

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079322

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencias 1219/2020, de 29 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1735/2019

### SUMARIO:

**Ceuta y Melilla. Deducciones y bonificaciones en cuota. IRPF. Deducción proporcional por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.** La controversia radica únicamente en determinar si la deducción por rentas del trabajo obtenidas en Ceuta y Melilla es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en una de estas ciudades, algo sobre lo cual la Ley del IRPF no establece ningún criterio expreso. El Abogado del Estado se opone a la interpretación finalista del precepto cuestionado que aporta la sentencia de instancia, alegando y justificando que lo que se persigue es la permanencia en las ciudades, lo cual exige y es coherente con que sólo se considere residencia habitual cuando se permanezca en las ciudades autónomas el mayor número de días del periodo impositivo -como primer criterio a considerar-; lo cual, finalidad de la permanencia prolongada, no resultando controvertido, no excluye, en modo alguno, que junto a dicho objetivo se pretenda otra finalidad de conseguir otros resultados, como los que pone en valor la Sala de instancia, esto es, procurar obviar con los beneficios fiscales las desventajas de residir en dichas ciudades como especifica la Sala de instancia, lo cual es el resultado lógico que se deriva de la lectura completa de la regulación del beneficio fiscal, pues de acoger la tesis reduccionista del Abogado del Estado, carecería de sentido que se incentivara otros supuestos en los que el beneficiado no residiera en las ciudades autónomas, lo que evidentemente no es el caso en tanto que el beneficio, no respecto de rentas por trabajo, si se extiende a supuestos en los que no hay residencia habitual. Entiende la Sala que el art. 68.4.1 Ley IRPF claramente establece un criterio de proporcionalidad, sin exclusión alguna, por lo que con carácter general debe aplicarse a cualquier de las situaciones, respecto del las rentas -en este caso de trabajo- obtenidas en Melilla, en atención a un presupuesto fáctico, cual es el vivir -residir-en Melilla de manera real y efectiva. Es el propio legislador el que viene a avalar esta tesis -interpretación auténtica-. Con la reforma del artículo por Ley 6/2018, añade que "Los contribuyentes que tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla", con lo que el legislador quiere establecer una nítida distinción del concepto legal de residencia habitual descrito en el art. 72 Ley IRPF, para significar una realidad autónoma y en referencia a la deducción que se contempla, esto es, como bien dice la sentencia de instancia "la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva". Ello conduce a afirmar que por residencia habitual en Ceuta y Melilla, conforme a la versión aplicable al caso por motivos temporales del art. 68.4 Ley IRPF debe interpretarse como presupuesto fáctico, de suerte que los contribuyentes que, al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla, tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades y la sentencia de instancia contiene una correcta interpretación del art. 68.4.1 Ley IRPF [Vid., ATS de 12 de septiembre de 2019, recurso n.º 1735/219 (NFJ079324) que plantea el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 26 de noviembre de 2018, recurso n.º 676/2017 (NFJ079325) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 68 y 72.

### PONENTE:

*Don Jose Antonio Montero Fernandez*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.219/2020

Fecha de sentencia: 29/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1735/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1735/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1219/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1735/2019, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra sentencia de 26 de noviembre de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), recaída en el recurso n.º 676/2017, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 16 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la liquidación girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Administración de Sevilla Oeste -Noroeste de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, que suprimió la deducción, aplicada por rentas obtenidas en la Ciudad de Melilla al considerar no concurrentes los requisitos legalmente establecidos tal fin, sin perjuicio de estimar la reclamación n.º NUM001, anulando la sanción impuesta.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida D<sup>o</sup>. Eduardo, representado por el Procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Jesús María Herrera García, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Juan Pedro Balibrea López.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º 676/2017, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), con fecha 26 de noviembre de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "PRIMERO. Estimar el recurso contencioso-administrativo 676/2017 interpuesto por D. Eduardo contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que en su sesión de 16 de junio de 2017 estimó parcialmente las reclamaciones n.º NUM004 y NUM001 que anulamos al igual que la liquidación girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Administración de Sevilla Oeste -Noroeste de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de que trae causa, con reconocimiento del derecho a la deducción proporcional por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla prevista en el artículo 68.4 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos sentenciados. SEGUNDO. No emitir pronunciamiento expreso alguno sobre el pago de las costas causadas en el presente recurso".

