

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072877

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 111/2019, de 31 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 477/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Concepto de vivienda habitual. Prueba de la residencia. Consumos mínimos de electricidad.** El contribuyente es militar en activo en el Ejército de Tierra y, por las especificidades que acarrea el desempeño efectivo de los cometidos o funciones propios de su condición -maniobras, guardias, servicios especiales, etc.-, no acude a su domicilio ni siquiera a pernoctar, debiendo tenerse en cuenta igualmente que su horario de trabajo reduce considerablemente el tiempo de presencia física en el inmueble, que queda limitado a la pernocta -cuando ello es factible-, el desayuno y una rápida cena. Todo ello, va unido al hecho de que no convive con ninguna otra persona en la vivienda controvertida, sin duda ofrece una cabal explicación a los reducidos consumos eléctricos registrados.

Los documentos presentados como prueba frente al consumo eléctrico anual de su vivienda de 125 Kw que consta en el modelo 159 «Declaración anual de consumo eléctrico» facilitado por su compañía suministradora -siendo la media de 3.757,5 kwh, según el Informe final del análisis de consumo energético del sector residencial en España elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) dependiente del Ministerio de Industria-, avalan suficientemente que el recurrente tiene dicha vivienda y que constituye su domicilio habitual aun cuando su uso, por razones de su profesión y por vivir solo, no sea el ordinario de una familia y ello porque las declaraciones ante órganos oficiales le vinculan con efectos jurídicos, no aparece como titular de inmueble distinto en su condición de militar ni tampoco como particular por lo que, salvo que comparta vivienda, lo que no consta, su domicilio será el que consta en su empadronamiento.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 68.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 54.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

**PONENTE:***Don Francisco Javier Canabal Conejos.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA PRENDES VALLE

Don FRANCISCO JAVIER CANABAL CONEJOS

Doña CARMEN ALVAREZ THEURER

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2017/0014087

Procedimiento Ordinario 477/2017

Demandante: D./Dña. Teofilo

PROCURADOR D./Dña. SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION QUINTA

SENTENCIA NUMERO 111

-----

Ilustrísimos señores:

Presidente.

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández  
D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías  
D. Francisco Javier Canabal Conejos  
D<sup>a</sup> Carmen Álvarez Theurer  
D<sup>a</sup> María Prendes Valle

-----

En la Villa de Madrid, a treinta y uno de enero de 2019

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 477/2017, interpuesto por don Teofilo , representado por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, contra la resolución de fecha 6 de octubre de 2.017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 por IRPF. Habiendo sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por don Teofilo se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 14 de julio de 2.017 ante este Tribunal contra el acto antes mencionado, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazada para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso declarando la nulidad de la resolución identificada, así como los actos administrativos de los que trae causa.

### Segundo.

La representación procesal de la Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicable, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

### Tercero.

Habiéndose recibido el pleito a prueba se practicó la admitida por la Sala con el resultado obrante en autos y, tras el trámite de conclusiones, con fecha 29 de enero de 2019 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

### Cuarto.

Por Acuerdo de 18 de diciembre de 2018 del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado lltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos en sustitución voluntaria del Magistrado lltmo. Sr. D Juan Francisco López de Hontanar Sánchez.

Siendo Ponente el Magistrado lltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

A través del presente recurso jurisdiccional don Teofilo impugna la resolución de fecha 6 de octubre de 2.017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra:

a. el acuerdo de resolución del recurso de reposición formulado contra el Acuerdo de Liquidación provisional dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Getafe de la Agencia Tributaria de Madrid relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2013, con cuantía total de 3.232,98 euros.

b. Acuerdo de Imposición de Sanción por Infracción Tributaria (núm. ref. NUM002 ), de fecha 21 de diciembre de 2016, correspondiente al IRPF del ejercicio 2013, por importe de 1.475,12 euros. Este último es anulado por la resolución del TEAR.

