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-2025-000204**
**Fecha Sesión: 19/08/2026**
**Nº de resolución: 181E/2026**
**Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026**

Visto escrito presentado por don AAA, con NIF XXX, frente a resoluciones de la directora del Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio de 21 de junio de 2025, dictadas en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los años 2016 a 2020, ambos inclusive.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El interesado presentó sus reglamentarias declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los años 2016 a 2020, ambos inclusive, dentro de los plazos legalmente establecidos al efecto.

SEGUNDO.- Mediante escrito presentado el 18 de julio de 2021 solicitó el ahora reclamante que se le aplicara en dichas declaraciones la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla establecida en el artículo 68.4 de la Ley 35/2006 del IRPF, la cual fue desestimada mediante resolución de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 16 de septiembre de 2021. Dicha resolución fue notificada el 24 de septiembre de 2021.

TERCERO.- Posteriormente, mediante escritos presentados el 7 de noviembre de 2023, solicita el interesado nuevamente la aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los años 2016 a 2020, ambos inclusive, en base a la sentencia 1219/2020, de 29 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 24 de julio de 2023 (resolución n.º 453/2023).

Dichas solicitudes fueron desestimadas mediante resoluciones de la jefa de la Sección Técnica y de Control de IRPF de 12 de agosto de 2024. Contra dichas resoluciones interpuso el interesado recurso de reposición el 24 de octubre de 2024 siendo el mismo desestimado mediante resoluciones de la directora del Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio de 21 de junio de 2025.

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

CUARTO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 21 de julio de 2025 interpone el interesado reclamación económico-administrativa frente a las citadas Resoluciones, insistiendo en sus pretensiones.

**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.- Debemos señalar con carácter previo al análisis de la cuestión recurrida, el hecho de que el órgano gestor haya procedido a entrar a conocer el fondo de la cuestión controvertida, a la vista de la doctrina jurisprudencial invocada por la parte interesada (STS 145/2021 de 4 de febrero de 2021), una vez que la cuestión fue previamente impugnada y resuelta y adquirido en consecuencia firmeza, al no haber sido posteriormente recurrida en plazo legalmente previsto.

La decisión por parte del órgano gestor de examinar el fondo de una pretensión cuya admisibilidad podría haber sido cuestionada, supone una opción de técnica procedimental adoptada en el ámbito de la gestión tributaria.

El control que corresponde a este Tribunal se proyecta exclusivamente sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado, con independencia de que el órgano gestor haya optado el análisis de cuestiones que podrían haber sido objeto de un pronunciamiento previo de inadmisión o de cierre procedimental.

Por ello, la eventual improcedencia de haber entrado a valorar el fondo de la cuestión por parte del órgano gestor no constituye un elemento que condicione el sentido de la resolución del presente recurso.

TERCERO.- Entrando ya al fondo del asunto aquí controvertido, pretende el interesado la aplicación de la deducción establecida en el artículo 68.4 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 Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (en adelante

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

LIRPF) por la obtención de rendimientos del trabajo durante los años 2016 a 2020, ambos inclusive, en Ceuta y Melilla.

Fundamenta su pretensión en la mencionada sentencia 1219/2020, de 29 de septiembre del Alto Tribunal, así como en la Resolución 453/2023, de 24 de septiembre del TEAC, que en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio dictaminó interpretando la mencionada sentencia en el sentido de que a los efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4.1º de la LIRPF, serian contribuyentes con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla quienes se desplacen temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos, bastando para tener tal condición, la de residir temporalmente con pernocta incluida, es decir, existiendo una realidad material y efectiva de residencia en dichos territorios.

La Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, establece que "*los sujetos pasivos que obtengan rentas en Ceuta o Melilla aplicarán las deducciones establecidas en la normativa estatal*".

Por su parte, la normativa estatal, aplicable según señala la foral, regula en el artículo 68.4 de la mencionada ley estatal 35/2006 LIRPF, una deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla que para los años 2016 y 2017 señalaba:

"*1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.*

*a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.*

*b) También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.*

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

*La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.*

*2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.*

*En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:*

*- Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*- Las rentas a las que se refieren los párrafos a), e) e i) del apartado siguiente.*

*3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:*

*a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.*

*b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.*

*c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.*

*d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla*

*e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla*

*f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.*

*g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

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

*h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes supuestos:*

*1.º Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.*

*2.º Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

*i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.*

Ha de hacerse notar que para los ejercicios 2018 y siguientes, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, modificó la redacción anterior exclusivamente en los siguientes términos:

-Por un lado, aumentó del 50% al 60% el porcentaje de deducción.

-Por otro lado, reemplazo la expresión "*residencia habitual en Ceuta o Melilla*" por el de "*residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla*"

La Sección gestora del impuesto, que desestima sus pretensiones ya que "*no comparte la conclusión contenida en la resolución nº 453/2023, de 24 de julio, del Tribunal Económico-Central, puesto que haría inaplicable el último inciso del apartado 2º del artículo 68.4 de la Ley 35/2006*", considera que al no tener el contribuyente su residencia habitual en Ceuta y Melilla y en consecuencia tener los desplazamientos a ellas un carácter intermitente y puntuales, no le es de aplicación la sentencia referida, siéndole en consecuencia de aplicación el apartado 2º del artículo 68.4 de la Ley 35/2006 del LIRPF, según el cual, y al tratarse de rendimientos del trabajo estarían estos excluidos de la aplicación de dicha deducción.

