

## EXPEDIENTE 50/2012

En la ciudad de Pamplona a 26 de junio de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don 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 2009.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora recurrente presentó, en modalidad de tributación conjunta con su esposa, su reglamentaria declaración-liquidación (...) por el Impuesto y año de referencia el 22 de junio de 2010.

SEGUNDO.- Con fecha 3 de agosto de 2011 los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional, modificativa de la citada autoliquidación; en la referida propuesta procedieron a imputarles e incluirles al reclamante y a su esposa unos determinados rendimientos del capital inmobiliario procedentes de un inmueble, sito en la localidad de BBB, que tenían arrendado, informándoles, entre otras cuestiones, de que podían deducir de dichos ingresos determinados gastos y de que disponían del plazo de 15 días hábiles para aportar justificación de los mismos si pretendían deducirlos.

TERCERO.- Presentadas las oportunas alegaciones el 5 de septiembre de 2011, las mismas fueron admitidas por los referidos órganos, los cuales a su vez procedieron a eliminar la deducción por inversión en vivienda habitual practicada por la señalada vivienda sita en BBB, dictándose la pertinente liquidación provisional que vino a recoger dichos cambios.

CUARTO.- Interpuesto frente al citado acto liquidatorio el oportuno recurso de reposición, aduciendo la existencia de un error por su parte al haber practicado deducción por la vivienda de BBB cuando en realidad tenía que haber sido por la adquirida en CCC (que, según sus propias afirmaciones, "*por motivos laborales*" no había estado "*ocupada nunca*"), el mismo fue desestimado mediante Resolución del Jefe de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. de 25 de noviembre de 2011.

QUINTO.- Y frente a dicha Resolución y la liquidación de la que trae causa viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral mediante escrito presentado en el Registro General de la Delegación del Gobierno en Navarra el 12 de enero de 2012, esgrimiendo las razones que entiende convenir al logro de sus pretensiones.

### 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 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.- La cuestión controvertida que enfrenta al interesado y a los órganos gestores del Impuesto y que ha de dilucidarse en la presente reclamación no es otra sino la de determinar si resulta procedente o no la práctica de deducción por inversión en vivienda habitual, fundada en inmueble adquirido sito fuera de Navarra, en la declaración-liquidación presentada por el recurrente correspondiente al ejercicio 2009.

El disfrute del beneficio fiscal cuyo reconocimiento pretende el reclamante exige el cumplimiento de una serie de requisitos exigidos por la normativa del Impuesto, por lo que comenzaremos por transcribir y analizar la misma, en su redacción vigente en el año 2009. Y a este respecto, encontramos el artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral legislativo 4/2008, de 2 de junio, el cual establece que, en concepto de estímulos a la inversión, 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 terri-*

*torio español del sujeto pasivo*". Y continúa dicho artículo exigiendo, para la práctica de la citada deducción, los siguientes requisitos: "1º. *Que la vivienda sea la residencia habitual del sujeto pasivo durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.*

*2º. 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. No obstante, si el sujeto pasivo disfruta de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, el mencionado plazo comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el mismo*".

Por otro lado, en desarrollo del antedicho precepto legal, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto recoge el concepto de vivienda habitual, señalando lo siguiente: "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 concurren 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 concurren 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.*

*3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el sujeto pasivo disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización*".

Así pues, tanto la Ley Foral del Impuesto como el Reglamento que la desarrolla exigen, a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, la concurrencia de ciertos requisitos acerca de su utilización que hacen referencia a dos aspectos temporales: el plazo máximo para la ocupación (o habitación de manera efectiva) de la vivienda y el periodo mínimo de residencia permanente y continuada en la misma.

Y la regla general es que, conforme al artículo 55 del Reglamento del Impuesto, si se incumplen los referidos requisitos temporales se pierde el derecho a las deducciones practicadas, pero junto a ella en la Ley Foral y en el Reglamento se recogen una serie de causas que excepcionan el cumplimiento de dichos plazos o periodos y únicamente en relación con el requisito de la ocupación en el plazo de doce meses de la vivienda se regula expresamente una causa específica, la de que el sujeto pasivo disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, y para que sea de aplicación esta última y exclusiva causa no solo se requiere el referido disfrute de vivienda por razón del cargo o empleo público o privado desempeñado sino también que la vivienda adquirida (y por la que se pretende la deducción) no sea objeto de utilización alguna, es decir, permanezca desocupada. Y si se cumplen estas dos condiciones, entra en juego esta excepción tanto a la regla general como a la especial antes señaladas, de tal manera que el sujeto pasivo podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación, al no producirse el incumplimiento del plazo máximo de doce meses, desde la fecha de adquisición de la vivienda o terminación de las obras, previsto para la ocupación de la vivienda adquirida, el cual comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el cargo o empleo.

