

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090402

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de julio de 2023

Sala 1.^a

R.G. 453/2023

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Ceuta y Melilla. Deducciones y bonificaciones en cuota. IRPF. Desplazamientos temporales con pernocta. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida concierne a la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla regulada en el art. 68.4 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Una vez conocida la STS, de 29 de septiembre de 2020 (NFJ079322) el obligado tributario solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones por el IRPF, al considerar que conforme a la doctrina sentada en dicha sentencia tenía derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla del art. 68.4 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

La Administración tributaria desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. A su juicio, la sentencia del Tribunal Supremo citada por el contribuyente no permite la aplicación de la deducción porque los desplazamientos a Ceuta o Melilla acreditados por aquél son temporales, no definitivos, de forma que su residencia habitual no se trasladó a dicha ciudad

El TEAR sostiene, por el contrario, que la sentencia del Tribunal Supremo es clara a la hora de incluir dentro del ámbito de aplicabilidad del art. 68.4 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) a todos aquellos contribuyentes que «al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla», circunstancia esta última en la que, a su juicio, se encontró el interesado en todos y cada uno de los años de referencia.

Para la Directora recurrente, el presupuesto fáctico fijado por el Tribunal Supremo para la aplicación de la deducción, esto es, que «al menos durante una parte del período impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla», no comprende los meros desplazamientos temporales.

Por lo tanto, el TEAC debe interpretar la sentencia del Tribunal Supremo a fin de determinar qué entiende dicho Tribunal por residir o morar material y efectivamente en Ceuta o Melilla como presupuesto fáctico del derecho a la deducción, en particular, si esa residencia material y efectiva en Ceuta o Melilla exige o presupone necesariamente un cambio de residencia a esas Ciudades Autónomas o si basta para considerar como residencia material y efectiva en dichas ciudades la derivada de desplazamientos temporales del contribuyente sin ánimo de trasladar a ellas su residencia.

Pues bien, la sentencia es clara a la hora de señalar que la expresión «residencia habitual» a efectos de lo dispuesto en el art. 68.4 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) tiene un significado distinto al recogido en el art. 72 de la misma norma. Indica concretamente que «la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva» y concluye, en coherencia con dicho concepto de residencia habitual, 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».

Si el Tribunal Supremo expresamente distingue el significado de «residencia habitual» a efectos de la deducción por obtención de rentas en Ceuta o Melilla y a efectos del art. 72 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y concluye que un contribuyente que ha permanecido un mayor número de días del período impositivo en Andalucía puede, no obstante, aplicar la deducción del art. 68.4.1.º de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) por la parte del período impositivo en que haya residido en Melilla, ello quiere decir que el concepto de residencia habitual asociado a la citada deducción resulta ajeno al tiempo concreto de permanencia del contribuyente en el territorio de Ceuta o Melilla. Dicho de otro modo, no se es residente en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por el hecho de permanecer más o menos tiempo en dichos territorios en el período impositivo.

Así las cosas, a juicio del TEAC y a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo, el concepto de residencia habitual a efectos de la deducción del art. 68.4 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) no puede asociarse necesariamente a la vocación de permanencia en el tiempo por parte del contribuyente en los territorios de Ceuta o Melilla o a un especial arraigo de aquél en dichos territorios materializado en la existencia en ellos de su vivienda habitual o su centro principal de intereses. No cabe, por tanto, en su opinión, negar la condición de contribuyente con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, a efectos de la deducción del art. 68.4.1.º de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), a quien se desplaza temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos. Basta, pues, para tener tal condición el hecho de «residir o morar como realidad material y efectiva» en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 9, 68 y 72.
Ley 6/2018 (Presupuestos Generales del Estado para 2018).

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 15 de julio de 2022, recaída en la reclamación nº 33/00377/2022 y acumuladas, interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 20 de junio de 2021 el obligado tributario solicitó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IRPF de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 a fin de que se le reconociera el derecho a practicar la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2020 (rec. casación 1735/2019).

2. El 9 de septiembre de 2021 se notificó al interesado la propuesta de resolución en la que se desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones con la siguiente motivación:

<<La sentencia del TS 1219/2020 (Recurso de Casación 1735/2019), de 29 de septiembre, sobre la aplicación de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF, Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, contempla, como cuestión de interés casacional:

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.