De esta manera el órgano gestor interpreta que los efectos derivados de la sentencia se circunscriben a aquellas situaciones en las que se "*inicia un período impositivo siendo residente habitual en Ceuta o Melilla, pero que posteriormente, por trasladar su residencia habitual a otro territorio una vez iniciado el período impositivo y permanecer en el nuevo territorio un mayor*

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

*número de días del año, cambia de residencia habitual a efectos del IRPF*" y no para supuestos como el presente en el que el contribuyente realiza desplazamientos puntuales a los territorios de Ceuta y Melilla.

No compartimos esta interpretación tan casuística que el órgano gestor hace de la mencionada sentencia del TS, sino que consideramos que el alcance de la misma, no debe limitarse a los supuestos de hecho miméticamente idénticos a los señalados en la sentencia sino a los esencialmente similares.

En ese sentido, la sentencia trata de determinar que se entiende por "residencia habitual" a efectos de la aplicación de la deducción establecida en el artículo 68.4.1º de la Ley 35/2006 del LIRPF.

Así, el alcance y contenido de dicha sentencia cuando señala que "*Todo lo cual debe conducirnos a dar respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo, en el sentido de que por residencia habitual en Ceuta y Melilla, conforme a la versión aplicable al caso por motivos temporales del art. 68.4 de la LIRPF debe interpretase como presupuesto fáctico, de suerte que los contribuyentes que, al menos durante una parte del período impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla, tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades",* indica que la residencia, como presupuesto del derecho a deducir, viene dada por el hecho de residir entendido en un sentido exclusivamente factico, atendiendo a una "realidad material y efectiva".

Así, la expresión "residencia habitual" posteriormente modificada, como decíamos, por el término "residencia habitual y efectiva", tiene un significado distinto en este artículo 68.4 al que pueda entenderse respecto al concepto de residencia habitual previsto en el artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y que supone elemento para determinar la exacción del Impuesto en la Comunidad Foral Navarra, el cual está asociado necesariamente a una vocación de permanencia en el tiempo o a un especial arraigo.

Como corolario a ello, constando la residencia material y efectiva en dichos territorios y en relación al artículo 68.4 LIRPF, consideramos que no es obstáculo para la aplicación de la mencionada deducción que el obligado tributario sea residente habitual en la Comunidad Foral Navarra.

CUARTO. - Hemos de señalar que en similares términos resolvió la Resolución 453/2023 de 24 de septiembre del TEAC en recurso extraordinario de alzada dictada para la unificación 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

criterio, interpretando la mencionada sentencia 1219/2020, de 29 de septiembre del Alto Tribunal y que es presentada por el recurrente como alegato a sus pretensiones.

El órgano gestor sostiene al respecto que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central invocada por la parte reclamante no resulta aplicable en el ámbito tributario navarro, por tratarse de un órgano estatal carente de competencia sobre la Hacienda Foral de Navarra.

Es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central constituye un órgano revisor de la Administración tributaria del Estado y que sus resoluciones no despliegan efectos vinculantes directos respecto de los órganos económico-administrativos de la Comunidad Foral de Navarra, los cuales ejercen sus funciones con plena autonomía en el ámbito de sus competencias.

Ahora bien, dicha circunstancia no impide reconocer a las resoluciones del TEAC un indudable valor interpretativo, especialmente en aquellos supuestos en los que la normativa foral efectúa una remisión expresa a la normativa estatal para la regulación de una concreta institución tributaria.

En efecto, en el presente caso no nos encontramos ante figuras tributarias autónomamente reguladas por el ordenamiento foral mediante conceptos equivalentes o análogos a los estatales, sino ante un supuesto en el que la propia normativa foral remite expresamente al régimen jurídico establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La remisión efectuada por la normativa foral a la regulación estatal no constituye una mera coincidencia terminológica o conceptual entre ambos ordenamientos, sino una auténtica técnica legislativa de integración normativa, mediante la cual el legislador foral incorpora al ámbito tributario navarro el régimen jurídico establecido por la normativa estatal.

En tales supuestos, la interpretación del precepto estatal incorporado por remisión no puede realizarse de forma aislada o desconectada de la doctrina jurisprudencial y administrativa que lo interpreta, pues ello podría conducir a resultados dispares respecto de una misma norma, comprometiendo los principios de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación del Derecho.

Por ello, aun cuando las resoluciones del TEAC no desplieguen eficacia vinculante directa en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra, constituyen un criterio interpretativo singularmente cualificado cuando, como en este caso, versan sobre preceptos estatales cuya

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

aplicación ha sido expresamente asumida por el legislador foral, permitiendo garantizar una aplicación uniforme y coherente del precepto al que el legislador foral ha decidido remitirse.

Así pues, teniendo en cuenta el certificado aportado por el recurrente y emitido el 8 de junio de 2021 por don BBB, Teniente Coronel Jefe del Grupo de Reserva y Seguridad nº 2 de la Guardia Civil, se acredita que el interesado ha estado comisionado en las ciudades de Ceuta y Melilla, prestando determinados servicios como Guardia Civil, durante periodos concretos de los años 2016 a 2020, ambos inclusive.

De esta manera, ha de considerarse que se han cumplido los requisitos para la aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla recogida en el artículo 68.4.1º de la Ley 35/2006 del LIRPF, por entender que el interesado ha tenido una residencia habitual y efectiva en dichas ciudades en determinados periodos de dichos años, por lo que corresponderá aplicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla en el porcentaje que corresponda a cada ejercicio y en proporción al tiempo de residencia en dichas ciudades.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra las resoluciones de la directora del Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio de 21 de junio de 2025, 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.