#### **Segundo.**

Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 24 de enero de 2019, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 25 de enero de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida D<sup>o</sup>. Eduardo, representado por el Procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Jesús María Herrera García, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Juan Pedro Balibrea López.

#### **Tercero.**

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 12 de septiembre de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, el concepto de "residencia habitual en Ceuta y Melilla" a que se refiere la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla del artículo 68.4 de la LIRPF debe interpretarse en conexión con el artículo 72 de dicha norma, o, si por el contrario, deben entenderse incluidos en el ámbito de aplicación de regla prevista en el ordinal 1º del artículo 68.4 de la LIRPF a los contribuyentes que, al menos durante una parte del período impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla, reservando el ordinal 2º a los contribuyentes que en absoluto hayan tenido la residencia en alguna de estas dos ciudades autónomas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 68.4 y 72 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre)".

#### **Cuarto.**

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 16 de octubre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 68.4 de la Ley 35/2006, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en relación con el artículo 72 de la misma ley.

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que es un hecho no cuestionado y declarado en la sentencia que Dº. Eduardo, tuvo residencia habitual y efectiva en Melilla hasta abril de 2011, y el resto del ejercicio, esto es, a partir de abril de 2011, habría residido en otra Comunidad Autónoma. Recuerda que tal y como había señalado el TEAR de Andalucía en su resolución, no puede invocarse la aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Melilla cuando se trata de rentas procedentes del trabajo si no se tiene la residencia habitual y efectiva en Melilla y que no concurre ese requisito si no se dan las circunstancias previstas en el art. 72 LIRPF. La tesis sostenida por la Sala de instancia infringe, el artículo 68 LIRPF porque el contribuyente no ha tenido su residencia habitual en Melilla, en el sentido en que ese concepto debe ser exigido. El concepto de "residencia habitual en Ceuta y Melilla" a que se refiere la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla del artículo 68.4 de la LIRPF debe interpretarse en conexión con el artículo 72 de dicha norma, de manera que sería residente habitual en Ceuta y Melilla a los efectos del art. 68.4 LIRPF el que reuniera las condiciones que el art. 72 LIRPF establece para considerar a un contribuyente residente en una Comunidad Autónoma y únicamente tal residente habitual podría gozar del incentivo previsto en el art. 68.4.1º LIRPF.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y los actos administrativos de los que trae causa>>, Y por medio de otrosí segundo, solicitó la celebración de vista pública.

Por su parte, el Procurador de los Tribunales Dº. Jesús María Herrera García, en nombre y representación de Dº. Eduardo, por escrito presentado con fecha 9 de diciembre de 2019, formuló oposición al recurso de casación manifestando que el motivo del presente recurso, es la aplicación o no al caso enjuiciado de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla incluida en el artículo 68.4 de la Ley 35/2006 del IRPF. En la sentencia de instancia, el TSJ entiende probado que durante el ejercicio 2011 el recurrido residió material y efectivamente en Melilla, aunque su residencia habitual a efectos del IRPF fuese en Andalucía. El TSJ de Andalucía lo que hace es aplicar el artículo 68.4.1º de la Ley del IRPF, entendiéndolo que el recurrido, aunque desde Mayo a Diciembre de 2011 se desplazó a Sevilla, sí residió efectivamente en Melilla durante los cuatro primeros meses del ejercicio, y es a esa residencia material y efectiva a la que se refiere el artículo 68.4.1º como circunstancia que propicia la aplicación de la deducción. Por residencia habitual de una persona física se entenderá aquel lugar en que vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Esta definición es la que da la Agencia Tributaria, y por tanto, probado que mi representado vivió en Melilla hasta final de Abril, y tuvo su centro de trabajo en Melilla hasta esa fecha, ha de considerarse que tuvo en esos cuatro meses su residencia habitual en la ciudad de Melilla. Al igual que, en el caso de la deducción por vivienda habitual, aprecia la Administración que procede deducir hasta la fecha en que el inmueble dejó de ser vivienda habitual, lo mismo ha de aplicarse a la deducción del artículo 68.4.1º, y aplicarla por el período en el que efectivamente el contribuyente tuvo en Melilla su residencia habitual. Por todo ello, considera que la sentencia de instancia no ha infringido norma alguna, por lo que procede su ratificación y la íntegra desestimación del recurso de casación.

Tras las anteriores alegaciones, el recurrido terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en su día, por la que no de lugar al recurso y confirme la sentencia impugnada, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrente". Y por medio de otrosí primero, consideró innecesaria la celebración de vista pública.