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).

La Sentencia 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.

El Tribunal Supremo fija el criterio siguiente: 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 supuesto 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.

Pues bien, del examen de la Sentencia se llega a una conclusión opuesta a la pretendida por el contribuyente: la no aplicación de la deducción en los casos de desplazamientos temporales por motivos laborales al no existir un cambio de residencia, supuesto fáctico imprescindible. En nuestra opinión, así lo ha fijado el TS, al reproducir lo manifestado en la sentencia de instancia al decir: la residencia como supuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva.

En el propio fallo se hace mención a la residencia para tener derecho a la deducción y de los propios hechos controvertidos, que han conducido a concluir al TS la fijación del criterio interpretativo, fue determinante el cambio de residencia del contribuyente antes de los 183 días en el período impositivo para acoger su pretensión: Es preciso puntualizar que, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta devengado durante el período impositivo correspondiente a 2011, el actor no pretende acreditar haber residido en Melilla la totalidad de la anualidad, puesto que reconoce haberlo hecho exclusivamente hasta abril de 2011, en que cesó en el destino en el Centro Penitenciario de Melilla, en virtud de concurso de traslado.

El admitir la deducción para desplazamientos temporales supondría una interpretación contraria al espíritu de una normativa inspirada en compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir en ciudades

alejadas de la península, de manera que sólo pudiera inferirse la posibilidad de disfrutar de la deducción en la medida en que se hubiera materializado la residencia en las ciudades autónomas.

Tampoco pensamos que la interpretación auténtica del artículo buscada por el TS, fuera admitir la deducción proporcionalmente a los días de estancia, sin efectivo cambio de residencia. Hay que recordar que, en estos casos, la compensación de los desplazamientos se produce por la vía de las indemnizaciones por razón de servicio, exentas del impuesto, por lo que admitir ahora la exención pretendida provocaría la existencia de un doble beneficio fiscal no pretendido por la Ley del IRPF ni reconocido por la Sentencia del Tribunal Supremo.

La interpretación de la deducción, a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo, debe cumplir con la obligación de compensar las desventajas de la residencia habitual en dichas ciudades autónomas, por lo que:

Ya que el TS no deja conectar el concepto de residencia del artículo 72 con la deducción pretendida (uno de sus argumentos es la interpretación sistemática, al estar encuadrados en Títulos diferentes de la LIRPF), se debe analizar dicha residencia sobre la base del artículo 9 LIRPF, ponderando un peso mayor sobre el factor económico y familiar, no así el presencial (simple cómputo de días), a la hora de determinar la residencia del contribuyente.

El artículo 40.6 ET define el número de días que debe considerarse para que un trabajador desplazado temporalmente pase a ser considerado como trasladado: Los desplazamientos cuya duración en un periodo de tres años exceda de doce meses tendrán, a todos los efectos, el tratamiento previsto en esta ley para los traslados. Este límite temporal permite distinguir entre lo que seguro sería un desplazamiento temporal sin necesidad de cambiar de residencia, incumpliendo uno de los requisitos para aplicar la deducción: el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva.

En resumen, entendemos que los contribuyentes que no puedan probar el cambio de residencia, por pérdida de la condición de residente en Ceuta y Melilla (residencia inferior a 183 días), a otra CCAA en el ejercicio, NO tendrán derecho a la deducción en proporción simplemente al número de días de estancia o a la obtención de rentas en dichas ciudades autónomas. Recordemos que el objetivo del TS, derivado de los hechos concretos del litigio, consistía en favorecer a aquellos contribuyentes que, dentro del periodo impositivo, hubieran cambiado de residencia habitual desde Ceuta o Melilla a otra parte del territorio español, de modo que pudieran verse beneficiados por la aplicación de la deducción del artículo 68.4 1º LIRPF, sin dejar de ser residentes habituales (tomando como referencia 31/12, fecha final del periodo impositivo) en otra CCAA.