### Segundo.

El recurrente solicita de la Sala que se anule el acuerdo recurrido y, con ello, la liquidación de la que trae causa, señalando que se infringe el artículo 68 de la Ley del IRPF y 54 del Real Decreto 439/2007 dado que es militar en activo en el Ejército de Tierra y de las especificidades que acarrea el desempeño efectivo de los cometidos o funciones propios de su condición -maniobras, guardias, servicios especiales, etc.-, no acude a su domicilio ni siquiera a pernoctar, debiendo tenerse en cuenta igualmente que su horario de trabajo reduce considerablemente

el tiempo de presencia física en el Inmueble, que queda limitado a la pernocta -cuando ello es factible-, el desayuno y una rápida cena. Todo ello, unido al hecho de que no convive con ninguna otra persona en la vivienda controvertida, sin duda ofrece una cabal explicación a los reducidos consumos eléctricos registrados.

Expresa que ni la Ley ni el Reglamento del IRPF en modo alguno condicionan la calificación de un inmueble como vivienda habitual, ni, con mayor motivo, la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, a la existencia de unos consumos mínimos de electricidad, y ni tan siquiera a la obligación de tener contratados ese u otros suministros máxime cuando existen otras pruebas documentales aportada en fase administrativa y económico-administrativa de cuyo examen conjunto cabe extraer de forma inequívoca una conclusión contraria a la sostenida por la Administración tributaria.

### Tercero.

El Abogado del Estado se opone a la demanda aduciendo que existe un indicio cierto y directo del consumo real de su energía resulta ser especialmente ilustrativo de su incompatibilidad con la residencia habitual, por mucho que el recurrente se haya empadronado o reciba correo o facturas en dicha vivienda, dado que el primer aspecto (empadronamiento) no pasa de ser un simple trámite administrativo que puede ayudar a conocer el domicilio -pero que por sí solo no es determinante de la residencia habitual- y la correspondencia puede recibirla en un domicilio y no por ello residir en él de manera habitual.

### Cuarto.

En relación con la liquidación impugnada la misma expresa que:

- 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 .

- La deducción estatal practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto .

- La deducción autonómica practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto .

- El importe de las deducciones indebidamente practicadas es incorrecto, al no ajustarse a lo establecido en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto .

- Los intereses de demora calculados sobre el importe de las deducciones indebidamente practicadas son incorrectos, al no ajustarse a lo establecido en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto .

- De los datos obrantes en poder de la Administración, se desprende lo siguiente: Se deduce por inversión en vivienda habitual del inmueble sito en TRAVESIA000 municipio de Getafe, adquirida el 20/04/12. El 'Informe final del análisis de consumo energético del sector residencial en España elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) dependiente del Ministerio de Industria, establece un consumo medio de energía por hogar de 10.521 Kwh al año (página 55 del Informe). De esos 10.521kwh anuales, se desprende que 3.757,5 kwh corresponde a consumo eléctrico y 6.763,5 kwh a consumo de combustible. Según el modelo 159, 'Declaración anual de consumo eléctrico', facilitado por su compañía suministradora, durante el año 2.013 se produce un consumo anual de 125 Kw. En el Art.54 del Reglamento de I.R.P.F., donde se define el concepto de vivienda habitual, se exige que la vivienda sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición, y que, constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No se producen consumos suficientes para que el inmueble por el que practica deducción sea habitado de manera permanente, sino ocasional.

- Por todo lo anterior, no se puede considerar la vivienda por la que se practica deducción como 'vivienda habitual', por lo que: se elimina la deducción por inversión en vivienda habitual aplicada en el ejercicio, se imputan rendimientos inmobiliarios por dicha vivienda y procede reintegrar las deducciones indebidamente practicadas en ejercicios anteriores con sus correspondientes intereses de demora.

Las deducciones indebidamente practicadas en cuotas integras, estatal y autonómica, respectivamente, son las siguientes: En 2.012, 678,00 y 678,00 euros.

- El contribuyente presenta alegaciones el 11/07/2016, que han sido totalmente DESESTIMADAS, en base a que la documentación aportada no justifica fehacientemente que la utilización de la vivienda deducida lo sea de manera habitual.

