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-2025-000185
Fecha Sesión: 19/08/2026
Nº de resolución: 187E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Vistos escritos presentados por don AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - El interesado presentó su reglamentaria autoliquidación por el impuesto y año de referencia, en modalidad individual, en oportuno plazo.

SEGUNDO. – El Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio dictó, en fecha 26 de febrero de 2025, Propuesta de Liquidación eliminando la deducción por alquiler de vivienda aplicada en la declaración.

El interesado presentó, en fecha 26 de marzo de 2025, escrito de alegaciones frente a la propuesta.

TERCERO.- En fecha 25 de abril de 2025 se dicta Liquidación Provisional por el propio Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio en los mismos términos que la Propuesta de Liquidación.

La referida Liquidación Provisional fue notificada en fecha 26 de mayo de 2025.

CUARTO.- Mediante escrito presentado en los Registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 16 de junio de 2025, interpone el interesado reclamación económico-administrativa frente a la liquidación provisional dictada realizando las alegaciones que considera por convenientes.

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

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 diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO. – El Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio dictó Propuesta de Liquidación eliminando la deducción por alquiler de vivienda aplicada en la declaración. La fundamentación de dicha Propuesta argumentaba que el contribuyente solicitó y obtuvo una de las dos deducciones previstas en el artículo 68 quinquies del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF (en adelante, TRLIRPF)-deducción por arrendamiento para emancipación y deducciones por arrendamiento para acceso a vivienda-, que ambas deducciones son incompatibles entre sí y con la deducción por alquiler de vivienda del artículo 62.2, y que, si se solicita y obtiene cualquiera de las dos deducciones previstas en el artículo 68 quinquies, no se puede renunciar a la misma para ese periodo impositivo. Como se aplicó la deducción por alquiler de vivienda del artículo 62.2, la propuesta la suprimió.

El interesado, con ocasión del trámite de audiencia, en fecha 26 de marzo de 2025 presentó, en forma y plazo, escrito de alegaciones frente a la propuesta de liquidación.

En concreto, el escrito de alegaciones mostraba su disconformidad con la Propuesta de Liquidación Provisional dictada las siguientes razones: en primer lugar, consideraba que la Hacienda Foral de Navarra (HFN) no había fundamentado correctamente la incompatibilidad entre las dos deducciones aplicadas por el interesado que constituyen el objeto de controversia en este caso, ni le había otorgado la posibilidad de optar por una de ellas, negándole automáticamente la deducción por alquiler de vivienda del artículo 62.2 del TRLIRPF, lo cual entendía vulneraba el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española).

Por otro lado, abogaba por que, al existir- según su criterio, naturalmente- dudas interpretativas en la normativa de aplicación al supuesto planteado, se optara, en todo caso, por la interpretación más favorable al contribuyente, invocándose al efecto, y citamos literalmente, el "*artículo 3 de la LGT*". En este sentido, consideraba que, en caso de incompatibilidad entre ambas deducciones, lo que en todo caso procedía era que se le hubiera mantenido la deducción más favorable a sus intereses, no habiéndose hecho así por parte de la HFN, según afirmaba.

Finamente, en base también a los argumentos que a este respecto esgrimía, consideraba improcedentes los intereses de demora exigidos en el acto impugnado y solicitaba la rectificación de su Autoliquidación.

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 Liquidación Provisional de 25 de abril de 2025, aquí impugnada, empero, en ningún momento dio contestación a las alegaciones presentadas, limitándose a volver a transcribir la motivación ya realizada en la Propuesta de Liquidación, que lógicamente quedó íntegramente confirmada.

