Gobierno de Navarra Nafarroako Gobernua

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa
Nº de expediente: 0004-READ-2026-000113
Fecha Sesión: 19/08/2026
Nº de resolución: 162E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Visto escrito presentado por AAA, con DNI/NIF XXX, heredera de BBB, frente a resolución del director/a del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente de 22 de enero de 2026, dictada en relación con solicitud de abono de cantidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2020, 2021 y 2022.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 27 de mayo de 2025 la interesada solicitó la modificación de las autoliquidaciones correspondientes a los años 2020, 2021 y 2022 con objeto de minorar el importe de la pensiones declaradas por BBB en aquellos ejercicios, con base al criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su Sentencia 255/2023, de 28 de febrero (ECLI:ES:2023:707).

Dicha solicitud fue desestimada por resolución del director/a del Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio de 18 de septiembre de 2025.

SEGUNDO.- Contra la citada resolución la ahora reclamante interpuso, el 10 de diciembre de 2025, recurso de reposición en el que se solicitaba que *"se rehagan las rentas de 2020 a 2022 y se incluyan la deducción en mi renta de 2024 como legitima heredera de mi finado esposo".*

El recurso presentado fue desestimado por resolución del director/a del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente de 22 de enero de 2026.

TERCERO.- Mediante tres escritos idénticos presentados en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 13 de abril de 2026 interpone la interesada reclamación económico-administrativa frente a la citada resolución, solicitando su anulación por las razones que en el mismo se exponen.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

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.- La Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, añadió, con efectos de 1 de enero de 2020, un apartado 4 a la Disposición transitoria segunda del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que la redacción aplicable a los años 2020 a 2023, ambos inclusive, establecía lo siguiente:

> *"1. Las prestaciones derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hubiesen minorado, al menos en parte de ellas, la base imponible de los correspondientes periodos impositivos, deberán integrarse en la base imponible del Impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.*
>
> *2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.*
>
> *3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.*
>
> *4. No se aplicará lo establecido en esta disposición transitoria a las prestaciones que se perciban de la Seguridad Social"*.

A la vista de que la introducción del punto 4 en la Disposición transitoria segunda por la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, excluía expresamente la aplicación de dicha disposición transitoria a los supuestos de prestaciones que se percibieran de la Seguridad Social, este Tribunal rechazó las solicitudes de rectificación que sobre esta materia fueron presentadas en

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

relación a los años 2020 a 2023, ambos inclusive. Y este criterio fue avalado, por ejemplo, en las sentencias números 237/2024 y 243/2024, de 9 de diciembre, dictadas por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 3 de Pamplona, y en la sentencia número 227/2024, de 12 de diciembre, del Juzgado Contencioso-Administrativo número 1 de Pamplona.

Posteriormente, la Ley Foral 16/2024, de 30 de octubre, con efectos a partir de 1 de enero de 2024, modificó nuevamente la Disposición transitoria segunda del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimiendo el apartado 4 introducido por la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, y añadió la Disposición adicional septuagésima *("Deducción extraordinaria por prestaciones de jubilación o de invalidez de la Seguridad Social percibidas entre 2020 y 2023, derivadas de aportaciones a mutualidades de previsión social"*). Esta última disposición adicional quedó redactada de la siguiente manera:

> *"1. Una vez fijada la correspondiente cuota diferencial, el sujeto pasivo que hubiera realizado, antes del 1 de enero de 1979, aportaciones a contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que no hubieran sido fiscalmente deducibles y por las que se hubiera generado el derecho a percibir una prestación por jubilación o por invalidez de la Seguridad Social en los periodos impositivos 2020, 2021, 2022 o 2023, podrá aplicar en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo impositivo 2024 una deducción extraordinaria determinada de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.*
>
> *2. El importe de la deducción vendrá determinado por la cuota diferencial que el sujeto pasivo hubiera dejado de ingresar en los citados periodos impositivos, si hubiera aplicado una reducción del 25 por 100 a la parte de la prestación por jubilación o por invalidez de la Seguridad Social correspondiente a las aportaciones a contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social realizadas antes del 1 de enero de 1979.*
>
> *A estos efectos, la parte objeto de reducción será el resultado de aplicar al importe de la prestación percibida en 2020, 2021, 2022 y 2023 el coeficiente que resulte de dividir el número de días de cotización anteriores a 1 de enero de 1979 entre el total de días cotizados que hayan dado derecho a la prestación.*
>
> *3. En el supuesto de que más de un miembro de la unidad familiar tenga derecho a aplicar la deducción y los miembros de la unidad familiar hubieran optado por la tributación conjunta en los periodos impositivos en que se percibieron las prestaciones,*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

el importe de la deducción se individualizará en 2024 en proporción a la prestación percibida por cada miembro de la unidad familiar en cada uno de los citados periodos impositivos.

