

**Roj:** STSJ M 12351/2016 - **ECLI:**ES:TSJM:2016:12351  
**Órgano:** Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso  
**Sede:** Madrid  
**Sección:** 5  
**Nº de Recurso:** 462/2015  
**Nº de Resolución:** 1286/2016  
**Fecha de Resolución:** 21/12/2016  
**Procedimiento:** CONTENCIOSO  
**Ponente:** MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
**Tipo de Resolución:** Sentencia

---

### **Encabezamiento**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2015/0008825

Procedimiento Ordinario 462/2015

Demandante: D./Dña. Mauricio

PROCURADOR D./Dña. BLANCA RUEDA QUINTERO

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID  
MEN

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

**SENTENCIA 1286**

RECURSO NÚM. 462-2015

PROCURADOR D./DÑA. BLANCA RUEDA QUINTERO

Ilmos. Sres.

Presidente

D. Juan Pedro Quintana Carretero

Magistrados

D. Gustavo R. Lescure Ceñal

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

En la Villa de Madrid a 21 de Diciembre de 2016

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 462/2015, interpuesto por D. Mauricio representado por el Procurador D. Marco Aurelio Labajo González, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de febrero de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, en la que ha sido parte la Administración General del Estado representada y defendida por su Abogacía.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, que se celebró el 20 de diciembre de 2016.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Iltma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, presentada contra Acuerdo de la Administración de María de Molina de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, correspondiente

a acuerdo de liquidación provisional, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, por importe a devolver de 479,02 €;

En su demanda el actor señala que su esposa D<sup>a</sup> Natividad tenía derecho en el ejercicio 2009 a la deducción por la adquisición de vivienda habitual que le es negada por la AEAT en relación con el inmueble de la C/ DIRECCION000 número NUM001 de Cuenca, ya que era la vivienda habitual de la esposa. Alega que en el ejercicio 2009 tributó junto con su esposa en declaración conjunta de IRPF, siendo el domicilio habitual del actor el del PASEO000 NUM002, NUM003, de Madrid. Entiende que, aunque en el año siguiente a la compra de la vivienda de Cuenca la esposa no la hubiese ocupado, tenía derecho a la deducción por la adquisición de vivienda habitual puesto que así lo reconoce la propia AEAT en su web, si con posterioridad se ocupa como tal. Por otra parte, aduce que la esposa está empadronada en Cuenca y que aporta con la demanda una serie de documentos que justifican la residencia habitual de la esposa y de su hijo en Cuenca en 2009. Señala que la propia AEAT reconoce expresamente en 2010 que esa vivienda de Cuenca era la residencia habitual de la esposa en 2010. Considera que no existe obligación legal de vivir juntos los cónyuges cuando hay supuestos de separación temporal por motivos laborales o de otro tipo y entiende que cumple los requisitos exigidos legalmente para la deducción pretendida. Por otra parte, alega que no es necesario, a efectos de la deducción pretendida la de aportar pruebas de que el matrimonio vive separado, tal como entiende la administración y alega Sentencias de diferentes TSJ que reconocen dicha posibilidad.

Frente a ello, la defensa de la Administración General del Estado señala, al contestar a la demanda, en la misma línea que la resolución del TEAR, que no se ha acreditado que la esposa del actor tuviese su vivienda habitual en Cuenca en los 12 meses posteriores a la adquisición de la vivienda, por lo que no cabe la deducción pretendida y destaca que todos los documentos que se aportan con la demanda pudieron y debieron de aportarse a la administración a la cual se ha sustraído su conocimiento. Solicita, por ello, la confirmación de la resolución del TEAR.

SEGUNDO.- Se centra así este recurso en examinar si era procedente la deducción por adquisición de vivienda habitual de la esposa del actor, D<sup>a</sup> Natividad, en el ejercicio 2009, en la autoliquidación conjunta de IRPF del actor y su esposa, la cual le es negada por la AEAT, en relación con el inmueble de la C/ DIRECCION000 número NUM001 de Cuenca.

