

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092795

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 238/2023, de 22 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 413/2022

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Otras cuestiones. Régimen transitorio. En el caso, resulta un hecho incontrovertido que el contribuyente no ejerció el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, dado que no presentó declaración del IRPF en relación con el ejercicio fiscal 2012 por entender que no se encontraba obligado a ello por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio, si bien había adquirido el inmueble que constituía su vivienda habitual el 2 de agosto de 2012, constituyendo en la misma fecha un préstamo hipotecario por importe de 150.000 euros para financiar la adquisición. Estima la Sala que, si un contribuyente no hubiera presentado declaración en relación con los ejercicios fiscales anteriores a 2013, al estimar que no se encontraba obligado a ello por razón de las rentas obtenidas, tal circunstancia no debe privarle del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual en los ejercicios fiscales posteriores. Es un hecho notorio que los contribuyentes asocian su obligación de declarar por el IRPF a la obtención de unas determinadas rentas por encima de las cuantías previstas legalmente para cada ejercicio, y que la obligación de declarar de quienes tuvieran derecho a la deducción por inversión en vivienda estuvo vigente solo hasta el 28 de diciembre de 2012, fecha en que entró en vigor la reforma legal operada por la Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), por lo que en el momento de practicársela declaración tributaria del IRPF de 2012, antes de 30 de junio de 2013, la redacción del precepto -artículo 96.4 LIRPF- no contemplaba ya la obligación de declarar en tales circunstancias. [Vid., STS, de 4 de diciembre de 2023, recurso nº 6555/2022 (NFJ091568)].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), art. 96.4 y disp. trans. 18.ª.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.1.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), disp. trans. 12.ª.

PONENTE:

Don Juan Pedro Quintana Carretero.

Magistrados:

Don JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ

Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ

Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

Don JOSE MARIA SEGURA GRAU

Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2022/0015945

Procedimiento Ordinario 413/2022

Demandante: D./Dña. Juan

PROCURADOR D./Dña. CARLOS GOMEZ-VILLABOA MANDRI

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 238/2023

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid, a veintidós de diciembre de dos mil veintitrés.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 413/2022, interpuesto por el Procurador don Carlos Gómez-Villaboa Mandri, en nombre y representación de don Juan, bajo la dirección letrada del Abogado don Julio Rico Esteban, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 17 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 21 de abril de 2022, acordándose mediante decreto de 25 de abril de 2022 su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 21 de julio de 2022, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y declare la nulidad de la resolución recurrida, con imposición de costas procesales a la demandada.

Las alegaciones de la parte demandante en defensa de su pretensión son, en síntesis, que la interpretación correcta del segundo párrafo del apartado c) de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF autoriza la deducción por inversión en vivienda habitual a los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de que no la hubieran aplicado antes de esa fecha.

Tercero.

La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 26 de septiembre de 2022, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

Las alegaciones de la Administración demandada en sustento de su pretensión son coincidentes con los razonamientos de la resolución recurrida.

Cuarto.

La cuantía del recurso ha sido fijada en 1.272,23 euros, mediante decreto de fecha 25 de octubre de 2022.

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se dio traslado a las partes, por su orden, para que formularan conclusiones, trámite que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos en los que concretaron y reiteraron sus respectivos pedimentos.

Quinto.

Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de diciembre de 2023, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Presidente de la Sala Ilmo. Sr. don Juan Pedro Quintana Carretero, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del recurso y argumentos de las partes.*

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 17 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo de liquidación número NUM001, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 1.272,23 euros.

La liquidación tributaria recurrida y la resolución del TEARM se sustentan, en síntesis, en que el interesado no cumple los requisitos exigidos para que le sea de aplicación el Régimen Transitorio establecido para la deducción por adquisición de vivienda habitual, puesto que no practicó la deducción en el año 2012, ejercicio en el que adquirió la vivienda habitual, y en el que, de haber ejercitado el derecho a la deducción, sí hubiera estado obligado a presentar la correspondiente declaración.

Las alegaciones de la parte demandante en defensa de su pretensión son, en síntesis, que la interpretación correcta del segundo párrafo del apartado c) de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF autoriza la deducción por inversión en vivienda habitual a los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de que no la hubieran aplicado antes de esa fecha, pues así se deduce de su interpretación gramatical, de la voluntad del legislador, de la aplicación del principio de igualdad y de la afirmación jurisprudencial acerca de la necesidad de interpretar la deducción por inversión en vivienda habitual de la forma más favorable a su reconocimiento (STS número 201/2020, de 17 de febrero, rec. 5609/2017).

Las alegaciones de la Administración demandada en oposición a la pretensión de la parte demandante, son coincidentes con los razonamientos de la resolución recurrida.

Segundo. *El régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual: su disfrute pese a no haber sido practicada con anterioridad a 2013.*

La cuestión ahora controvertida consiste en determinar si se cumplen los requisitos para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en la liquidación del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del recurrente del ejercicio fiscal 2016, en particular, si el hecho de que no hubiera sido practicada por el contribuyente con anterioridad al 1 de enero de 2013 por no tener obligación de declarar en el ejercicio fiscal 2012, le impide gozar de la misma en ejercicios fiscales posteriores.

La deducción por inversión en vivienda habitual se regulaba en los artículos 68.1 y 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y 54 y 55 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RLIRPF), y fue suprimida a partir del ejercicio 2013 salvo en los términos establecidos por la Disposición Transitoria 18ª de la LIRPF y 12ª del RIRPF.

En efecto, con efectos 1 de enero de 2013, la 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, suprimió el apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF, que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual, suprimiendo, en consecuencia, esta deducción.