La utilización de un inmueble como vivienda habitual deja un rastro inconfundible: el consumo de energía, ya sea eléctrica o gasística. Podemos afirmar, sobre la base de una opinión generalmente admitida de los usos que actualmente se hacen de una vivienda, que la utilización de ésta no entraña simplemente el cobijo bajo su estructura, sino el empleo de determinadas instalaciones que tienen en común el consumo de energía, que lleva consigo la adquisición de unos servicios que se enmarcan en unas relaciones contractuales entre el suministrador y el consumidor. La obviedad de esta afirmación hace innecesaria su prueba.

La utilización de una vivienda implica, cuando menos, un uso racional de las instalaciones de alumbrado, higiene, de calefacción en invierno (prescindimos de la posibilidad de acondicionar o aclimatar la vivienda en verano), y de alimentación. La satisfacción de todas estas necesidades exige los consumos a los que nos hemos referido.

No se trata de vincular el derecho a la deducción con un importe determinado de suministros. Se trata de un problema de prueba. La falta de suministros, es un indicio de que, con independencia de que se trata de un inmueble titularidad del contribuyente, éste no constituye su vivienda habitual. Se trata, en consecuencia, de la inexistencia o irrelevancia de los consumos como una prueba indiciaria de que el contribuyente no habita de modo habitual el inmueble".

#### Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, la deducción por adquisición de vivienda habitual se regulaba hasta el ejercicio 2012 en el art. 68.1.1º de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, precepto que permitía deducir un porcentaje de las cantidades satisfechas en el correspondiente periodo por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

El art. 68.1.3º del mismo texto legal delimitaba el concepto de vivienda habitual del siguiente modo:

"3º 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 concurran 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."

La anterior definición era reiterada por el art. 54 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que decía:

"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 concurran 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 concurran 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".

La deducción fiscal por adquisición de vivienda habitual requiere que el inmueble al que se vincula constituya la residencia efectiva y permanente del recurrente durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

El art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, obliga al contribuyente a demostrar los hechos en que basa su pretensión, y la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado en sentencia de fecha 21 de junio de 2007, entre otras, que el sujeto pasivo debe probar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, lo que en este caso se traduce en la exigencia de que el actor justifique que concurren los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para aplicar la deducción pretendida.

#### **Sexto.**

El recurrente entiende, por un lado, que no cabe vincular el concepto de vivienda habitual al mero dato del consumo eléctrico y, por otro lado, que existe en el procedimiento prueba suficiente que acredita lo contrario de lo sostenido por los actos recurridos.

En relación con la primera cuestión, la liquidación parte del dato de que el consumo de energía de la vivienda fue de 125 kilovatios (125.000 vatios) por hora durante todo el año 2013 cuando el consumo medio anual mínimo es de 1577 kw por hora al año.

En relación con la segunda cuestión, la prueba a la que se refiere la constituyen los siguientes documentos:

1. Volante de empadronamiento histórico colectivo emitido con fecha 15 de diciembre de 2016 por el Ayuntamiento de Getafe en el que consta que se dio de alta en el Inmueble con fecha de 7 de mayo de 2012.

2. Certificado emitido el 5 de julio de 2016 por D. Avelino, Sargento Primero del Ejército de Tierra, en el que se expresa que el recurrente tiene "su residencia habitual en la TRAVESIA000 nº NUM003 NUM004 NUM005 Getafe, desde el día 20 de abril de 2012" y "no habiendo sido residente en los años destinado en esta Unidad". El mismo certificado se reproduce con fecha de 30 de noviembre de 2017 por D. Everardo, Brigada ESB C.G. del Ejército de Tierra.

3. Correspondencia recibida de las compañías de seguros Santa Lucía y Mapfre, en relación tanto con las pólizas contratadas como con diversos siniestros acontecidos en la vivienda durante los años 2013 y 2014.

4. Certificado resumen de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2013 expedido con fecha de 13 de septiembre de 2016, en el que interesa destacar que figura como domicilio fiscal del Obligado Tributario el sito en la TRAVESIA000 NUM003, NUM004 NUM005, de Getafe (Madrid).

5. Consulta de Localización de Registros expedida por el Registro de la Propiedad de Getafe núm. 1 con fecha de 13 de septiembre de 2016, en la que consta que la citada vivienda es la única propiedad del recurrente en todo el territorio nacional.