Buena prueba de la total falta de toma en consideración de las alegaciones realizadas por el interesado, y de la actitud de la Administración meramente reiterativa de lo afirmado en la Propuesta, es que la Liquidación Provisional impugnada se afirma lo siguiente: *"expuesto, este Servicio ha resuelto formular la presente **propuesta de liquidación** eliminando la deducción por alquiler de vivienda aplicada."*

TERCERO.- Antes de entrar a conocer de las concretas alegaciones contenidas en la reclamación económico-administrativa presentada, parcialmente coincidentes con las que fueron objeto del escrito de alegaciones, procede acometer precisamente esta cuestión a la que acabamos de referirnos- es decir la falta de respuesta administrativa a las alegaciones realizadas frente a la Propuesta de Liquidación dictada- la cual, si bien no alegada por el interesado, consideramos de suma importancia por cuanto podría determinar incluso la nulidad del acto impugnado, lo que haría innecesario entrar a conocer de las alegaciones formuladas por el interesado.

Pues bien, a este respecto nos gustaría comenzar nuestro análisis haciendo alusión al artículo 79 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, el cual establece:

"1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a resolver sobre su petición.

2. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, lo que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, los de imposición de sanciones, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente,

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

serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho" (los subrayados son nuestros).

Así pues, la motivación de los actos administrativos, en los casos en que la ley así lo reclama, y en concreto, por lo que aquí interesa, de los actos liquidatorios, constituye un requisito fundamental al que la jurisprudencia se ha referido constantemente.

Como hemos indicado, la Liquidación Provisional dictada el 25 de abril de 2025 por el Director/a del Servicio de Gestión IRPF y Patrimonio, de la que trae causa la presente reclamación económico-administrativa, se limita a desestimar las alegaciones presentadas frente a la Propuesta de Liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2023, sin tomarlas en consideración, es decir sin contestarlas ni hacer referencia a las mismas, pese a que el escrito en que estas se contenían se recibió por parte de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) en tiempo y forma.

Estamos pues a nuestro juicio ante un caso bastante evidente de falta de motivación, al menos en cuanto a la necesaria congruencia de dicha liquidación provisional respecto de las alegaciones aducidas por el interesado.

Y lo cierto es que mucho se ha discutido sobre el carácter, formal o material, de los vicios de motivación.

De hecho, en la actualidad, el Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2025 admitió recurso de casación declarando cuestión de interés casacional precisamente la de*: "Reafirmar, reforzar, completar o aclarar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera sobre la caracterización del defecto de falta de motivación como un vicio formal o sustantivo, con las consecuencias inherentes en orden a la procedencia o no de acordar la retroacción de las actuaciones y al plazo para dictar la nueva liquidación."*

Sin embargo, ha de verse que esta misma Sala ya se ha pronunciado al respecto de la naturaleza que corresponde otorgar al muy concreto supuesto de vicio de fundamentación concurrente en el caso que nos ocupa, es decir, el que se deriva de la desatención o preterición por parte de la Administración de un escrito de alegaciones realizado con un interesado en un procedimiento en el contexto del trámite de audiencia.

En este sentido, a título introductorio, nos gustaría comenzar por recordar que la finalidad e importancia que reviste la efectividad del trámite de audiencia- que incluye tanto la puesta 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

manifiesto de expediente como el derecho a formular alegaciones- deriva de su propia relevancia constitucional y de su concepción, genuina, de garantía del procedimiento para la defensa de los intereses de los contribuyentes.

En efecto, la Constitución española establece, en su artículo 105 c), la audiencia del interesado, cuando proceda, en el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, remitiendo su garantía y reconocimiento a la ley, idea que, en sí misma evoca una vinculación directa con el derecho de defensa.

En el ámbito tributario navarro, y muy concretamente en el ámbito de los procedimientos de comprobación abreviada, el trámite de audiencia viene reflejado en el artículo 113.4 de la LFGT, que establece: *"Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no superior a 15 días, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes."*

De la naturaleza e importancia del trámite de audiencia como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, se ha hecho eco la jurisprudencia patria en numerosas ocasiones.

