

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa

Nº de expediente: 0004-READ-2025-000166

0004-READ-2025-000167

Fecha se Sesión: 26/06/2026

Nº de Resolución: 155E/2026

Fecha de Resolución: 26 de junio de 2026

Vistos escritos presentados por doña AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2022 y 2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La interesada presentó sus autoliquidaciones por el impuesto y años de referencia, el 13 de junio de 2023 -correspondiente al año 2022- y el 18 de marzo de 2024 – correspondiente al año 2023-, incluyendo en cada año una deducción de la cuota por el concepto “Por obras de mejora eficiencia energética de viviendas”, por un importe de 3.000.

SEGUNDO.- Con fecha 4 de noviembre de 2023, la Sección Técnica y de Control del IRPF dictó comunicación requiriendo información a la entidad Copropietarios CL ..., sobre las obras de envolvente térmica llevadas a cabo por dicha comunidad de propietarios. De entre la información requerida, debía aportar *“Certificados de eficiencia energética del edificio, anterior y posterior a la ejecución de las obras, con su etiqueta justificativa de su inscripción en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios del Gobierno de Navarra”*.

La entidad aportó, mediante escrito de fecha 10 de noviembre de 2023, la información oportuna, entre la que se encontraba, los certificados requeridos.

TERCERO.- La Sección del IRPF citada dictó, en fecha 28 de noviembre de 2024, propuestas de liquidación por dicho impuesto correspondiente a cada uno de los dos años 2022 y 2023, suprimiendo en su totalidad la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas aplicada por el contribuyente porque *“el certificado de eficiencia energética expedido el 22 de agosto de 2017 no es válido para servir como parámetro a los efectos de la DA 65ª, ya que no ha quedado acreditado que hubiera sido expedido dentro del plazo máximo*

de los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación llevadas a cabo". Las propuestas devengaban los correspondientes intereses de demora.

CUARTO.- La interesada presentó sendas alegaciones en fecha 29 de enero de 2025 contra las propuestas dictadas, siendo desestimadas mediante dos liquidaciones provisionales dictadas por el Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio, una por cada uno de los dos años, de fecha 3 de abril de 2025, las cuales devengaban nuevos intereses de demora, liquidaciones que fueron notificadas el 29 de abril de 2025.

QUINTO.- La interesada interpuso recurso de reposición en fecha 22 de mayo de 2025 en referencia a los dos años 2023 y 2022, y alegaba "*Solicitud devolución intereses cobrados 2 veces*".

En contestación al mismo, el Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio dictó sendas resoluciones en fecha 7 de agosto de 2025, estimando parcialmente la solicitud y procediendo a la devolución de parte de los intereses de cada uno de los dos años. Estas resoluciones le fueron notificadas el 5 de septiembre de 2025.

SEXTO.- Mediante escritos presentados en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 27 de mayo de 2025, interpone la interesada sendas reclamaciones económico-administrativas en relación con la aplicación de la deducción por obras de mejora eficiencia energética de viviendas en cada uno de los dos años.

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.- En relación con la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 34 del precitado Reglamento de desarrollo prevé lo siguiente:

"Artículo 34. Acumulación de expedientes a efectos de su resolución conjunta

Las Vocalías del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra podrán, a petición de las personas interesadas o de oficio, decidir la acumulación de las actuaciones referentes a dos o más reclamaciones económico-administrativas cuya tramitación les corresponda cuando lo consideren conveniente para el mejor cumplimiento de sus funciones o cuando sea necesario para la mejor comprensión de la resolución que se deba adoptar.

...”.

Pues bien, teniendo en cuenta que las reclamaciones económico-administrativas versan sobre el mismo asunto, concurren las circunstancias del artículo 34 transcrito, por lo que se decide la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas, con números de expediente READ-2024-000166, y READ-2024-000167, para su resolución conjunta.

TERCERO.- La ahora reclamante presenta sendos escritos de reclamación contra la supresión de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas aplicada.

Pues bien, previamente a entrar en el asunto planteado, hemos de hacer constar que las liquidaciones provisionales que desestimaron las alegaciones presentadas frente a las iniciales propuestas de liquidación se dictaron el 3 abril de 2025 y se notificaron el 29 de abril; que la interesada interpuso recurso de reposición el 22 de mayo de 2025 –si bien frente a los intereses de demora liquidados-; y que, sin haber sido resuelto el recurso ni habiendo transcurrido el plazo de silencio administrativo de tres meses para entenderlo desestimado, la interesada presentó, el 27 de mayo de 2025, reclamaciones económico-administrativas. Con posterioridad a esta fecha, el Servicio de Gestión IRPF dictó las resoluciones por el recurso de reposición –el 7 de agosto de 2025, notificadas el 5 de septiembre-.