A todo lo anterior, hay que añadir la necesidad de la interpretación restrictiva que debe hacerse de los beneficios fiscales en consonancia con el artículo 14 LGT y por tanto, la aplicación estricta del precepto, partiendo del contenido de la sentencia del TS, que propiamente exige como requisito la residencia "efectiva" en dichos territorios, sin posibilidad de extensión a meros desplazamientos temporales.

En el presente caso, no puede considerarse que el contribuyente haya cambiado su residencia habitual a Ceuta o Melilla en los periodos impositivos objeto de este acuerdo, por las siguientes razones:

Los desplazamientos acreditados son temporales, por periodos de 21 días (excepto el único desplazamiento del ejercicio 2018, que se extiende a 25 días).

No se trata de desplazamientos definitivos, sino que el contribuyente se desplaza en comisión de servicios.

Durante los periodos impositivos a que se refiere el presente acuerdo el contribuyente ha tenido su residencia en la provincia de León.

De conformidad con la normativa vigente se formula la siguiente propuesta de resolución:

DESESTIMAR las solicitudes de rectificación de autoliquidación del IRPF, correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019 presentadas>>.

3. Frente a la propuesta de resolución el obligado tributario formuló el 11 de septiembre de 2021 las siguientes alegaciones:

- La redacción de la sentencia evidencia sin lugar a interpretaciones ni dudas que la voluntad del TS es establecer el derecho a practicar dicha deducción a todos los contribuyentes de manera proporcional a las rentas obtenidas allí. Lo remarca doblemente indicando que el criterio de proporcionalidad debe aplicarse sin exclusión alguna y a cualquier situación respecto de las rentas obtenidas en dichas ciudades. Hay que diferenciar la situación concreta del demandante de la interpretación de la norma que el TS detalla en la sentencia y que, tal como acabo de decir, ha expresado por una doble vía de forma clara y contundente.

- La propia Administración entendió de esta forma la sentencia del TS en un primer momento, aceptando la aplicación de la deducción y realizando la devolución de los importes correspondientes a muchos compañeros en la misma situación, en diferentes CCAA. Es difícil comprender que ahora decida aplicar una interpretación restrictiva de la misma y empiece a denegar las solicitudes de rectificación presentadas, más aún cuando tal como he indicado anteriormente, la redacción de dicha sentencia no deja lugar a ningún tipo de interpretación.

4. El 15 de noviembre de 2021 la Administración tributaria notificó al interesado la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones contestando a sus alegaciones en los términos siguientes:

<<Estas alegaciones deben ser desestimadas.

En primer lugar, debemos dar por reproducidos aquí los argumentos contenidos en la propuesta de resolución, que no se desvirtúan con las alegaciones del interesado.

En segundo lugar, el contribuyente, por sus desplazamientos, percibe las correspondientes indemnizaciones por razón de servicio, indemnizaciones que no tributan en el IRPF. Cantidades que compensan gastos por desplazamientos a localidades en las que el contribuyente no tiene su domicilio, presupuesto de hecho contrario, precisamente, a los hechos que contempla la Sentencia del Tribunal Supremo mencionada por el interesado.

En tercer lugar, el artículo 31.1 de la Constitución Española establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Por su parte, el artículo 13 de la Ley General Tributaria señala que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

En el presente caso, el contribuyente obtiene rentas de trabajo, que se incorporan a la base imponible general del impuesto. Adicionalmente, por los servicios alegados en relación con la exención, percibe indemnizaciones por razón del servicio, cantidades exentas del impuesto, por lo que no se incluyen en la declaración.

Por lo tanto, en nada afecta al principio de capacidad económica el hecho de someter a gravamen todas las cantidades en discusión. Excluir las de la base del impuesto, sin existir precepto legal que lo permita (ver motivación de la propuesta), minoraría artificialmente la renta que debe tributar, incumpliendo los principios mencionados en los artículos señalados (31.1 de la Constitución y 13 de la Ley General Tributaria).

