



Roj: **STSJ AR 1444/2025 - ECLI:ES:TSJAR:2025:1444**

Id Cendoj: **50297330022025100429**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **06/10/2025**

Nº de Recurso: **360/2022**

Nº de Resolución: **448/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Intervención: Interviniente: Abogado: Procurador:

Demandante Jenaro FRANCISCO JAVIER LATORRE SIERRA NATALIA RAMOS PERISE

Demandado TEARA ABOGADO DEL ESTADO DE ZARAGOZA

SENTENCIA N° 448/2025

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE:

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

MAGISTRADOS:

D. Emilio Molins García-Atance (Ponente)

D.ª Pilar Galindo Morell

En Zaragoza, a seis de octubre de dos mil veinticinco.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 360 del año 2022, seguido entre partes; como demandante **DON Jenaro** representado por la procuradora doña Natalia Ramos Perisé y defendido por el abogado don Francisco Javier Latorre Sierra; y como parte demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, constituido mediante órgano unipersonal, de 31 de marzo de 2022, que resuelve las reclamaciones acumuladas nº NUM000 ; NUM001 ; NUM002 ; NUM003 , interpuestas contra liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2015 a 2018, acordando inadmitir la reclamación 22/360/19 (ejercicio 2017) y desestimar las reclamaciones restantes.

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Emilio Molins García-Atance.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- DON Jenaro interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución indicada en el encabezamiento de esta sentencia en el particular referente a las reclamaciones correspondientes a los ejercicios 2015, 2016 y 2018.

SEGUNDO.- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho



que estimó aplicables, concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, se anulen los actos administrativos impugnados y:

«se entienda a todos los efectos como vivienda habitual la del inmueble declarado por el contribuyente, siendo el que el mismo ocupa de manera efectiva y permanente y con ello se proceda a la devolución de las cantidades solicitadas en cuantía de dos mil doscientos ochenta y dos euros con treinta y siete céntimos de euro (2.282,37 €), que es la suma de las tres liquidaciones efectuadas por la Administración Tributaria (Principal más intereses) más los intereses legales y procesales que correspondan si se nos diera la razón, así como se tenga en cuenta este criterio en las resoluciones posteriores a dicha sentencia de la Administración y/o del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (TEARA)».

TERCERO.-La Administración demandada en su escrito de contestación a la demanda solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho, que se dicte sentencia desestimatoria del recurso interpuesto.

CUARTO. -Practicada prueba con el resultado que es de ver en las actuaciones y evacuado el trámite de conclusiones, se señaló para votación y fallo del recurso el día 23 de septiembre de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (TEARA), constituido mediante órgano unipersonal, de 31 de marzo de 2022, que resuelve las reclamaciones acumuladas nº NUM000 ; NUM001 ; NUM002 ; NUM003 , interpuestas contra liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2015 a 2018, acordando inadmitir la reclamación NUM000 (ejercicio 2017) y desestimar las reclamaciones restantes.

SEGUNDO.-El ahora reclamante presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015. En el apartado de deducción por inversión en vivienda habitual, parte estatal, incluyó 291,72 euros; y parte autonómica, 291,721 euros. Vivienda adquirida el 17 de noviembre de 2005.

Asimismo, presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016. En el apartado de deducción por inversión en vivienda habitual, parte estatal, incluyó 285,90 euros; y parte autonómica, 285,90 euros.

El ahora reclamante presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017. En el apartado de deducción por inversión en vivienda habitual, parte estatal, incluyó 280,55 euros; y parte autonómica, 280,55 euros.

El ahora reclamante presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2018. En el apartado de deducción por inversión en vivienda habitual, parte estatal, incluyó 278,02 euros; y parte autonómica, 278,02 euros.

A consecuencia de dichas declaraciones, la oficina gestora inició cuatro procedimientos de comprobación limitada referentes a la deducción por adquisición de vivienda habitual, concluyendo que no podía considerarse que los inmuebles situados en DIRECCION000 de Huesca con referencias catastrales NUM004 , NUM005 y NUM006 constituyen su vivienda habitual, de forma que procedía incorporar como renta inmobiliaria el 2% de los valores catastrales.

El obligado tributario interpuso las reclamaciones económico-administrativas resueltas por el TEARA.

TERCERO.-La parte actora reitera en su demanda las alegaciones formuladas ante el TEARA.

Insiste en las circunstancias laborales, personales y de justificación documental y en la relevancia del informe de la policía local.

Expone así que su trabajo es de manera habitual de jornada de lunes a viernes por las noches, los fines de semana trabaja en jornadas seguidas de 12 horas cuando le corresponde. Así mismo su sede de trabajo la tiene fuera de Huesca, en Salas Bajas. Durante el día duerme, descansa bastantes horas para poder rendir en su jornada de trabajo por la noche y en las jornadas seguidas de fines de semana. Habitualmente sale a visitar a sus padres con los que suele comer gran parte de los días o a hacer un poco de vida social, por lo que en casa no realiza mucho gasto o consumo de energía, no usando mucho los electrodomésticos ni el resto de mobiliario. Él vive sólo en la vivienda. La calefacción y agua caliente de la vivienda es comunitaria, es colectiva en esa comunidad. En el Informe de la Policía Local , los agentes le preguntan directamente a él según declaraciones ya reseñadas y preguntaron a varios vecinos que declararon que lo conocían y les constaba que el demandante vivía ahí. El empadronamiento, acreditación de la propiedad, información de las administraciones sobre el domicilio del actor, facturas y compras para la vivienda y domiciliaciones de servicios refuerzan esa misma conclusión.