6. Certificado de cambio de domicilio presentado ante la Jefatura Provincial de Tráfico de Madrid el 1 de junio de 2012.

7. Pantallazo de fecha 5 de julio de 2016 con los datos informativos relativos a su domicilio que obran en el Sistema de Información de Personal del Ministerio de Defensa (SIPERDEF), siendo el 20 de abril de 2012 la fecha de grabación del dato relativo al domicilio del Obligado Tributario.

8. Correspondencia remitida por el Ayuntamiento de Madrid, incluida liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y por las entidades bancarias en las que tenía cuenta abierta y que se enviaban y se siguen enviando a la dirección donde se encuentra situada la vivienda objeto de controversia.

9. Copia de la misiva expedida con fecha de 9 de junio de 2017 por D. Germán, secretario de la Comunidad de Propietarios sita en la TRAVESIA000 núm. NUM003 de Getafe (Madrid), en la que aquel certifica que "reside en la vivienda de su propiedad", "asistiendo normalmente a las Juntas Ordinarias y Extraordinarias de la Comunidad de Propietarios desde Junio de 2012 así como interesándose en los asuntos de la misma".

10. Información que figura en el Sistema de Logística Operativa (SILOPFAS) -sistema de información específico que se encuadra dentro del Sistema de Mando y Control Militar (SMCM)-, entre la que destacan los datos relativos al domicilio en el que se encuentra su residencia habitual, que coinciden con los del Inmueble en cuestión.

11. Correspondencia remitida por RENFE y por el ISFAS a su persona y en la que aparece la dirección de Inmueble.

12. Copia del Modelo DPS-101 (Declaración Personal de Seguridad) cumplimentado en el año 2013 y dirigido a la Autoridad Nacional de Seguridad, integrada en el Centro Nacional de Inteligencia (CNI), en el que se hace constar el Inmueble como su domicilio y lugar de residencia habitual.

13. Certificado emitido con fecha de 1 de diciembre de 2017 por D<sup>a</sup>. María Angeles , Jefa de Servicio de Atención al Vecino del Ayuntamiento de Getafe, que cuenta con el visto bueno de la Alcaldesa de la ciudad, D<sup>a</sup> María Virtudes , en el que se hace constar que "figura empadronado en este Ayuntamiento en la TRAVESIA000 NUM003 - NUM004 NUM005 , desde el día 7 de mayo de 2012, sin solución de continuidad, continuando empadronado en dicho domicilio en la actualidad".

Estos documentos avalan suficientemente que el recurrente tiene dicha vivienda y que constituye su domicilio habitual aun cuando su uso, por razones de su profesión y por vivir solo, no sea el ordinario de una familia y ello porque las declaraciones ante órgano oficiales le vinculan con efectos jurídicos, no aparece como titular de inmueble distinto en su condición de militar ni tampoco como particular por lo que, salvo que comparta vivienda, lo que no consta, su domicilio será el que consta en su empadronamiento.

En conclusión, en una valoración conjunta de la prueba documental obrante en autos y en el expediente administrativo, en aplicación de las reglas sobre medios y valoración de la prueba previstas en el CC y en la LEC, según dispone el artículo 106.1 de la LGT , no podemos sino concluir que el actor ha logrado justificar los hechos constitutivos del derecho que pretende hacer valer y que la Administración ha negado indebidamente que la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente durante el tiempo pretendido por el actor, de forma que habiéndose acreditado dicha residencia desde la adquisición de la mencionada vivienda, hemos de estimar íntegramente el recurso que nos ocupa y anular la resolución recurrida.

#### **Séptimo.**

En atención a todo lo razonado, es procedente estimar íntegramente el recurso, con imposición de costas a la parte demandada por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, conforme al art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción , si bien haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo se fija como cifra máxima 2.000 euros más IVA, teniendo en cuenta el alcance y dificultad de las cuestiones planteadas.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

#### **FALLAMOS**

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Teofilo contra la resolución de fecha 6 de octubre de 2.017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 que anulamos así como la liquidación de la que trae causa. Se hace expresa imposición de costas a la parte demandada en los términos fijados en el último fundamento de esta Sentencia.

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 2610-0000-93-0477-17 (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 2610-0000-93-0477-17 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.**

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.