El artículo 7 del Reglamento de desarrollo citado, establece que *“El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra declarará inadmisibile toda reclamación económico-administrativa relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado en reposición y que éste no ha sido resuelto o desestimado por silencio administrativo, devolviendo el expediente al órgano de gestión que corresponda. Ello no será obstáculo para que, en reclamación posterior y una vez terminado el recurso de reposición, pueda resolver sobre el fondo del mismo asunto”.*

Pues bien, aunque la literalidad del citado artículo puede llevar a la conclusión de que, en el presente supuesto, este Tribunal estaría compelido a inadmitir las reclamaciones presentadas, entendemos que, en este momento, en que estamos resolviendo dichas reclamaciones, también

está resuelto expresamente el recurso de reposición, y teniendo abierta la reclamación económico-administrativa, quedaría subsanada la irregularidad o el defecto de simultaneidad anteriormente detectado, lo que impide declarar su inadmisibilidad, pues el transcurso del tiempo determina la inexistencia de simultaneidad, cumpliéndose así la finalidad del precepto, que no es sino evitar que este Tribunal se pronuncie mientras se encuentra pendiente la resolución del recurso de reposición.

Por tanto, entendemos presentadas dentro de plazo las reclamaciones económico-administrativas.

CUARTO.- Y bien, en relación con la cuestión de fondo que se refiere en los escritos de reclamación, esta cuestión es la supresión de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas aplicada.

Sobre el tema en cuestión, la "*Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas*" está regulada en la disposición adicional sexagésima quinta (en adelante DA 65ª) 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), (en adelante TRLFIRPF) cuyo número 3, en la redacción dada para el caso que nos ocupa, establece:

"3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo en 2022, 2023 y 2024, obras de rehabilitación energética, podrán deducir el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquellas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquellas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquel en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en el periodo en que se expida el certificado. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros” (el subrayado es nuestro).

El número 5 de esta disposición indica que:

“5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas” (el subrayado también es nuestro).

En el presente caso, el certificado de eficiencia energética expedido antes de la obra lo fue en la fecha de 22 de agosto de 2017, y el inicio de las obras fue, tal y como reconoce la reclamante, en junio de 2021, por lo que había transcurrido el plazo de dos años entre la expedición del certificado y el inicio de las obras.

La reclamante no está de acuerdo con la supresión de la deducción. Entiende “*que la demora en el inicio de las obras no se debió a una causa imputable al suscribiente o a la Comunidad de Propietarios en la que participa*”. Indica “*que las actuaciones que dieron lugar a la aplicación de la deducción, constituyen actuaciones protegibles en materia de rehabilitación y, por ende, son objeto de ayudas económicas públicas, tanto a nivel europeo, como de la*

Comunidad Foral de Navarra". Afirma que "siendo imprescindible el acceso a ayudas económicas para poder sustanciar efectivamente las obras de envolvente, ... solicitó las ayudas europeas a través de I.D.A.E., y las ayudas económicas del Gobierno de Navarra, siendo requisito indispensable para ello la obtención del certificado de eficiencia energética". Y sostiene que "hizo todo lo que estuvo en su mano para llevar a cabo todos los trámites lo más rápido posible con el fin de dar inicio a las obras con prontitud", y que "En ningún momento fue requerida esta parte para recabar nuevo certificado de eficiencia energética, que pudiese caducar, o que fuese necesario actualizarlo a lo largo del procedimiento con el fin de que no transcurriese un determinado plazo entre su emisión y registro, y el inicio de las obras".

En definitiva pone de manifiesto que "actuó diligentemente y sin demora en relación con los trámites pertinentes para la realización de las obras que dieron lugar a la aplicación de la deducción, quedando meridianamente claro que el único hecho que impidió dar inicio a las obras dentro del plazo de dos años estipulado en la disposición adicional 65ª de la Ley Foral de IRPF, fue por causa no imputable a esta parte; al contrario, fue por causa imputable a la Administración que esta parte no pudo dar inicio a las obras de rehabilitación protegidas, en la medida en que carecía de fondos propios para poder llevarla a cabo, y necesitaba unas ayudas económicas cuya concesión quedó paralizada por causa imputable a la Administración hasta el 3 de febrero de 2021".