Por último, en cuanto a la alegación de que la AEAT ha dictado acuerdos en sentido contrario al presente, debemos hacer constar, por un lado, que no se tiene conocimiento de los acuerdos a los que se refiere el interesado en sus alegaciones, y, por otro, que, de existir, no vincularían a esta Dependencia, en virtud de lo que más adelante se expone.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido a precisar el alcance del principio de los actos propios, en tanto puede entrar en contradicción con el principio de legalidad, señalando que resulta aplicable a los actos discrecionales, y no así a los actos reglados, en los que rige el principio de legalidad, pues lo contrario equivaldría a sustituir este principio de legalidad por el de autonomía de la voluntad, señalando (sentencia de 13 de junio de 2018) que no puede descansar la aplicación del principio de los actos propios en la mera expectativa de invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se considera injusto deban mantenerse irreversibles.

(.....)>>.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones interpuso el obligado tributario la reclamación nº 33/00377/2022 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante) el 19 de noviembre de 2021, reiterando las alegaciones formuladas en el procedimiento de aplicación de los tributos.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 15 de julio de 2022 en los términos siguientes:

<<QUINTO. A la hora de resolver la controversia así planteada resulta trascendental la remisión a la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 29 de septiembre de 2020 (sentencia número 1.219/2020), en la que nuestro Alto Tribunal dispone (el resaltado es nuestro):

«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».

A juicio de este tribunal, la referida sentencia del Tribunal Supremo es clara a la hora de incluir dentro del ámbito de aplicabilidad del artículo 68.4.1º de la LIRPF a todos aquellos contribuyentes que "al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla", circunstancia esta última en la que se encontró el interesado en todos y cada uno de los años de referencia, razón por la cual procede acceder a su pretensión, debiéndose por la oficina gestora dictar las correspondientes liquidaciones en las que recojan la cuestionada deducción».

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando lo que sigue:

1. Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso radicaría en determinar si el presupuesto fáctico fijado por el TS para la aplicación de la deducción del artículo 68.4 LIRPF ('al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta y Melilla') puede comprender meros desplazamientos temporales.

2. Normativa fundamental aplicable al caso.

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: artículos 72 (Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma), 9 (Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español) y 68.4 (Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: artículo 14 (Prohibición de la analogía).

3. Sentencia Tribunal Supremo 1219/2020, de 29 de septiembre de 2020.

La sentencia del TS 1219/2020 (Recurso de Casación 1735/2019), de 29 de septiembre, sobre la aplicación de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF, deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, contempla, como cuestión de interés casacional:

- 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.

- 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).

El Tribunal Supremo fija el criterio siguiente:

- 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.

4. Alegaciones.

- Como punto de partida es necesario recordar que el artículo 68.4 LIRPF establece un régimen de deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla diferenciado, el aplicable a los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla (art. 68.4. 1º LIRPF) frente al aplicable a los contribuyentes que no tienen su residencia habitual y efectiva en estas ciudades (art. 68.4. 2º LIRPF).

Siendo especialmente destacable que las rentas del trabajo quedan excluidas del apartado segundo del citado artículo, aplicable a los contribuyentes que no tienen su residencia habitual y efectiva en estas ciudades, es, por tanto, primordial determinar el alcance del concepto de residencia habitual y efectiva utilizado por el legislador.

- Si bien es cierto que la STS 1219/2020 establece 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', la interpretación de la misma por el reclamante resulta sesgada e, incluso, abusiva.

El reclamante interpreta la resolución del Tribunal Supremo en el sentido de que el derecho a practicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla le asiste a todo contribuyente, sin exclusión alguna, y con independencia de su residencia habitual y efectiva, siempre y cuando se hubiesen obtenido rentas del trabajo durante estancias, aún temporales, en dichos territorios (de manera proporcional, eso sí, a dichas estancias).

- En consecuencia, debe entenderse, en opinión de este centro directivo, que 'la residencia habitual y efectiva' exigida por el art. 68.4 LGT es un requisito ineludible, pues de otro modo carecería de sentido que se hubiesen establecido regulaciones diferentes para los residentes y no residentes en Ceuta y Melilla, art. 68.4.1º y 68.4.2º LIRPF respectivamente (en concreto, y entre otras, quedarían excluidas del ámbito de aplicación de la deducción las rentas del trabajo en el segundo caso).

Admitir la aplicación de la deducción del art.68.4 de la LIRPF en supuestos de meros desplazamientos temporales, sin alteración alguna de la residencia habitual y efectiva, como sería el presente caso (el contribuyente se desplaza en comisión de servicios por motivos laborales), supondría una interpretación manifiestamente contraria al espíritu de la norma, que pretende compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir habitual y efectivamente en estas ciudades.