Así, por ejemplo, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990, (rec. núm. 44746/1984), señalaba lo siguiente: "*el trámite de audiencia no es de mera solemnidad, ni rito formalista y sí medida práctica al servicio de un concreto objetivo, como es el de posibilitar a los afectados en el expediente el ejercicio de cuantos medios puedan disponer en la defensa de su derecho, quedando así supeditada la nulidad de actuaciones a que su omisión pueda dar lugar a que con ella se haya producido indefensión para la parte".*

O, de forma aún más gráfica, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2012 (rec. núm. 6335/2008): *"(e)s verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca "diálogo", "participación" y "respeto". Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final"*

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

Y vista la dimensión, importancia y función que corresponde al trámite de audiencia, y por tanto el estricto cumplimiento por parte de la Administración de los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige, pasemos ahora al análisis del tratamiento y naturaleza que, a través del pronunciamiento al que antes nos hemos referido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha otorgado del vicio de fundamentación en supuestos, como el que nos ocupa, en el que en el contexto del trámite de audiencia, la Administración ignora las alegaciones formuladas por el interesado, causándole con ello una lesión en su derecho de defensa.

Así, la Sentencia de la Sala de 12 de septiembre de 2023 (núm. rec. 1114/2020) señala lo siguiente: *"Desde el punto de vista material, se observa también que* ***la preterición del trámite de audiencia y alegaciones supera la mera dimensión formal,*** *por cuanto, atendidas las circunstancias concurrentes, en modo* alguno *cabe descartar la existencia de una indefensión real y efectiva para la entidad contribuyente pues, pese a presentar en plazo sus alegaciones, tanto las previas al acta como las previas a la liquidación, su posición, esto es, su argumentación y, en definitiva, su defensa, ni siquiera fue tenida en consideración por la Administración, ante la precipitación con la que actuó, como evidencia la propia sentencia recurrida."*

Añadiendo más adelante el Alto Tribunal que un acto liquidatorio practicado sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, hace devenir absolutamente ineficaz el trámite de audiencia, concebido este como una garantía real del contribuyente cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del principio de buena administración (artículo 41 de la Carta Europea de Derecho Fundamentales de 7 de diciembre de 2000) por lo que. *"En tales circunstancias,* ***debe presumirse la existencia de una indefensión material,*** *incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo."*

Así pues- en la medida, eso sí, en que sea susceptible de causar un menoscabo material, y no meramente formal, del derecho de defensa del interesado- en este tipo de casos nos encontramos ante un vicio de naturaleza material determinante de la disconformidad a Derecho del acto que lo contiene.

Y el caso que nos ocupa, esa indefensión material- más allá, además, de poder presumirse en este tipo de supuestos, como señala el TS- resulta evidente, puesto que el interesado puso de manifiesto en sus alegaciones una serie de concretos argumentos por los que entendía que

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 Liquidación Provisional atacada era incorrecta que, fueran estos atinados o no, estaban dotados una evidente materialidad y fueron totalmente ignorados en el acto impugnado.

Por tanto, estando ante un vicio material, no es posible decretar la retroacción de actuaciones, de forma que la HFN rectifique, en el seno del mismo procedimiento en el que se enclava el acto inmotivado, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

Así lo tiene afirmado también la jurisprudencia, por ejemplo, a través de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 22 de julio de 2021, (núm rec. 499/2020) que, como por otro lado es lógico, rechaza la retroacción de actuaciones en supuestos de vicio material, con base a la siguiente argumentación*: "(…) la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales" , añadiendo posteriormente: " La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".*

Por consiguiente, adoleciendo la Liquidación Provisional impugnada, de fecha 25 de abril de 2025, de un vicio material de motivación, derivado de la total desatención a las alegaciones presentadas por el interesado a la Propuesta de Liquidación que le había sido notificada, lo cual generó a este un claro menoscabo en su derecho de defensa, procede, pura y simplemente, la anulación de la misma.

Finalmente, simplemente señalar que, lógicamente, habida cuenta de nuestra decisión anulatoria del acto impugnado, se hace innecesario entrar a analizar las alegaciones contra el mismo planteadas por el interesado en su reclamación económico--administrativa.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, anulando la Liquidación Provisional de la que trae causa, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

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

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