

## EXPEDIENTE 139/2012

En la ciudad de Pamplona a 28 de agosto de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por doña AAA, con N.I.F. XXX y con domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2007 a 2010, ambos inclusive.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La ahora reclamante y su pareja presentaron, en la modalidad de tributación conjunta, sus reglamentarias declaraciones-liquidaciones por el Impuesto y años arriba referidos en oportuno plazo.

SEGUNDO.- Los órganos de gestión del impuesto giraron propuestas de liquidación provisional modificativas de las primitivas autoliquidaciones presentadas por los ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive, en las que se anulaba la deducción por inversión en vivienda habitual, con base en que *“la vivienda por la que pretende deducir no constituye su vivienda habitual”* y por idéntica causa se modificaba la tributación de la subvención percibida por rehabilitación de vivienda en el ejercicio 2010. Planteadas alegaciones frente a las precitas propuestas de autoliquidación fueron desestimadas mediante el dictado de las correspondientes liquidaciones provisionales, en el mismo sentido de las propuestas antedichas.

TERCERO.- Y frente a dichos actos administrativos viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral, con fecha de entrada en el registro telemático de la Administración de la Comunidad Foral de 16 de febrero de 2012, insistiendo en que le sean anuladas las liquidaciones practicadas.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas, dada la naturaleza de los actos administrativos impugnados, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y 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 en tiempo hábil y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- En relación con la deducción por inversión por vivienda habitual el artículo 62.1.a) de Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable al año 2007 y con la misma dicción el artículo 62.1.a) del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con aplicación a los ejercicios 2008 a 2010, establece que se podrá deducir de la cuota del Impuesto *“el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual en territorio español del sujeto pasivo. La base máxima de deducción será de 9.015 euros anuales”*. Del tenor literal de este precepto se desprende que para poder gozar de la deducción por inversión en vivienda habitual es preciso bien tener intención de ocupar en el futuro un determinado inmueble, bien ocuparlo de presente (es decir, en el momento en que pretenda aplicarse la deducción); pero, en principio, no se puede gozar de deducción fundada en vivienda habitual que o bien no ha sido ocupada sin causa admitida por la normativa que lo justifique, o bien ya ha dejado de ser ocupada.

Siguiendo con lo hasta ahora expuesto, también conviene poner de manifiesto que el concepto de vivienda habitual se deduce de lo dispuesto en los apartados 1º y 2º del segundo párrafo del artículo 62.1.a) del mismo Texto Refundido (e idéntica normativa establecida en la precitada Ley Foral para el ejercicio 2007) los cuales exigen, respectivamente, *“que la vivienda sea la residencia habitual del sujeto pasivo durante un plazo continuado de tres años”* y *“que el sujeto pasivo habite la vivienda de manera efectiva y con carácter permanente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras”*, así como de lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 51 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, (modificado su apartado 1 por el Decreto Foral 635/1999, de 30 de

diciembre) que la definen en los siguientes términos: “1. Con carácter general se considerará vivienda habitual del sujeto pasivo la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo o inadecuación de la vivienda en razón de la minusvalía u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del sujeto pasivo debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio sujeto pasivo, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando el sujeto pasivo disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el cargo o empleo”.

Los preceptos transcritos en los párrafos anteriores ponen de manifiesto la existencia de dos características en el concepto de “vivienda habitual” a los efectos que aquí interesan. De una parte, el requisito de tiempo máximo que puede transcurrir para el inicio de la ocupación de la vivienda, y de otra, la condición, asimismo temporal, de habitación de la vivienda durante un número mínimo de años. Pues bien, ambos aspectos no son independientes entre sí, sino complementarios y, además, consecutivos en el tiempo, de modo que en primer término ha de cumplirse el requisito de ocupar (con la intención de habitarla de manera efectiva y con carácter permanente) la que va a ser vivienda habitual en un plazo máximo de 12 meses desde la terminación de las obras o desde la fecha de la adquisición, y a continuación ha de producirse la permanencia en la habitación de la vivienda al menos durante el período continuado de tres años previsto en la Ley y en el Reglamento, es decir, que el requisito de residencia durante el plazo mínimo de tres años sólo puede empezar a computarse una vez adquirida o terminada la vivienda. Pero ello no significa que una vez cumplidos esos dos requisitos la vivienda mantenga indefinidamente el concepto de residencia habitual, sino que ello dependerá de si se reside o no en ella, esto es, habrá que estar a la ocupación efectiva de la vivienda en cada ejercicio. En realidad lo que la Ley Foral y el Reglamento del Impuesto tratan, en los apartados 1º y 2º del artículo 62.1.a) y en el artículo 51, respectivamente, arriba transcritos, es de concretar, mediante dos requisitos temporales y sus oportunas excepciones, el concepto de vivienda habitual, a fin de que la deducción establecida por la Ley cumpla su finalidad: beneficiar la adquisición de la verdadera vivienda habitual del sujeto pasivo.