**Quinto.**

- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 17 de diciembre de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 22 de septiembre de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El contenido de la sentencia de instancia.

La Sala de instancia parte de un hecho indiscutido, cual es que la parte demandante residió en Melilla hasta abril de 2011, momento en que cesó en su destino en el Centro Penitenciario.

Centra la sentencia impugnada la cuestión en debate en la procedencia o no de practicarse la deducción del art. 68.4.1 de la LIRPF por rentas de trabajo, en proporción a las rentas obtenidas en Melilla.

Considerando su procedencia en tanto que cabe encuadrar en la dicción del expresado artículo "quienes de algún modo residieron efectivamente en Ceuta o Melilla, y en la medida en que lo hicieron, de suerte que finalizado el hecho de residir en la ciudad, recobran su vigencia el régimen común". Ello en base a una interpretación finalista y sistemática del espíritu de la norma, "inspirada en compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir en ciudades alejadas de la península, por tanto, cabe inferir que es posible disfrutar de la deducción en la medida en que ha se materializado la residencia en su territorio, dando lugar a una situación fáctica más gravosa desde el punto de vista económico y hasta que la misma desaparezca".

Entienden los jueces sentenciadores que tal parecer resulta ajeno a la regla contenida en el art. 72 de la Ley 35/2006, aún cuando durante el período de 2011 tuviera el actor su residencia habitual en Andalucía, esto es, que debe aplicarse el citado art. 68.4.1, que no entra en contradicción con el citado artículo 72, sino que incorpora una regla específica para estos supuestos, entendiéndose al caso como residencia habitual -y efectiva- una situación fáctica, pues "la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva".

**Segundo.**

Oposición a lo resuelto en sentencia. Resolución de la cuestión.

Centra correctamente el Abogado del Estado los términos del debate, "La cuestión radica únicamente en determinar si la deducción por rentas del trabajo obtenidas en Ceuta y Melilla es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en una de estas ciudades, algo sobre lo cual la Ley del IRPF no establece ningún criterio expreso". Entiende que se han infringido los arts 68.4 1 y 72 de la LIRPF, en tanto que este define lo que debe entenderse por residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

Ha de convenirse que el término residencia no es unívoco, sino que admite, más en sede jurídica, varios significados. Existe una noción vulgar de lo que se entiende por residencia, incluso por residencia habitual, término que viene a significar como lugar donde se habita, donde vive una persona efectivamente, y más en concreto donde vive una persona de manera real y efectiva. Dentro de la jerga jurídica nos encontramos que por residencia, o por residencia habitual, junto con otros conceptos afines, se designa una realidad unívoca delimitada legalmente, una sola, otorgando seguridad y precisión, definiéndose por ley su contenido, siendo frecuente en este ámbito fiscal su definición para determinados supuestos que se pretenden regular.

En lo que ahora interesa, tanto el art. 68.4.1, en la redacción vigente al tiempo al que se contrae este debate, y el 72, emplean el mismo término de residencia habitual. La cuestión pues es dilucidar si en ambos casos se emplea con el mismo significado o no; siendo de observar que el art. 72 contiene, u ofrece, una noción legal de lo que debe entenderse por residencia habitual, "A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma: 1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo", lo que nos lleva a preguntarnos si el mismo debe extenderse también, o no, al supuesto contemplado en el art. 68.4.1.

El Abogado del Estado se opone a la interpretación finalista del precepto cuestionado que aporta la sentencia de instancia, alegando y justificando que lo que se persigue es la permanencia en las ciudades, lo cual exige y es coherente con que sólo se considere residencia habitual, en referencia al art. 72, cuando se permanezca en las ciudades autónomas el mayor número de días del período impositivo -como primer criterio a considerar-; lo cual, finalidad de la permanencia prolongada, no resultando controvertido, no excluye, en modo alguno, que junto a dicho objetivo se pretenda otra finalidad de conseguir otros resultados, como los que pone en valor la Sala de

instancia, esto es, procurar obviar con los beneficios fiscales las desventajas de residir en dichas ciudades como especifica la Sala de instancia, lo cual es el resultado lógico que se deriva de la lectura completa de la regulación del beneficio fiscal, pues de acoger la tesis reduccionista del Abogado del Estado, carecería de sentido que se incentivara otros supuestos en los que el beneficiado no residiera en las ciudades autónomas, lo que evidentemente no es el caso en tanto que el beneficio, no respecto de rentas por trabajo, si se extiende a supuestos en los que no hay residencia habitual.

