa solicitando la anulación de la sanción por entender que su declaración estaba amparada en una razonable interpretación de la norma.

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 154 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes 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.

SEGUNDO.- Por los órganos de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se dictó, el 24 de marzo de 2014, propuesta de liquidación en la que se minoraban los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario en unos casos por entenderlos gastos de mejora y no de conservación y reparación, y, en otros, por corresponderse con inmuebles desocupados o alquilados solo una parte del año. No habiéndose formulado alegaciones en el plazo establecido al efecto, se entendió notificada la correspondiente liquidación provisional en los mismos términos establecidos en la propuesta.

Como consecuencia de dicha liquidación provisional, el Director del Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos incoó el oportuno expediente sancionador por presunta comisión de infracción tributaria grave consistente en disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. Y, vistas las alegaciones formuladas por la interesada, vino finalmente a imponerse la correspondiente sanción mediante resolución dictada el 17 de noviembre de 2014, a la que se opone la interesada alegando que la declaración de los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario se habría realizado amparándose en una razonable interpretación de la norma.

Por su parte, la resolución sancionadora afirma que *“la claridad de la normativa no da lugar a duda y hace que esta no sea susceptible de interpretaciones diversas, por lo que no da margen a una interpretación que, si bien errónea, pueda tildarse de razonable”*, y concluye señalando que *“no se aprecia interpretación razonable puesto que los preceptos aplicables no ofrecen duda de interpretación”*.

No podemos coincidir, sin embargo, con el criterio mantenido por la resolución sancionadora. Comenzando por los gastos relativos a inmuebles no arrendados o arrendados solo una parte del año, si bien la postura

mayoritariamente seguida, y defendida por este Tribunal, es la de la su no deducibilidad o la deducibilidad parcial de los mismos en atención al tiempo en que el inmueble hubiera estado arrendado a lo largo del periodo impositivo, es cierto que determinadas resoluciones judiciales, atendiendo a la mera afectación de los bienes a un eventual alquiler futuro, han aceptado su deducción íntegra. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la Sentencia número 1078/2013, de 16 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, o las Sentencias números 76/2005, de 31 de enero, y 53/2006, de 17 de enero, ambas del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Y también existe jurisprudencia que mantiene un criterio discrepante en cuanto al tratamiento que deba darse a los gastos de instalación de ascensores o eliminación de barreras arquitectónicas como de reparación o de mejora, o, cuando menos, admite la dificultad de su calificación. Así, ha mantenido el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia número 1441/2004, de 18 de noviembre, que *“la jurisprudencia del TS ha declarado que la calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil por depender de diferentes factores. En este sentido, las obras controvertidas fueron ordenadas por la Gerencia Municipal de Urbanismo de Madrid y tenían por finalidad reparar determinados daños existentes en la finca (de acuerdo con los informes técnicos oficiales obrantes en autos), que afectaban a la seguridad del edificio y a sus condiciones de habitabilidad, por lo que merecen la calificación de obras de reparación al tener por objeto arreglar y corregir dichos daños para mantener el inmueble en condiciones normales de uso, no estando dirigidas a incrementar los elementos estructurales ni la superficie habitable, sin que pueda admitirse la tesis de la parte demandada al limitar el concepto de reparación a la reposición del inmueble a su estado original, pues la evolución de las técnicas de edificación, la incorporación de nuevos materiales y las exigencias que imponen las normas reguladoras de la actividad de construcción (instalación de ascensores, supresión de barreras arquitectónicas, aislamientos térmicos y acústicos, etc.) obligan a calificar las obras sin seguir pautas restrictivas, no pudiendo olvidarse, además, que los Decretos que ordenaron realizar las repetidas obras se dictaron al amparo de los artículos 21.1 y 245.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 26 de junio de 1992, preceptos que imponen a los propietarios de edificaciones la obligación de mantenerlas en condiciones de seguridad, salubridad y ornato público, lo que excluye que tales obras tengan el carácter de mejora”* (en el mismo sentido la Sentencia número 10172/2008, de 27 de marzo, del mismo Tribunal).

En conclusión, hemos de coincidir con la reclamante en que la actuación de la declarante sí podría estar basada en una razonable interpretación de la norma, pues la misma ha sido mantenida en diversas ocasiones por los propios órganos judiciales, por lo que resultaría improcedente la imposición de sanción alguna al respecto.

En consecuencia, de conformidad con lo señalado en la fundamentación anterior, procedería estimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña AAA en relación con sanción impuesta por infracción tributaria grave relacionada con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2012, debiéndose anular la sanción impuesta.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 1 de junio de 2016.