La Abogacía del Estado se opone a la demanda y reitera la fundamentación contenida en la resolución del TEARA.

El régimen de deducción por inversión en vivienda habitual vigente hasta el 1 de enero de 2013, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se mantuvo para determinadas situaciones anteriores al 1 de enero de 2013, en los términos previstos en la Disposición transitoria 18^a, de la ley.

En base a los principios generales de distribución de la carga de la prueba, artículos 105 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 217 de la LEC, corresponde al demandante la carga de probar que concurren los requisitos para la aplicación de la deducción pretendida.

En el supuesto analizado se advierte que el TEARA ha efectuado una valoración correcta de los elementos de prueba referentes a la aplicación deducción que nos ocupa.

Así, razona:

«Sobre esta cuestión, el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 30 de marzo de 2007, definía lo que ha de entenderse por vivienda habitual:

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

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

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

....

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización".

La oficina gestora, según se recoge en las liquidaciones provisionales no ha admitido la deducción por adquisición de vivienda habitual por aquella vivienda, adquirida el 17 de noviembre de 2005, ya que ha considerado que los datos de consumos suministrados por Endesa Energía XXI SL, que determinan un consumo eléctrico anual de 283 kwh en el año 2015, de 183,00 kwh en el año 2016 y de 353,00 kwh en el año 2018, implican que dicha vivienda no pudo tener el carácter de habitual del contribuyente en estos años.

El ahora reclamante, por el contrario considera que sí constituyó su vivienda habitual en estos años, y como documentación que lo justificaría aporta: Póliza del seguro de hogar, Impuesto de circulación de vehículos, Volante de empadronamiento, Informe Policía Local, Nota simple del Registro de la Propiedad, facturas de electricidad y agua con los consumos de suministros, correspondencia bancaria.

Para determinar si la vivienda de don Jenaro, sita en la DIRECCION000, de Huesca, constituyó o no su vivienda habitual en aquellos años, ha de estarse a la definición que da la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas vigente en el momento de devengo. En concreto, la que recoge el artículo 54 del Reglamento del impuesto. Esta norma establece específicamente que la condición de "residencia" o "vivienda habitual" respecto a la que se destinan las cantidades invertidas, está vinculada a que la vivienda sea residencia "efectiva" y "permanente", no meramente residual o formal, con independencia de cual sea el lugar en el que se declare que se reside o se tiene el domicilio fiscal.

Es por ello que la determinación de la residencia habitual es una cuestión, en lo principal de prueba: "se trata en definitiva de una cuestión de apreciación de la prueba existente respecto de la residencia habitual del actor" (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1997). En este sentido, la jurisprudencia ha admitido muy diversos medios de prueba de la residencia, fundamentalmente testifical y de presunciones por la recepción de determinados servicios o suministros (Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 9 de febrero de 2006). Y en concreto, el hecho del empadronamiento, que deriva de una manifestación del propio interesado, es una prueba más que puede servir con otras para justificar una residencia habitual, pero ni es la única ni la más importante y debe ser evaluada junto al resto de las aportadas.



[...]

Este Tribunal comparte los criterios expuestos anteriormente, por lo que entiende que corresponde al reclamante acreditar que el domicilio situado en la DIRECCION000 , de Zaragoza es el que en el reside, para poder ser considerada aquella su vivienda habitual en dicho período y, por tanto, otorgarle derecho a practicar la deducción que pretende.

En este sentido, el interesado, por su parte, ha aportado diversa documentación, detallada en el antecedente de hecho primero in fine de esta resolución. Se trata de documentos en su mayor parte con un contenido formal.

Entre ellos:

- Póliza del seguro de hogar, concertado con la aseguradora Allianz, Compañía de Seguros y Reaseguros, SA, sobre la vivienda sita en DIRECCION000 , de Huesca;

-Impuesto de circulación de vehículos, en el que figura como dirección fiscal del mismo el sito en la DIRECCION000 , de Huesca;

-Volante Histórico de Empadronamiento, emitido el 13 de junio de 2019, por el Ayuntamiento de Huesca, en el que se recoge que figura inscrito en la vivienda sita en la DIRECCION000 , desde el 25 de abril de 2012;

-Certificado del Ayuntamiento de Huesca, que recoge Informe Policía Local, de fecha 18 de junio de 2019

[...]