4. La deducción solo se podrá aplicar si el sujeto pasivo ha tributado ante la Hacienda Foral de Navarra por el importe íntegro de las prestaciones de jubilación o de invalidez de la Seguridad Social percibidas en los periodos referidos".

En el caso que nos ocupa, la interesada, viuda de BBB, cuyo deceso se produjo el 3 de marzo de 2022, solicita que se incluya en su autoliquidación del año 2024 el importe resultante de aplicar una minoración del 25 por ciento a la parte proporcional de las pensiones percibidas por su esposo en los años 2020, 2021 y 2022, procedente de las aportaciones por él realizadas a mutualidades laborales con anterioridad al 1 de enero de 1979, con base en el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su Sentencia 255/2023, de 28 de febrero. En su opinión, la denegación por los órganos gestores de la deducción en la autoliquidación del año 2024 vulneraría el principio de igualdad al generar un trato discriminatorio en los herederos de los mutualistas navarros respecto a los que tributan en el régimen general del Estado.

En primer lugar, conviene recordar que el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, establece que *"Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico".* Por tanto, Navarra no es solamente titular de unos poderes concretos tendentes a la regulación de unos determinados tributos entendidos de manera singular, sino que su potestad va más allá, hasta el punto de que la finalidad a la que esta potestad sirve es la de mantener y regular un régimen tributario propio, en el sentido de ordenamiento jurídico tributario entendido como una unidad y un sistema con capacidad de autointegración y vocación de plenitud.

Esta competencia ha sido reiteradamente admitida por los órganos judiciales. En este sentido, por ejemplo, podemos citar la sentencia 109/2021, de 30 de marzo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Pamplona, en cuyos fundamentos de derecho quinto, sexto y séptimo analiza su extensión y límites, así como la posible vulneración del principio de igualdad por la existencia de diferencias de contenido entre la regulación navarra y la estatal. En relación con esta última cuestión, a la que la reclamante se refiere en su escrito, podemos citar, por ejemplo, las sentencias números 237/2024 y 243/2024, de 9 de diciembre, dictadas por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 3 de Pamplona, y la sentencia número 227/2024,

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

de 12 de diciembre, del Juzgado Contencioso-Administrativo número 1 de Pamplona, referidas todas ellas a supuestos similares al aquí analizado y en las que, recogiendo a su vez el criterio mantenido por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 2 de Pamplona en un anterior pronunciamiento (al que también alude la interesada), se afirma lo siguiente:

> *"La pretendida vulneración del principio de igualdad y de no discriminación que se deduce de la demanda debe analizarse desde la perspectiva de los principios del régimen tributario de Navarra, límites a la autonomía tributaria de Navarra y armonización tributaria entre Navarra y el Estado.*
>
> *A tal efecto, hay que remitirse a la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo 2 de Pamplona, el 3 de octubre de 2019, que desestimó el recurso interpuesto por una obligada tributaria en relación con la rectificación de la declaración de la renta, en concreto, relativa a la exención de la prestación de maternidad correspondiente al ejercicio 2016.*
>
> *Dicha sentencia, en su fundamento jurídico sexto abordaba el análisis de la inexistencia de trato discriminatorio a la luz del ordenamiento constitucional, con el siguiente tenor literal:*
>
> *"En orden a la pretendida vulneración del principio constitucional de igualdad diremos lo siguiente.*
>
> *El principio de igualdad no dice lo que es igual ni aporta por sí mismo un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales. Como tal principio, no cabe predicar de él ningún contenido material en abstracto; la igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada; por eso, en la materia tributaria es el principio de capacidad económica el que nos proporciona, en mayor medida, el criterio o medida para esa comparación. La igualdad no constituye un derecho subjetivo autónomo, existente por sí mismo, pues su contenido viene establecido siempre respecto de relaciones jurídicas concretas, [FJ 2, a)], es decir, tiene un carácter relacional respecto de alguna situación jurídica determinada.*
>
> *El verdadero problema que plantea la exigencia de un tratamiento jurídico igual es determinar cuándo dos situaciones reales son equiparables y susceptibles de*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

comparación entre sí; porque el margen de que goza el Tribunal cuando lleva a cabo un juicio de igualdad es bastante amplio.

No estamos aquí en un juicio sobre la constitucionalidad de la norma foral (que en ningún momento plantean los recurrentes, como tampoco ha ocurrido en el presente supuesto) pero al hilo de las alegaciones sobre la pretendida discriminación práctica se ha de recordar la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para regular de manera autónoma el IRPF a partir de un régimen fiscal propio y de convenio establecido sobre la base de la Disposición adicional primera de CE impide considerar a que quienes están sometidos a los regímenes tributarios forales y quienes están sometidos al régimen tributario común se encuentren en situaciones homólogas que permiten su comparación a efectos de aplicar el juicio de igualdad constitucional. La diversidad de la posición jurídica que caracteriza a quienes integran ambas categorías de contribuyentes impide considerarlas como términos de comparación equivalentes a la hora de hacer enjuicio acerca de la compatibilidad de la norma con el respeto al principio de igualdad.