- Esta interpretación, no obsta, en absoluto, la matización establecida por el TS, al establecer que el concepto de residencia previsto en el artículo 68.4 LIRPF, a los efectos de aplicación de la deducción, es autónomo e independiente del previsto en el artículo 72 LIRPF.

Esto es así debido a que la determinación de la residencia fiscal habitual de un contribuyente a efectos de la declaración de IRPF debe efectuarse de manera única para cada periodo impositivo, al tratarse de un impuesto de devengo periódico (el 31 de diciembre de cada ejercicio se determinaría la residencia fiscal habitual de los contribuyentes, a efectos de declarar la renta global obtenida en ese mismo periodo). Es decir, un contribuyente nunca podría ser residente fiscal habitual en el territorio de varias comunidades autónomas durante un mismo ejercicio fiscal, motivo por el cual el legislador estableció reglas de determinación de la residencia fiscal específicas y precisas a estos efectos.

Por ello, si durante un año, por ejemplo, se produjese el cambio de residencia del contribuyente a una comunidad autónoma distinta, si, al menos durante una parte del período impositivo hubiese residido en Ceuta o Melilla, sí se debería reconocer el derecho a la aplicación de la deducción en proporción al tiempo de residencia efectiva en dichas ciudades, aunque su residencia habitual conforme a la regulación del art. 72 no correspondiese a las mismas.

Tal sería el criterio interpretativo, a juicio de este centro directivo, fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia 1219/2020, de 29 de septiembre.

- Por último, cabría recordar la necesidad de interpretación restrictiva que debe hacerse de los beneficios fiscales en consonancia con el artículo 14 LGT y, por tanto, la aplicación estricta del precepto.

Termina la Directora recurrente solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de determinar que, para la aplicación de la deducción prevista en el artículo 68.4 LIRPF, se requiere que exista una residencia habitual y efectiva en los territorios de Ceuta y Melilla que no comprende meros desplazamientos

temporales por motivos laborales o de cualquier otra índole, y sin perjuicio, asimismo, de que este concepto de residencia se configure como autónomo e independiente del previsto en el artículo 72 LIRPF.

Cuarto:

El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla regulada en el artículo 68.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Dispone el indicado precepto, en su redacción vigente para los períodos 2016 y 2017, lo siguiente:

"4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

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

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

2º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para los ejercicios 2018 y 2019, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, modificó la redacción anterior exclusivamente en los términos siguientes:

- Aumentó del 50% al 60% el porcentaje de deducción.
- Reemplazó la expresión "residencia habitual en Ceuta o Melilla" de los ordinales 1º y 2º, por la de "residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla".

El Preámbulo de la Ley 6/2018, de 3 de julio, alude a la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla en los términos siguientes:

"Por otra parte, se eleva el porcentaje de la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla, con el objetivo de que los residentes en dichas Ciudades Autónomas tengan una menor tributación, lo que les permitirá disponer de una mayor renta disponible que impulsará la actividad económica de aquellas.

Esta modificación se acompaña de las necesarias en el sistema de pagos a cuenta con el fin de anticipar el impacto económico de la medida sobre las citadas Ciudades Autónomas".

En cuanto al concepto de residencia habitual disponen los artículos 9 y 72 de la LIRPF lo siguiente:

"Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español"

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte".

"Artículo 72. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma"

1. 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:

1º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1º y 2º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurren las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de esta Ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad

Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas".

Tercero:

La sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2020 (rec. casación 1735/2019), invocada por el obligado tributario en su solicitud de rectificación de autoliquidaciones y objeto de interpretaciones contrarias entre sí por parte de la Oficina gestora y la Directora recurrente, por un lado, y el TEAR, por otro, conoció sobre la siguiente cuestión de interés casacional:

"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 tienen la residencia en alguna de estas dos ciudades autónomas".

