

**Procedimiento: Reclamación económico-administrativa**

**Nº Expediente:**

**Fecha de sesión:**

**Nº de Resolución:**

**Fecha Resolución: 20 de diciembre de 2022**

Visto escrito presentado por \_\_\_\_\_, con NIF \_\_\_\_\_, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los años 2019 y 2020.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El ahora reclamante presentó sus reglamentarias declaraciones-liquidaciones por el Impuesto y años relacionados, incluyendo en ellas determinados importes en concepto de gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario en concepto de amortización de un inmueble cedido en arrendamiento.

SEGUNDO.- En escrito presentado el 6 de diciembre de 2021 instó el interesado la rectificación de las citadas autoliquidaciones, solicitando que, dado que el inmueble arrendado había sido adquirido a título gratuito, el cálculo del gasto por amortización se realizara sobre el valor del inmueble fijado en la escritura de aceptación de herencia. Dicha solicitud fue rechazada por resolución del jefe/a de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 14 de diciembre de 2021.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 12/01/2022 interpone el interesado reclamación económico-administrativa en la que insiste en sus pretensiones, alegando para ello las razones que estima procedentes.

## 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.- Mediante escritura de aceptación de herencia otorgada ante el Notario de Pamplona, don , el día de de , se adjudicó al interesado una vivienda sita en Pamplona, cuyo valor escriturado ascendía a 400.000 euros, inmueble que, posteriormente, fue cedido en arrendamiento. Y pretende el reclamante que para el cálculo del gasto de amortización derivado del inmueble arrendado se tome como coste de adquisición el valor del inmueble a efectos del Impuesto de Sucesiones, apoyando su pretensión en la doctrina fijada en Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021 (recurso de casación número 5664/2019).

Esta misma petición fue planteada por el interesado en la solicitud de rectificación presentada el 6 de diciembre de 2021, que fue rechazada por los órganos gestores en base a que *"la normativa de IRPF vigente en Navarra establece que para el cálculo de la amortización de los bienes inmuebles se aplica el coste de adquisición satisfecho. El Tribunal Supremo, en su sentencia, interpreta una norma del IRPF estatal, por lo que su interpretación no vincula a la legislación aplicable en Navarra"*.

En relación a esta última cuestión, ha de señalarse que el hecho de que Navarra tenga potestad para mantener y regular un régimen tributario propio no supone necesariamente que debamos apartar ni que no debamos tener en

consideración en ningún caso las resoluciones jurisdiccionales que sobre la aplicación de normas estatales se dicten por los Tribunales de Justicia. Y ello es así porque, más allá de que una eventual interpretación jurisdiccional venga referida a normas jurídicas emanadas del Estado y no de la Comunidad Foral de Navarra, si el contenido de la norma interpretada coincide con el de otra norma de contenido similar o idéntico, en este caso emanada de los órganos competentes de la Comunidad Foral de Navarra, con independencia del órgano que la aprobó, tal interpretación debe ser tenida en cuenta a la hora de resolver los conflictos que puedan suscitarse.

TERCERO.- En cuanto al fondo de la cuestión planteada, ha de verse que el artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio), dispone que las cantidades destinadas a la amortización del inmueble tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario *"en las condiciones que reglamentariamente se determine"*. Y entre los gastos deducibles enumerados en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo) cabe destacar *"i) las cantidades destinadas a amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento"*.

El artículo 13 del citado Reglamento exige, en su apartado 1, para la deducibilidad de las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo *"que respondan a su depreciación efectiva"* y considera como tal, en el supuesto de inmuebles (letra a), *"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."*

*Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se estimará en un 25 por ciento del coste de adquisición satisfecho"*.

De acuerdo con la normativa de Navarra anteriormente transcrita, se consideran gastos deducibles, entre otros, la amortización de inmuebles, siempre

que respondan a la depreciación efectiva, considerándose como tal 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.

En la normativa estatal, también se considera gasto deducible en la determinación del rendimiento de capital inmobiliario la amortización, siempre que responda a una depreciación efectiva, pero varía el requisito para que se califique de efectiva, exigiendo el artículo 23.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, que *"tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo"*.

La cuestión, por tanto, se centra en determinar si el valor del bien sobre el que ha de aplicarse el coeficiente de amortización es correcto, teniendo en cuenta que la citada vivienda fue adjudicada a título gratuito mediante aceptación de herencia.

En relación a este asunto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021, citada por el interesado, centra la controversia en lo que ha de entenderse por *"coste de adquisición satisfecho"*, que no está definido en la normativa del impuesto, ni en la estatal ni en la navarra.