TERCERO.- En el caso que se somete a nuestra consideración se trata de determinar si la vivienda que la interesada y su pareja adquirieron a finales del año 2005 y cuya financiación ha fundamentado el derecho a deducción por inversión en vivienda cumple los requisitos para su consideración como tal vivienda habitual durante los años objeto de revisión, vivienda sobre la que en 2007 comenzaron obras de rehabilitación, actuaciones amparadas en expediente de rehabilitación consistentes en “*adecuación estructural y funcional en el edificio y de habitabilidad e instalaciones en la vivienda*” y cuya calificación definitiva de rehabilitación protegida se tramitó en junio de 2010.

Como se ha expuesto, se practicaron propuestas de liquidación provisional modificativas de las primitivas autoliquidaciones, en las que se anulaba la deducción por inversión en vivienda habitual, con base en que “*la vivienda por la que pretende deducir no constituye su vivienda habitual*” y por idéntica causa se modificaba la tributación de la subvención percibida por rehabilitación de vivienda en el ejercicio 2010.

La interesada plantea alegaciones frente a las citadas propuestas aduciendo que “*la misma ha sido habitada por nuestra parte desde el ejercicio 2006*” y otra serie de cuestiones como explicación al hecho de no variar el domicilio fiscal consignado en sus autoliquidaciones. Previa a la resolución de las mismas y para proceder a su tramitación, el órgano gestor solicita a la interesada que aporte la siguiente documentación “*justificante de los consumos de luz y agua (kw y metros cúbicos) de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 de la vivienda situada en la calle ..., de (...)*”. Tras el análisis de dicha documentación la sección gestora dispone “*los consumos aportados no acreditan una ocupación de manera efectiva y permanente. Además de las facturas aportadas se señala como domicilio el situado en la Calle San Francisco de Burlada, al igual que en las autoliquidaciones presentadas y en el Expediente de Rehabilitación*”. En base a ello desestima su solicitud “*ya que no ha quedado acreditado que la vivienda por la que pretende deducir fuese su vivienda habitual*”. Frente

a dichos actos plantea la presente reclamación donde viene a manifestar en su escrito *“en cuanto a nuestra residencia, que la misma de forma efectiva desde la compra del inmueble se ha desarrollado en (...), si bien y como hemos dejado claro desde el inicio, por operatividad y necesidades escolares, hemos utilizado la vivienda de nuestros padres como segunda residencia”*.

Analizada la documentación obrante en el expediente, pese a la insistencia de la interesada y al no haber aportado nueva documentación que así lo atestigüe debemos reiterar que no se ha venido a acreditar de forma incontrovertida que hayan cumplido con los requisitos trascritos en el fundamento de derecho segundo para la calificación de la vivienda como habitual, resultando reseñable la existencia de consumos eléctricos sólo desde el ejercicio 2010, dato que resulta coherente con la finalización de las obras de rehabilitación .

Y así y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria que dispone: *“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, por lo que es la interesada quien debe aportar prueba suficiente para la aplicación de la deducción. Es a ella a quien corresponde acreditar suficientemente la ocupación ininterrumpida de la utilización de la vivienda o la causa sobrevenida y ajena a su voluntad que le hubiera impedido la ocupación de la misma. Así pues, como la reclamante no prueba suficientemente y con carácter incontrovertido todo cuanto pueda beneficiar a su derecho, ello conduce, a la desestimación de sus pretensiones para los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y a considerar dicha vivienda como habitual desde el ejercicio de 2010.

CUARTO.- Finalmente solicita: *“subsidiariamente y aunque no se estimase la pretensión de considerar la vivienda de (...) como vivienda habitual, a día de hoy es obvio que la misma es nuestra vivienda habitual y permanente y que en los años transcurridos estaríamos en una situación de adquisición y rehabilitación de vivienda habitual igualmente deducible en nuestra declaración de IRPF dentro de las deducciones por inversión en vivienda habitual”*.

Como se ha expuesto, la interesada y su pareja han recibido liquidaciones provisionales por el incumplimiento del plazo de residencia durante el periodo mínimo de tres años, lo que conlleva la pérdida de las deducciones practicadas por este concepto. Ahora bien, entendemos que ello no impide que si en un momento posterior la vivienda es habitada de manera efectiva y con carácter permanente por la reclamante se vuelva a recuperar el derecho a la practica de la deducción desde el momento en que la vivienda constituya la residencia habitual y siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos exigidos por la normativa trascrita. Así pues a tenor de los datos obrantes en el expediente se puede considerar para el año 2010 la vivienda objeto de análisis como habitual, debiéndose adecuar la liquidación correspondiente al citado ejercicio a la citada calificación.

En consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda estimar en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña AAA, contra liquidaciones provisionales dictadas en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desestimando las pretensiones respecto de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y admitiendo la consideración de vivienda habitual respecto al ejercicio 2010, de conformidad con la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 11 de septiembre de 2013.