El supuesto de hecho examinado en dicha sentencia se refería a una liquidación practicada a un contribuyente por el IRPF del ejercicio 2011 suprimiendo la deducción aplicada en su autoliquidación por rentas del trabajo obtenidas en la ciudad de Melilla. El obligado tributario residió en Melilla hasta finales de abril de 2011, momento en que cesó en su destino en el Centro Penitenciario de dicha ciudad, en virtud de concurso de traslado, y cambió su residencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía donde permaneció la mayor parte del ejercicio 2011.

Para el Abogado del Estado no podía considerarse al obligado tributario residente habitual en Melilla en el ejercicio 2011 porque, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la LIRPF, no permaneció en ese territorio el mayor número de días del período impositivo sino solo hasta el mes de abril, residiendo el resto del tiempo en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

La sentencia aborda la cuestión de si el concepto de residencia habitual del artículo 72 de la LIRPF debe extenderse también al supuesto contemplado en el artículo 68.4.1º de la LIRPF y argumenta del modo siguiente (el énfasis es añadido):

<<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 período 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 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, 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">>.

La sentencia concluye respondiendo a la cuestión de interés casacional del modo siguiente:

"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".

Respecto al supuesto de hecho examinado en el presente recurso extraordinario de alzada resulta pacífico que el obligado tributario, Guardia Civil, prestó servicio oficial propio del cuerpo, en comisión de servicio, en Ceuta o Melilla, por determinados períodos temporales en los años 2016, 2017 y 2018; concretamente los siguientes:

Año 2016:

- Del 20 de Marzo de 2016 al 11 de Abril de 2016 (MELILLA).
- Del 4 de Julio de 2016 al 25 de Julio de 2016 (MELILLA).

Año 2017:

- Del 26 de diciembre de 2016 al 16 de Enero de 2017 (CEUTA).
- Del 20 de Marzo de 2017 al 11 de Abril de 2017 (MELILLA).
- Del 3 de Mayo de 2017 al 24 de Mayo de 2017 (CEUTA).
- Del 2 de Julio de 2017 al 24 de Julio de 2017 (CEUTA).

Año 2018:

- Del 29 de Octubre de 2018 al 3 de Diciembre de 2018 (MELILLA).

Como se señaló en el antecedente de hecho primero, una vez conocida la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2020 (rec. casación 1735/2019) el obligado tributario solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones por el IRPF, al considerar que conforme a la doctrina sentada en dicha sentencia tenía derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla del artículo 68.4 de la LIRPF. Dado que dichas rentas tienen en el caso examinado la naturaleza de rendimientos del trabajo no cabe duda de que el contribuyente apoyó su solicitud en el ordinal 1º del artículo 68.4 de la LIRPF en tanto que residente habitual en Ceuta o Melilla, toda vez que lo dispuesto en el ordinal 2º de dicho precepto, previsto para los no residentes habituales en Ceuta o Melilla, no resulta aplicable a las rentas del trabajo.

La Administración tributaria desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. A su juicio, la sentencia del Tribunal Supremo citada por el contribuyente no permite la aplicación de la deducción porque los desplazamientos a Ceuta o Melilla acreditados por aquél son temporales, no definitivos, de forma que su residencia habitual no se trasladó a dicha ciudad sino que permaneció en la provincia de León. Para la Oficina gestora, por tanto, a la vista de la citada sentencia, constituye un presupuesto fáctico imprescindible para poder aplicar la deducción que el obligado tributario cambie su residencia a Ceuta o Melilla, lo que no se produce en el caso examinado donde sólo han existido desplazamientos temporales en comisión de servicio. Llega a tal conclusión analizando el supuesto de hecho de la reiterada sentencia del Tribunal Supremo, en el que, en su opinión, el contribuyente cesó en su destino en el Centro Penitenciario de Melilla a finales de abril de 2011 pero había trasladado previamente su residencia a dicho territorio.

El TEAR sostiene, de contrario, que la sentencia del Tribunal Supremo es clara a la hora de incluir dentro del ámbito de aplicabilidad del artículo 68.4.1º de la LIRPF a todos aquellos contribuyentes que "*al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla*", circunstancia esta última en la que, a su juicio, se encontró el interesado en todos y cada uno de los años de referencia. Así pues, el TEAR no considera necesario para poder aplicar la deducción, a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo, el cambio previo de residencia a Ceuta o Melilla preconizado por la Administración.