TERCERO.- Se trata, por tanto, de una cuestión de prueba, sin que las normas reguladoras del citado beneficio fiscal, que acabamos de examinar, contemplen un medio específico de prueba para acreditar esos dos

requisitos, ni tampoco una jerarquización entre los posibles medios de prueba a esgrimir, aceptándose cualquier medio probatorio admitido en Derecho.

Y la carga de la prueba en el presente caso, al tratarse de un beneficio fiscal que favorece al sujeto pasivo (obligado tributario), corresponde al interesado, de acuerdo con la regla del “onus probandi” que establece el artículo 106.1 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, al disponer que *“tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, precepto este que resulta acorde con la doctrina reiterada sentada por el Tribunal Supremo acerca de la carga de la prueba en materia tributaria (Sentencias de 27 de febrero y 14 de diciembre de 1989 y 7 de julio de 2011, entre otras).

Los órganos de gestión del impuesto concluyen en la resolución que pone fin al recurso de reposición que en los ejercicios 2005 y 2006 el recurrente no disfrutó de vivienda por cargo y empleo, al practicar deducción por inversión en otra vivienda diferente de la de CCC (en concreto, por la de BBB), y que *“tampoco se ha acreditado que la vivienda de CCC no haya sido nunca ocupada”*. Y a idéntica conclusión llega este Tribunal como consecuencia de la apreciación conjunta de la documentación aportada por el reclamante y de la obrante en el expediente administrativo. En este sentido, ha de señalarse que de dicha documentación se desprende:

- que el reclamante y su esposa adquirieron una vivienda, sita en CCC capital, mediante escritura pública otorgada el 13 de septiembre de 2004 por un precio total de 69.000,00 euros,

- que formalizaron ese mismo día una escritura de préstamo hipotecario ante el mismo Notario y con el siguiente número de protocolo, *“con la finalidad de la compra”* de la citada vivienda por un importe de 100.000,00 euros,

- que ambos cónyuges también adquirieron otra vivienda, situada en BBB, mediante escritura pública otorgada el 2 de diciembre de 2004 por un precio total de 114.192,30 euros,

- que igualmente formalizaron ese mismo día una escritura de préstamo con garantía hipotecaria ante el mismo Notario y con el siguiente número de protocolo, *“con la finalidad de adquirir”* esa segunda vivienda por un importe de 115.000,00 euros,

- que el 30 de noviembre de 2004, el interesado, con carácter voluntario, pasó de su destino en la patrulla del DDD localizada en (...) a estar destinado en la patrulla del DDD localizada en BBB,

- que el 19 de junio de 2006 cesó voluntariamente en ese anterior destino y permaneció en la Comandancia de Navarra de la Guardia Civil hasta que se hizo efectivo su traslado voluntario a su nuevo destino en el puesto de seguridad ciudadana sito en (...), el 16 de septiembre de 2006,

- que el 19 de julio de 2007 cesó voluntariamente en ese último destino y al día siguiente pasó a su destino en el Grupo de Apoyo a las Tecnologías de la Información de Navarra de la Guardia Civil,

- que el recurrente y su esposa, en sus autoliquidaciones, presentadas en modalidad de tributación conjunta y ante la Administración tributaria navarra, correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 (esta última sin declarar los ingresos obtenidos por parte de ella y que luego fue objeto de liquidación a fin de proceder a su imputación), practicaron deducción por la vivienda que habían comprado en BBB,

- que la esposa del reclamante presentó otra autoliquidación en modalidad de tributación individual (separada) por ese mismo ejercicio 2006 en la Agencia Tributaria del Estado, declarando que durante dicho año había residido en la Comunidad Autónoma de Castilla y León y practicando reducción por mínimo familiar por descendientes por la mitad de sus dos hijos y deducción por la vivienda adquirida en CCC,