También menciona que "entre la solicitud de calificación provisional y su concesión, **tuvo lugar la pandemia provocada por el Covid-19**", y que, "En este sentido, entendemos que el requisito del plazo debiera ser omitido o, cuanto menos, flexibilizado, habida cuenta de que **resultaba imposible, por causas de fuerza mayor, la realización de trámite alguno** y, mucho menos, la realización de actuación alguna".

Invoca que siendo "la finalidad y espíritu de la norma -incentivar la realización de obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia y ahorro energéticos y que el incumplimiento de uno de los requisitos tuvo lugar, bien por causa imputable al funcionamiento anormal de la Administración, bien por una causa de fuerza mayor derivada de la pandemia del Covid-19, no puede acogerse la inaplicación de la deducción propuesta en perjuicio de esta parte", y que "La realidad es que el requisito incumplido lo es de forma, es decir, de procedimiento, lo que quiere decir que pudiera ser subsanable, pero no lo es de fondo, esto es, se ha logrado la finalidad de reducir el consumo energético como consecuencia de la realización de las obras que dieron lugar

a la aplicación de la deducción, por lo que la finalidad y espíritu de la norma se han visto cumplidos con la realización de la obra, siendo pertinente la aplicación de la deducción”.

Y considera que “En última instancia, esta parte pone de manifiesto que ha tenido conocimiento, a partir de terceros interesados en la aplicación de la deducción, que la misma ha sido concedida a pesar de encontrarse en iguales circunstancias que la persona que suscribe la presente”.

Al respecto de estas alegaciones, debe indicarse que la normativa de aplicación de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas es la contenida en la DA 65ª del TRLRPF, por lo que la tramitación de los procedimientos instados relativos a actuaciones protegibles en materia de vivienda no puede interferir en el cumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción. Por tanto, la tramitación de tales procedimientos no constituye motivo que justifique el incumplimiento del requisito del plazo de los dos años desde la expedición del certificado y el inicio de las obras, debiendo por tanto desestimar la alegación pretendida.

En relación con la alegación relativa a que, por la pandemia por el Covid-19 el requisito del plazo debiera haber sido omitido o flexibilizado y la concurrencia de fuerza mayor, hemos de indicar que, ciertamente, la única afectación que, respecto de los procedimientos administrativos, tuvo la crisis sanitaria por el COVID-19, fue la interrupción de plazos dispuesta por la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y que conforme a los artículos 9 y 10 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, los plazos administrativos, se reanudaron el día 1 de junio de 2020, no volviéndose a decretar ninguna interrupción de plazos administrativos por esta causa.

De tal forma los procedimientos administrativos que tenían que ver con las obras a que daban lugar a la deducción que estamos tratando no justificaban la alegación por la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, por lo que de igual manera rechazamos la alegación.

En lo relativo a que el requisito incumplido lo es de forma, es decir, de procedimiento, lo que quiere decir que pudiera ser subsanable, pero no lo es de fondo, hemos de indicar que el requisito del plazo de dos años entre la expedición del certificado y el inicio de las obras no es formal sino material por cuanto que tiene por finalidad verificar el cumplimiento del fin de la

deducción que es que las obras sean capaces de mejorar la eficiencia energética de la vivienda respecto de la situación anterior. Hemos de rechazar por tanto la alegación.

Finalmente, en lo referente a que la deducción ha sido concedida a otros interesados en iguales circunstancias, apuntar que, aparte de no concretar la reclamante a qué casos se refiere, ha de decirse que la Administración Pública vincula toda su actuación al principio de legalidad (número 1 del artículo 103 de la Constitución Española). En este sentido este Tribunal tiene por función analizar el supuesto que en cada caso se le presenta, determinando en base a los elementos de prueba existentes en el expediente y a los aportados por los interesados, si lo actuado por la Hacienda Foral de Navarra resulta o no ajustado a Derecho, función que en este caso también realizado.

Como conclusión cabe señalar que este Tribunal se ha pronunciado en el mismo sentido que lo hacemos ahora en otras resoluciones dictadas, entre las que se encuentran las correspondientes a los expedientes 0004-READ-2025-000154, 0004-READ-2025-0155, 0004-READ-2025-0157 y 0004-READ-2025-000136, por citar algunas. Hemos de rechazar por ello la alegación realizada.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar las reclamaciones económico-administrativas a que se refiere el presente expediente, confirmando las resoluciones dictadas, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sección de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Pamplona/Iruña en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

La difusión del texto de esta Resolución a personas no interesadas en el procedimiento en el que ha sido dictada sólo puede realizarse previa disociación de los datos personales que en la misma se contienen, que no podrán ser cedidos ni comunicados con finalidades contrarias a la legislación vigente.