La liquidación provisional girada al actor, de 21 de octubre de 2011, señala como motivos de la regularización practicada los siguientes:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se aumenta la base imponible general declarada en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas o declaradas incorrectamente, según se establece en el artículo 85 de la Ley del Impuesto. Se imputan al cónyuge, inmuebles urbanos no declarados situados en la DIRECCION000, NUM001 (residencia) y NUM004 (2 garajes) de Cuenca.

- Teniendo en cuenta que el código Civil establece en el artículo 68 que los cónyuges están obligados a vivir juntos y en el artículo 69 dice que se presume salvo prueba en contrario que los cónyuges viven juntos. Que el artículo 48 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en el punto 2 dice que el domicilio fiscal será: a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. Y que Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 54 dice que con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años y para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente. se desestiman las alegaciones y a que no se han aportado pruebas que acrediten que el matrimonio vive separado y que la esposa habita de forma efectiva y con carácter permanente en los inmuebles de los que es titular en Cuenca ya que el carácter privativo no prueba en modo alguno la separación del matrimonio ni la residencia efectiva en el inmueble."

TERCERO.- Para resolver la cuestión que nos ocupa debemos reproducir, por su importancia, los preceptos legales que regulan la materia que nos ocupa. Así, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala en su artículo 68

#### 1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 9.015 euros anuales.

En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

2.º Cuando se adquiriera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3. Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

4.º También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en el número 1. anterior, será de 12.020 euros anuales.

e) El porcentaje de deducción será el 13,4 por ciento.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la discapacidad.

g) Tratándose de obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar

barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, podrán aplicar esta deducción además del contribuyente a que se refiere la letra b) anterior, los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda."

Por su parte, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero determina en su artículo 54.

"Concepto de vivienda habitual.

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese."

Es evidente que para la aplicación de la deducción pretendida por adquisición de vivienda habitual el sujeto pasivo debe acreditar que ha tenido, a título de dueño, al menos doce meses después de su adquisición o terminación de las obras, la vivienda como residencia habitual, con ocupación efectiva y permanente de la misma y que, al tratarse de un beneficio fiscal, es a él al que corresponde la carga de la prueba, según establece el art. 105 LGT.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos en Consulta vinculante núm. V0092/15 de 15 enero, señala expresamente sobre esta cuestión:

"...Salvado lo anterior, al iniciarse el cumplimiento del conjunto de los requisitos requeridos para alcanzar la consideración de vivienda habitual en un momento posterior al transcurso de los doce primeros meses desde la adquisición de la vivienda, será a partir de ese momento, el de comenzar a residir de forma habitual y

permanente, aquel en el que el contribuyente pudiera iniciar la práctica de la deducción en función de las cantidades que, desde dicho momento, satisfaga por su adquisición. En cuanto a qué cantidades son susceptibles de integrar la base de deducción, dado que el consultante no hace referencia al régimen matrimonial que rige su matrimonio, indicar, brevemente, que en el caso de estar casado en régimen de sociedad de gananciales y satisfacer los pagos, relacionados con el préstamo hipotecario que grava la vivienda, con fondos gananciales, las cantidades satisfechas en cada ejercicio, tendentes a reducir el endeudamiento adquirido por él de soltero, corresponderán y se imputarán por mitad a ambos cónyuges, y no únicamente al titular originario -como lo era antes de contraer matrimonio en gananciales-, el cual, por tanto, a efectos de determinar su base de deducción a practicar por la deducción por inversión en vivienda habitual sólo podrá computar el 50 por ciento de los pagos realizados, correspondiendo el pago del restante 50 por ciento a su cónyuge. Conforme a todo ello, dado que no ha practicado la deducción a la que tendría derecho desde que comenzó a constituir su residencia habitual en 2007 hasta el ejercicio 2012, implicando dicha omisión un perjuicio de sus intereses legítimos, el procedimiento a seguir para regularizar su situación sería mediante la solicitud, ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, de la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945 ), General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo, siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria. Situación extensible a su cónyuge, conforme al supuesto planteado en el párrafo precedente."

Resulta así claro, que si la persona que pretende la deducción por la adquisición de una vivienda habitual no la habita en los doce meses posteriores a su adquisición y con posterioridad a esa fecha comienza a utilizarla como vivienda habitual, nada impide que se pueda deducir las cantidades relacionadas con su adquisición a que tenga derecho, en el ejercicio en el que efectivamente haya ocupado la vivienda.