Para la Directora recurrente, en línea con la Oficina gestora, el presupuesto fáctico fijado por el Tribunal Supremo para la aplicación de la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF, esto es, que "*al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla*", no comprende los meros desplazamientos temporales. A su juicio, "la residencia habitual y efectiva" exigida por el artículo 68.4 de la LIRPF es un requisito ineludible pues, de no ser así, no tendría sentido que se hubiesen establecido regulaciones diferentes para los residentes y no residentes en Ceuta y Melilla.

Cuarto:

La resolución del presente recurso extraordinario de alzada exige, pues, interpretar la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2020 (rec. casación 1735/2019) a fin de determinar qué entiende dicho Tribunal por residir o morar material y efectivamente en Ceuta o Melilla como presupuesto fáctico del derecho a la deducción; en particular, si esa residencia material y efectiva en Ceuta o Melilla exige o presupone necesariamente un cambio

de residencia a esas Ciudades Autónomas o si basta para considerar como residencia material y efectiva en dichas ciudades la derivada de desplazamientos temporales del contribuyente sin ánimo de trasladar a ellas su residencia. En palabras de la Directora recurrente se trata de determinar "si el presupuesto fáctico fijado por el TS para la aplicación de la deducción del artículo 68.4 LIRPF (al menos durante una parte del período impositivo hayan residido en Ceuta y Melilla) puede comprender meros desplazamientos temporales".

La sentencia del Tribunal Supremo es clara a la hora de señalar que la expresión "residencia habitual" a efectos de lo dispuesto en el artículo 68.4 de la LIRPF tiene un significado distinto al recogido en el artículo 72 de la LIRPF. Indica concretamente que "la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva" y concluye, en coherencia con dicho concepto de residencia habitual, 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". En consecuencia, para el Tribunal Supremo, constando la residencia material y efectiva en Melilla hasta finales de abril de 2011, no es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el obligado tributario fuera residente habitual en la Comunidad Autónoma de Andalucía a los efectos del artículo 72 de la LIRPF por haber residido en esta última durante el mayor número de días de dicho año. Dicho con otras palabras, aunque el contribuyente fue residente habitual en Andalucía en el ejercicio 2011 a efectos de lo dispuesto en el artículo 72 de la LIRPF, también lo fue en Melilla hasta finales de abril de 2011 a los exclusivos efectos de la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF, teniendo derecho, en consecuencia, a la citada deducción en proporción al tiempo de residencia en esta Ciudad Autónoma.

El artículo 72 de la LIRPF establece como primer criterio para la determinación de la Comunidad Autónoma en la que tiene su residencia habitual el contribuyente el de la permanencia en el territorio de dicha Comunidad un mayor número de días del período impositivo. Salvo prueba en contrario, dice también el citado precepto, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. Y añade por último que, cuando no fuese posible determinar la permanencia conforme a los criterios anteriores, los contribuyentes se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses.

Si el Tribunal Supremo expresamente distingue el significado de "residencia habitual" a efectos de la deducción por obtención de rentas en Ceuta o Melilla y a efectos del artículo 72 de la LIRPF, y concluye que un contribuyente que ha permanecido un mayor número de días del período impositivo en Andalucía puede, no obstante, aplicar la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF por la parte del período impositivo en que haya residido en Melilla, ello quiere decir que el concepto de residencia habitual asociado a la citada deducción resulta ajeno al tiempo concreto de permanencia del contribuyente en el territorio de Ceuta o Melilla. Dicho de otro modo, no se es residente en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por el hecho de permanecer más o menos tiempo en dichos territorios en el período impositivo. La vocación de permanencia del contribuyente en un determinado territorio, inherente a la residencia habitual del artículo 72 de la LIRPF y manifestada por el hecho de estar en él un mayor número de días del período impositivo, no está presente, por tanto, en el concepto de residencia habitual y efectiva del artículo 68.4.1º de la LIRPF. Obsérvese, en este sentido, que el Tribunal Supremo no fija un período mínimo de días en que ha de residirse en Ceuta o Melilla para poder beneficiarse de la deducción.