-Nota simple del Registro de la Propiedad sobre la vivienda propiedad del interesado;

-facturas sobre consumo de electricidad y facturas sobre pago consumo agua (sin que aparezcan los m3 consumidos, excepto en factura de octubre de 2015 a 31 de diciembre de 2015 que aparece un consumo de 3 m3 y en otra de 1 de enero de 2016 a 31 de marzo de 2016, que aparece un consumo de 3 m3;

-correspondencia bancaria en la que aparece aquél como su domicilio;

-recibos de la comunidad de vecinos;

-pronunciamientos judiciales sobre la deducción por inversión en vivienda habitual.

Lo anterior lleva a que este Tribunal se encuentre con elementos probatorios no definitivos para determinar cuál es la residencia habitual del interesado:

- Por un lado, el consumo de electricidad en los años regularizados: 283 kwh en el año 2015, 183,00 kwh en el año 2016 y 353,00 kwh en el año 2018;

- Por otro lado, los diversos documentos en los que figura la vivienda como domicilio del interesado. Los cuales tienen un valor probatorio meramente formal al derivar de una manifestación del propio interesado.

-El certificado emitido por el Secretario del Ayuntamiento de Huesca, sobre el Informe emitido por la Policía Local de Huesca, a efectos de comprobar la residencia habitual de don Jenaro en su vivienda de la DIRECCION000 , emitido en el año 2019, y que se basa en la visita efectuada por los agentes a su domicilio en este año y las contestaciones realizadas por el interesado y uno de sus vecinos.

En consecuencia, procede una valoración conjunta de las pruebas disponibles, con apoyo en la resolución del TEAC que antes se ha transcrita. Si se sigue su línea argumental y se destaca que la mayor facilidad probatoria la ha tenido indudablemente en este caso el sujeto pasivo, debe valorarse por qué éste ha aportado escasas pruebas y sólo formales, cuando éstas deberían ser numerosas de ser cierto que su residencia habitual es la que sostiene. Este hecho, unido a los escasos consumos de luz, apuntan a la falta de residencia en la vivienda de la DIRECCION000 , de Huesca, en los años 2015, 2016 y 2018. En este sentido, cabe señalar que el Instituto Nacional de Estadística, respecto al consumo de electricidad, determina como cantidad consumida media por persona en estos años un consumo superior a 1.000 kwh. Siendo sólo el consumo anual de cualquier electrodoméstico (por ejemplo un frigorífico, tal y como señala el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, I.D.A.E., organismo adscrito al Ministerio de Industria, Energía y Turismo), superior al total consumido por el interesado en aquellos años. Por tanto procede confirmar las liquidaciones provisionales por dichos años impugnadas, por resultar ajustadas a Derecho».

Compartimos la expresada valoración, aun considerando las circunstancias laborales y personales del demandante y los restantes elementos de prueba presentados, entre ellos las manifestaciones de vecinos, necesariamente circunstanciales y limitadas, o las domiciliaciones y compras para la vivienda.

Resultan de aplicación los principios generales de distribución de la carga de la prueba - artículos 105 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria-, y 217 de la LEC , en cuya virtud

corresponde a aquélla la carga de acreditar dicha habitualidad en cuanto exención a la tributación, todo ello a la vista de los principios de disponibilidad y facilidad probatoria.

En el supuesto examinado, frente a los elementos de prueba expresados por el recurrente, el consumo de electricidad resulta excesivamente limitado, siendo dicho consumo un elemento de prueba especialmente objetivo y relevante. Como también lo es el consumo de agua, del que solo se ofrece una información muy incompleta, de parte de los ejercicios 2015, 2016 y 2018. Y tampoco la justificación de sus horarios de trabajo (solo se aportan dos nóminas recientes) resulta concluyente para entender acreditada una habitabilidad sin apenas consumo de electricidad y sin justificación del consumo de agua. En definitiva, el recurrente no llega a desvirtuar la conclusión que alcanza la oficina gestora acerca de la no acreditación de que la vivienda fuese ocupada de manera efectiva y con carácter permanente por el actor en el plazo de doce meses desde su adquisición.

En este mismo sentido de entender especialmente relevante el nivel de consumos para valorar la efectiva utilización del inmueble nos hemos pronunciado ya en anteriores sentencias de 6 de marzo de 2020, 27 de octubre de 2021, 20 de junio de 2024 o 1 de julio de 2025, entre otras-.

Y con igual se ha pronunciado el TSJ de Madrid, entre otras, en dos sentencias de 27 de octubre de 2021 (rec. 1728/2019 y rec. 1707/2019), cuando concluye que los datos sobre el consumo de energía eléctrica, notoriamente bajos, no sostienen la veracidad de la residencia habitual del recurrente en la vivienda y que los documentos presentados carecen de la entidad necesaria para enervar la realidad de los exiguos consumos eléctricos de la vivienda, de los que únicamente cabe inferir, de forma lógica y racional, que nadie reside allí de manera continuada y permanente o, cuando menos, existen dudas al respecto.

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, si bien existen dudas en el llamado juicio de hecho que pueden haber justificado la interposición del recurso, por lo que no se hará una expresa condena en costas - artículo 139 LJCA-.

FALLO

PRIMERO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 360 del año 2022, interpuesto por **DON Jenaro** contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.

SEGUNDO.- Sin expresa declaración de costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

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