En un principio, el empleo del mismo término en la misma disposición parece indicar que deben tener un mismo significado, y si este es definido legalmente al mismo ha de estarse. Sin embargo, comprobamos que las situaciones a regular difieren sustancialmente, no sólo sistemáticamente, el art. 68 se inscribe, Título VI y Capítulo I de la LIRPF, dentro de lo que es la regulación del cálculo del impuesto estatal y en concreto en la determinación de la cuota líquida, delimitando una concreta deducción en relación con la obtención de rentas en las ciudades de Ceuta y Melilla; mientras que el art. 72, que define legalmente que ha de entenderse por residencia habitual, se desarrolla dentro del ámbito limitado, Título VII y Capítulo II, del gravamen autonómico, para determinar cuándo debe aplicarse la escala autonómica de una concreta Autonomía en referencia al dato de la residencia habitual.

Es cierto que el precepto define lo que debe considerarse residencia habitual -el primer criterio es el número de días-, y lo hace a "efectos de esta ley", lo que puede crear cierta confusión, puesto que pareciera que es un concepto legalmente definido en el régimen del impuesto regulado en la Ley; sin embargo, el precepto debe leerse e interpretarse en el contexto en el que se dicta, y resulta diáfano que está diseñando en exclusividad el gravamen autonómico y en concreto a efectos de aplicar el concreto gravamen autonómico determinado en razón de los criterios fijados para delimitar la residencia habitual en el ámbito de una Comunidad Autónoma y no de otra. Dicha expresión cabe circunscribirla, por ende, a la situación que trata de regular, ajena de todo punto al beneficio fiscal, a la deducción que nos ocupa.

Si atendemos al art. 68.4.1, conforme a la redacción aplicable por razones temporales, la tesis del Abogado del Estado nos aboca a una contradicción irresoluble y ajena a la lógica del propio impuesto y a la finalidad buscada con la deducción, que es puesta de manifiesto no ya sólo por la sentencia de instancia, sino en el mismo escrito de interposición. Recoge el referido precepto, "4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

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"; sin forzar en absoluto sus términos, resulta evidente que, acorde, repetimos, con la finalidad buscada, y señalada por la sentencia de instancia, el precepto establece una ecuación inescindible la deducción se establece en relación proporcional a las rentas -en este caso de trabajo- obtenidas en Ceuta y Melilla, sería contradictorio, por ende, que en base a dicho artículo el contribuyente que tuviera su residencia habitual en Melilla en los términos que defiende el Abogado del Estado en referencia al art. 72, sólo pudiera beneficiarse de la deducción en proporción a las rentas obtenidas durante el tiempo en que se generaron en Melilla, y no respecto del resto aún cuando la mayor parte del período impositivo hubiera residido en Melilla, y en cambio ese criterio no se aplicara al que sin haber estado la mayor parte del tiempo del período impositivo en Melilla, pero hubiera obtenido rentas de trabajo en la misma no pudiera obtener en ningún caso deducción alguna. Ello no tendría justificación alguna, y el precepto claramente establece un criterio de proporcionalidad, sin exclusión alguna, por lo que con carácter general debe aplicarse a cualquier de las situaciones, respecto de las rentas -en este caso de trabajo- obtenidas en Melilla, en atención a un presupuesto fáctico, cual es el vivir -residir-en Melilla de manera real y efectiva.

Es el propio legislador el que viene a avalar esta tesis -interpretación auténtica-. Con la reforma del artículo por Ley 6/2018, como bien dice el Abogado del Estado con finalidad aclaratoria, esto es, nada modifica en puridad el régimen legal preestablecido, se añade al precepto, en lo que ahora interesa, "Los contribuyentes que tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla", con lo que el legislador quiere establecer una nítida distinción del concepto legal de residencia habitual descrito en el art. 72, para significar una realidad autónoma y en referencia a la deducción que se contempla, esto es, como bien dice la sentencia de instancia "la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva".

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 interpretarse 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.

Por lo que debe desestimarse el recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, al contener la sentencia de instancia la correcta interpretación del art. 68.4.1 de la LIRPF.

## Tercero.

Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

? 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia recaída en el recurso n.º 676/2017, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), de fecha 26 de noviembre de 2018.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.