La distinción conceptual de residencia habitual del artículo 68.4 de la LIRPF respecto de la del artículo 72 de la LIRPF, establecida por el Tribunal Supremo, no se restringe al primer criterio de este último precepto. Es decir, aunque en el caso analizado por la sentencia lo que se cuestionaba era que el contribuyente pudiera tener la residencia habitual en Melilla a efectos de la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF en la medida en que era residente habitual en Andalucía a efectos del artículo 72 de la LIRPF por su permanencia en este último territorio un mayor número de días del período impositivo, lo cierto es que el Tribunal Supremo no limita la distinción del concepto de residencia habitual a efectos de la deducción al concepto de residencia habitual del artículo 72 de la LIRPF constituido por la permanencia en el territorio un mayor número de días del período impositivo. Ello significa que la presunción de permanencia de un contribuyente en el territorio de una Comunidad Autónoma por el hecho de radicar en ella su vivienda habitual, contenida en el artículo 72 de la LIRPF, no es aplicable tampoco a efectos de la deducción que nos concierne, y lo mismo cabe decir respecto del criterio del "principal centro de intereses" al que alude también dicho precepto.

Son elocuentes, en este sentido, las palabras del Tribunal Supremo, cuando afirma:

"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".

Y más adelante:

"(.....) 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".

Así las cosas, a juicio de este Tribunal Central y a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2020 (rec. casación 1735/2019), el concepto de residencia habitual a efectos de la deducción del artículo 68.4 de la LIRPF no puede asociarse necesariamente a la vocación de permanencia en el tiempo por parte del contribuyente en los territorios de Ceuta o Melilla o a un especial arraigo de aquél en dichos territorios materializado en la existencia en ellos de su vivienda habitual o su centro principal de intereses.

Refuerza esta conclusión la referencia que el propio Tribunal Supremo hace en su sentencia a la finalidad del incentivo fiscal que nos ocupa. Así, la sentencia señala:

"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, sí se extiende a supuestos en los que no hay residencia habitual".

La finalidad del beneficio fiscal no es sólo, pues, la permanencia en las ciudades de Ceuta o Melilla sino también compensar las desventajas de residir en dichos territorios. No resulta contradictoria, en consecuencia, con esta finalidad, la conclusión alcanzada más arriba que impide asociar necesariamente el concepto de residencia habitual a efectos de la deducción a la vocación de permanencia en el tiempo por parte del contribuyente en los territorios de Ceuta o Melilla.

No cabe, por tanto, en nuestra opinión, negar la condición de contribuyente con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, a efectos de la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF, a quien se desplaza temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos. Basta, pues, para tener tal condición el hecho de "residir o morar como realidad material y efectiva" en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida.

Así pues, este Tribunal Central considera correcta la interpretación realizada por el TEAR del Principado de Asturias en la resolución impugnada.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en resolución de 30 de septiembre de 2022 (RG 37/00134/2022) en un caso similar al aquí examinado, en el que se denegó el derecho a la deducción por los desplazamientos temporales por motivos laborales del obligado tributario a Melilla, al no existir cambio de residencia a dicho territorio. Concluye la resolución:

"En el caso que nos ocupa el Interesado aporta un certificado emitido por el Comandante Jefe del Grupo de Reserva y Seguridad número seis de la Guardia Civil en el que se reflejan las fechas en las que el Interesado prestó servicios y por tanto que efectivamente residió en Ceuta o Melilla.

En consecuencia, aplicando el criterio establecido por el Tribunal Supremo, en el que no se distingue el motivo por el que la residencia en las reiteradas ciudades es temporal, ni señala un periodo mínimo, procede estimar la reclamación presentada anulando los acuerdos impugnados y debiendo la Oficina Gestora efectuar las rectificaciones solicitadas en los términos fijados en la Sentencia parcialmente reproducida".

También el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se pronuncia en la misma línea en sus resoluciones de 22 de junio de 2023 (RG 46/2098/2022, 46/1481/2022 y 46/1359/2022).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**,

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

No cabe negar la condición de contribuyente con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, a efectos de la deducción del artículo 68.4.1º de la LIRPF, a quien se desplaza temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos. Basta, pues, para tener tal condición el hecho de "*residir o morar como realidad material y efectiva*" en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.