La Sentencia del TS confirma la dictada en sede de instancia, exponiendo que: *"La Ley ....., considera deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste."* Y teniendo en cuenta que la norma reglamentaria introduce como elemento significativo de dicha amortización la depreciación de su valor, esto es, la disminución de valor que sufre, continúa su exposición afirmando que *"considerar que la amortización sólo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble, es*

*desconocer el significado del término amortización, si así lo hubiera querido el legislador habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble, pero entonces no estaríamos ante una amortización, y aun cuando es habitual, desde el punto de vista económico y empresarial, la correlación entre la previa inversión y la consiguiente amortización, la amortización en sí es un término neutral con sustantividad propia que no exige para su efectividad la previa inversión".*

El siguiente argumento que emplea la Sentencia en defensa de que entre los componentes del "coste de adquisición satisfecho" debe incluirse necesariamente el valor del propio inmueble se fundamenta en que el requisito de la efectividad de la amortización "pone en relación dos valores resultantes, no un valor, el catastral, con los estrictos gastos y tributos satisfechos para adquirir el bien inmueble que, mire como se mire, en absoluto incorpora un valor de dicho inmueble". Continúa que esta comparativa en las adquisiciones lucrativas pondría de manifiesto "el desconocimiento del sentido de la amortización como depreciación que sufre el inmueble por su uso o transcurso del tiempo, por lo que al valor catastral sólo cabe contraponer el valor resultante del valor del bien adquirido mediante título gratuito compuesto junto a los gastos y tributos necesarios por el valor del propio bien". Y concluye: "El coste de adquisición satisfecho se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración.

*Reducir en las adquisiciones a título gratuito la amortización a los gastos ocasionados y tributos satisfechos para su adquisición, desvirtúa de todo punto la previsión normativa, desconoce el correcto significado de la amortización como*

*concepto unívoco puesto que no cabe delimitar como gasto la amortización o depreciación del valor del bien inmueble y prescindir del valor de dicho bien para calcular el gasto a deducir, e introduce la incoherencia de contrastar magnitudes diferentes con merma de la lógica y propia sistemática normativa”.*

Finalmente, y en el contexto de la propia normativa, la Sentencia establece que *“En este último sentido no estorba recordar que es la propia Ley la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, de suerte que viene a equiparar el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos y tributos. En el régimen de alteraciones patrimoniales para calcular el importe de las alteraciones, se prevé que las ganancias o pérdidas patrimoniales se deberán calcular por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, art. 34. En las transmisiones a título oneroso, art. 35, el valor de adquisición está formado por el importe real de la adquisición más los costes de inversiones y mejoras efectuadas sobre los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, sin intereses satisfechos por el adquirente; y el valor de transmisión es el importe real de la enajenación menos los mismos tipos de gastos y tributos satisfechos por el transmitente. Pero del mismo modo se calcula en las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, art. 36, de suerte que el importe real de los valores respectivos, será aquel que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; valor que es el que debe considerarse a efectos de futuras transmisiones del bien.*

*SEGUNDO.- Fijación de doctrina sobre el art 23.1.b) de la LIRPF y su proyección al caso concreto.*

*Dicho lo anterior la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que*

*reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.*

*En base a la anterior doctrina ha de convenirse en la corrección de la sentencia recurrida en este punto, por lo que procede su confirmación”.*

La precitada doctrina ha sido empleada ya en sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, como por ejemplo en la dictada por el de Cataluña el día 15 de junio de 2022 en recurso 540/2021.

Aunque las mencionadas resoluciones judiciales no son de aplicación efectiva en la Comunidad Foral de Navarra, dada la similitud de la regulación vigente en ésta y en cumplimiento de un elemental principio de coherencia y seguridad jurídica, entendemos que no debemos desviarnos de la misma y entender que las anteriores conclusiones son plenamente aplicables en Navarra para la determinación del rendimiento de capital inmobiliario de bienes inmuebles adquiridos a título lucrativo.

Por el lo, han de estimarse las pretensiones del interesado, debiendo anularse la resolución ahora impugnada y admitirse como gasto deducible de los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de la referida vivienda el resultante de su amortización, calculado sobre la base del valor declarado.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, debiéndose anular la resolución del jefe/a de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 14 de diciembre de 2021 y dictar las oportunas liquidaciones provisionales incrementando el importe de la amortización deducible, 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.

ALCAN