- que ambos cónyuges presentaron declaración-liquidación en modalidad de tributación individual (separada) por el ejercicio 2007 en la Agencia Tributaria del Estado, practicando cada uno de ellos reducción por mínimo familiar por descendientes por la mitad de sus dos hijos y deducción por la vivienda adquirida en CCC y declarando como domicilio habitual suyo a fecha 23 de junio de 2008 uno sito en la localidad de (...),

- que ambos cónyuges presentaron autoliquidación, en modalidad de tributación conjunta y ante la Administración tributaria navarra, por el ejercicio 2008, practicando reducción por mínimo familiar por descendientes por sus dos hijos y deducción por la vivienda adquirida en CCC, siendo la misma objeto de liquidación, en la cual les fue eliminado la citada deducción al no haber acreditado que la vivienda no hubiese sido ocupada,

- y finalmente, que ambos cónyuges presentaron asimismo declaración-liquidación, en modalidad de tributación conjunta y ante la Administración tributaria navarra, por el ejercicio 2009, practicando reducción por mínimo familiar por descendientes por sus dos hijos y deducción por la vivienda adquirida en BBB, siendo la misma objeto de liquidación, en la que les fueron imputados unos rendimientos derivados del arrendamiento de dicha vivienda y se les anuló la referida deducción.

Como se puede ver, por un lado, los datos de los destinos laborales del interesado sólo acreditan que ya desde antes de adquirir la vivienda de CCC en ningún momento ha venido a estar destinado en dicha ciudad, pero no que la misma no hubiese sido objeto de utilización, y por otro, las deducciones practicadas en 2005 y 2006 por la vivienda de BBB constituyen un indicio de que no disfrutaban de vivienda por razón de cargo o empleo en Navarra y además de que su residencia habitual era dicha vivienda; asimismo, el hecho de presentar dos declaraciones en el año 2006, una conjunta ante la Hacienda Foral de Navarra y otra individual de la esposa ante la Hacienda de territorio común, es un indicio de haber intentado manejar los datos reales de dicho ejercicio con el fin de obtener un disfrute indebido de un beneficio fiscal que no le correspondía, ya que el hecho de declarar ella que había residido en ese año en la Comunidad Autónoma de Castilla y León es un indicio razonable de que pudo haber ocupado la vivienda de CCC; por otra parte, el hecho de declarar ambos como su domicilio habitual a fecha 23 de junio de 2008 uno sito en La Rioja también es otro indicio de que no disfrutaban de vivienda por razón de cargo o empleo en Navarra y además de que en la citada fecha su residencia habitual ni siquiera estaba en la localidad de destino del recurrente en Navarra, y en último lugar el hecho de que no declarasen en su autoliquidación del ejercicio 2009 el arrendamiento de la vivienda adquirida en (BBB) y sin embargo sí se dedujesen por ella es un nuevo indicio de una actuación fraudulenta u ocultadora de su verdadera realidad tributaria y de residencia.

Así pues, tras la valoración conjunta de la antedicha prueba documental conforme a las reglas de la sana crítica, este Tribunal llega a la convicción de que dicha documentación no solamente no viene a demostrar el cumplimiento de los dos requisitos exigidos por la normativa para entender que concurre la causa específica arriba referida, sino que más bien vienen a contradecir lo afirmado y sostenido por el reclamante. En definitiva, no concurre prueba concluyente y suficiente de la cual se deduzca de modo inequívoco que el interesado o su esposa disfrutaran en Navarra de vivienda por razón de cargo o empleo ( por ejemplo, certificado emitido el órgano competente de la Guardia Civil) ni de que la vivienda sita en CCC no hubiese sido objeto de utilización ( siquiera facturas de suministros de electricidad, agua, teléfono) esto es, no hubiese sido ocupada en ningún momento, por lo que, al no residir el recurrente y su esposa de manera efectiva en la citada vivienda en el ejercicio controvertido de 2009 no tienen derecho a practicar deducción alguna por la misma y procede confirmar, por su adecuación a Derecho, la Resolución aquí impugnada y la liquidación provisional de la que trae causa la misma.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA contra Resolución del Jefe de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. de 25 de noviembre de 2011 y frente a liquidación provisional de la que trae causa, dictadas ambas en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, confirmándose dichos actos administrativos en los términos que resultan de la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 17 de julio de 2013.