Esto es lo que sucede en este caso en el que, la vivienda adquirida por la esposa, como bien privativo, en escritura pública de 22 de junio de 2006, no está acreditado que fuese habitada en 2007, sin embargo, en el ejercicio 2009, que es el nos ocupa, se han aportado por el actor un gran número de documentos que acreditan que en ese ejercicio la esposa del actor y su hijo residían en Cuenca en la citada vivienda de la C/ DIRECCION000 número NUM001.

Es cierto, tal como alega el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, que no se entiende por qué el actor no aportó todos los documentos, que presenta por primera vez en este recurso, a la administración en el procedimiento de gestión tributaria, o incluso ante el TEAR, y que se ha sustraído a la administración su conocimiento. Sin embargo, por motivos de eficacia y de tutela judicial efectiva, esta Sala entiende que debe entrar a valorarlos, sin que sea preciso retrotraer las actuaciones para que sean valorados previamente por la administración.

En tal sentido, es determinante que se aporten los informes de calificaciones del curso 2007/2008 y 2008/2009, de Colegio La Sagrada Familia de Cuenca, donde consta que el hijo del actor, Sebastián, cursaba sus estudios.

También consta que D<sup>a</sup> Natividad estaba matriculada en licenciatura de derecho de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de Cuenca en los cursos

2007/2008, 2008/2009 y 2009/2010. Así como la matrícula en un curso de inglés del 12 de septiembre de 2009.

Se han aportado, asimismo, los extractos bancarios correspondientes a los recibos de teléfono fijo de la vivienda y constan también las facturas de consumo de electricidad de la vivienda durante el ejercicio 2009.

Todo ello lleva a concluir que la esposa y su hijo, al menos, ocupaban la vivienda de la C/ DIRECCION000 NUM001de Cuenca, en contra de lo señalado por la administración, con lo que en ese ejercicio y de acuerdo con el criterio expresado por la AEAT en su propia web, según justifica el actor y tal como la propia Dirección General de Tributos ha establecido, tenía derecho a deducirse las cantidades empleadas en la inversión por la adquisición de la vivienda, con los límites legales establecidos.

CUARTO.- Por otro lado, los preceptos legales reproducidos más arriba, en ningún punto exigen que en el caso de que los cónyuges efectúen su autoliquidación de forma conjunta, deban deducirse únicamente por las cantidad invertidas en la adquisición vivienda habitual que constituya el único domicilio conyugal y aunque ello es lo normal, dada la presunción legal, además, de que los cónyuges viven juntos (art. 68 CC), no hay que olvidar que tal cuestión puede admitir prueba en contrario (art. 69 CC) y que no puede dejar de tenerse en cuenta que, en algunas ocasiones, motivadas por cambios de trabajo o cualquier otra situación personal, cada uno de los cónyuges puede vivir en una vivienda diferente y tener allí su residencia habitual.

Es importante destacar que el beneficio fiscal que nos ocupa se otorga a las personas físicas y no a las familias, por lo que se concede a las personas físicas que ostentan la titularidad de una vivienda que constituya su domicilio habitual y eso se cumple en este caso, en el que ambos cónyuges tenían el régimen de separación de bienes y la vivienda, respecto de la que pretende la deducción era titularidad privativa de la esposa, habiéndose justificado, según las reglas de la carga de la prueba del art. 105 LGT que la misma tenía allí su residencia habitual con el hijo del matrimonio.

A estos efectos, no existe, por tanto, obligación legal alguna de justificar que los esposos tenían separación legal, tal como exige la administración en la liquidación impugnada.

La consecuencia de todo ello es que procede la íntegra estimación del recurso contencioso administrativo y la anulación de la Resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho.

QUINTO.- Las costas procesales causadas deben ser impuestas a la Administración General del Estado, al ser estimado el recurso contencioso administrativo, conforme a lo previsto en el art. 139 LJ.

## **FALLAMOS**

Que debemos estimar y estimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Mauricio representado por el Procurador D. Marco Aurelio Labajo González, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de febrero de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, resolución que anulamos, por no ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1102-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55- 0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1102-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.