La garantía de la igualdad lo es tanto desde la perspectiva estrictamente legal como también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas, tomando en cuenta la realidad de la regulación tributaria y de los procedimientos de su aplicación cuyas deficiencias estructurales o fácticas afecten al tratamiento igual de los obligados tributarios. Y esto es lo que hacemos aquí, la regulación tributaria en su conjunto no es igual a la del Estado; ergo, la conclusión puede y debe ser distinta.

Es ya doctrina reiterada del TC la de que no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art 14 de la CE sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

A mayor abundamiento traeremos a colación la STC 60/2015 que señalaba lo siguiente:" No estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente 'favorecer a sus residentes', tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.(STC 60/2015, FJ 5)".

Al hilo del principio de autonomía financiera el TC ha venido a decir que el principio de igualdad consiste en preservar de diferencias las posiciones jurídicas fundamentales (Revista catalana de dret públic, núm. 32, 2006 8) de los ciudadanos, los cuales deben ser equivalentes en todo el territorio. Se reitera, por tanto, una idea que el TC ya estableció (en relación con el principio de autonomía financiera) en el Auto 182/1986, de 26 de febrero, que recogía esta idea en relación con los tributos autonómicos al considerar que "[...] salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar puedan ser distintas [...]". Sigue, por lo tanto, tal y como se deriva de las interpretaciones establecidas por el TC, el legislador constitucional previendo contrapesos al principio de autonomía política en general y financiera en particular. El principio de igualdad no puede ser entendido como uniformidad en materia financiera o en cualquier otra, ya que acabaría con el principio de autonomía; sin embargo, sí actúa como garantía de que las posiciones jurídicas fundamentales y básicas de los ciudadanos -en el momento de recibir servicios o al contribuir a los gastos públicos no deben ser diferentes dependiendo de su localización.

Es claro entonces que el principio de igualdad se refiere a posiciones jurídico tributarias fundamentales, y la exención o no del IRPF, además no se puede considerar como tal y en este sentido la STC 60/2015 señala que "la diferencia de trato viene dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española...". Como dice en la STS de 9 de diciembre de 2004 "salvaguardada la

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser en alguna medida diferentes."

Todo lo anterior nos lleva a desestimar las alegaciones vertidas por los demandantes en orden a que se produce una discriminación respecto de las madres (y padres) navarros a los efectos del art 14 de la CE. El resultado en la práctica, por mor de la STS comentada, podrá sugerir a los interesados una suerte de trato discriminatorio, pero no lo es desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico constitucional como ha quedado expuesto".

Pues bien, considerando lo expuesto, hemos de concluir que, con arreglo a la redacción dada a la Disposición adicional septuagésima del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la deducción será "*aplicable en el periodo impositivo 2024",* por lo que, habrá de atenderse a dicho requisito introducido por el legislador navarro en la norma, sin que pueda soslayarse por supuestos no contenidos en la misma. Lo anterior no impide reconocer que, ciertamente, el hecho de que el sujeto pasivo únicamente pueda aplicarse la deducción extraordinaria en la declaración-liquidación del año 2024 pudiera dar lugar a resultados que frustren la finalidad de esta deducción, pero el legislador navarro decidió su redacción y no dispuso excepciones ni previó otro sistema distinto para, en su caso, reconocer el derecho a la devolución de ingresos efectuados por los mutualistas navarros con motivo de la presentación de las declaraciones-liquidaciones de los años 2020, 2021, 2022 y 2023. Siendo esto así, este Tribunal no podría extender el ámbito de aplicación de la citada deducción extraordinaria a otros casos no expresados en dicha Disposición.

Por otra parte, y respecto a la posible aplicación o transmisión del derecho a practicar la deducción extraordinaria a la ahora reclamante y heredera de BBB, ha de señalarse que la sucesión mortis causa en el ámbito tributario se encuentra regulada en los artículos 31 y 33 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que con carácter general se remiten al régimen establecido en la legislación civil. Si bien la sucesión mortis causa se realiza a titulo universal, esta no implica la transmisión de todos los derechos del causante, hay derechos que de acuerdo con la citada normativa civil se extinguen con su muerte como sucede con los derechos personales (tal y como se desprende, por ejemplo, del artículo 659 del Código Civil). Tal consideración debe atribuirse a las deducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que han de efectuarse por el sujeto pasivo y en el supuesto de no haberse

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

aplicado por haberse producido el fallecimiento del sujeto no pueden trasladarse a sus herederos, dado el carácter personal de este Impuesto.

A la vista de lo anterior, hemos de rechazar las pretensiones de la interesada.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmándose la resolución del director/a del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente de 22 de enero de 2026, 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.