No obstante, la citada Ley 16/2012 añadió una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF para regular un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos.

La disposición transitoria 18ª de la LIRPF dispone, por lo que ahora nos interesa, lo siguiente:

"1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1. 2.ª de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1 , 68.1 , 70.1 , 77.1 , y 78 de la Ley del Impuesto , en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 69 de esta Ley .

(...)"

Como hemos dicho la cuestión controvertida gira en torno a la interpretación de la Disposición transitoria 18ª LIRPF, que establece los requisitos para la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, anteriormente existente en el IRPF.

El régimen de deducción por inversión en vivienda habitual estuvo vigente hasta su supresión el 1 de enero de 2013, mediante lo dispuesto en la 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. No obstante, se mantuvo para determinadas situaciones anteriores al 1 de enero de 2013, eso sí, en los estrictos términos previstos la Disposición transitoria 18ª, introducida por aquella ley.

Esta disposición establece un régimen transitorio en favor de los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual, o satisfecho cantidades para su construcción, ampliación o rehabilitación, antes del 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual, requiriendo la aplicación de este beneficio fiscal el cumplimiento de unos requisitos.

La interpretación de esta disposición transitoria debe partir, a diferencia de lo pretendido por la parte demandante, de que el último párrafo de su primer apartado, no forma parte del inciso c) del precepto, sino que se encuentra debidamente separado de los tres casos en los que procede la deducción por inversión en vivienda habitual -incisos de las letras a), b) y c)-, y recoge, por tanto, un requisito común a todos ellos para gozar de la deducción. Este requisito consiste, simple y llanamente, en que "el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013".

Ahora bien, tal afirmación no resuelve per se la cuestión de si el contribuyente puede gozar de la deducción en ejercicios fiscales posteriores a 2012 cuando habiendo adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, no hubiera presentado declaración en relación con el ejercicio fiscal de 2012 por no haber obtenido rentas suficientes para encontrarse obligado a ello.

Por otro lado, la consulta vinculante V0256-18 de la Dirección General de Tributos a que alude la parte demandante carece de utilidad para resolver la cuestión controvertida, pues aborda un supuesto en el que el contribuyente había practicado la deducción con anterioridad a 2013, siendo en el ejercicio fiscal 2016 cuando no presentó la declaración, circunstancia esta que no podía perjudicarle en su aplicación futura, permitiéndole continuar con la práctica de la deducción por inversión en vivienda habitual en aquellos posteriores ejercicios en los que sí tenga obligación de presentarla.

En el caso que nos ocupa resulta un hecho incontrovertido que el contribuyente no ejerció el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, dado que no presentó declaración del IRPF en relación con el ejercicio fiscal 2012 por entender que no se encontraba obligado a ello por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio, si bien había adquirido el inmueble que constituía su vivienda habitual el 2 de agosto de 2012, constituyendo en la misma fecha un préstamo hipotecario con Bankinter por importe de 150.000 euros para financiar la adquisición.

Pues bien, la solución a la cuestión controvertida, debe hacerse considerando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta deducción.

El Tribunal Supremo en su sentencia número 201/2020, de 17 de febrero, rec. 5609/2017, declaró lo siguiente:

"1.- La deducción por inversión en vivienda habitual regulada por el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sobre la Renta de las Personas Físicas -LIRPF- 2006 (en la versión vigente durante los hechos litigiosos), es un mecanismo por el cual el Estado, al amparo de lo establecido en el artículo 47 de la Constitución, cumple con la imposición que este último precepto hace recaer sobre los poderes públicos de que promuevan lo necesario para hacer efectivo del derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada.

2.- Dicho mecanismo, por esa finalidad a la que iba dirigido, encarna uno de los principios rectores de la política social y económica que se enuncian en el Capítulo III del Título I de la Carta Magna; y le es de aplicación el artículo 53.3 del mismo texto constitucional, en lo que dispone sobre que el reconocimiento, el respeto y la protección de aquellos principios informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos.

Lo cual determina que las dudas que puedan surgir sobre las normas reguladoras de esta deducción tributaria de ayuda a la vivienda hayan de ser resueltas desde las pautas hermenéuticas y aplicativas que expresamente señala el antes citado artículo 53.3 CE; esto es, en el sentido más favorable a su reconocimiento y protección.

3.- Es coherente con lo anterior la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, que alude expresamente a que son razones de cohesión social las que determinan que se dé continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual.

4.- El texto de ese antes mencionado artículo 68.1 LIRPF 2006 que resulta aquí aplicable manifiesta una clara voluntad de ampliar, en la mayor manera posible, las modalidades de inversiones destinadas a vivienda habitual que deben considerarse encuadrables en el apoyo fiscal de que se viene hablando; lo cual demuestra la apuesta del legislador por asumir, como una importante meta, el favorecer la eficacia del principio rector de política social que comporta el acceso del derecho a la vivienda.

Así se constata si se tiene en cuenta que la deducción está prevista, tanto respecto de las cantidades ya satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, como respecto de las cantidades depositadas en entidades de crédito que se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual; y si se pondera, así mismo, que también se permite la deducción en los supuestos de adquisición de una posterior vivienda habiendo disfrutado de la deducción en viviendas habituales anteriores, si bien impidiendo su práctica mientras las cantidades invertidas en la posterior vivienda no superen las invertidas en las anteriores que hubiesen sido objeto de deducción.

5.- Ese mismo artículo 68 se refiere a la deducción de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda, añadiendo literalmente lo siguiente:

"que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente".

Esto permite advertir que lo decisivo para el legislador es la finalidad a cuyo cumplimiento está llamada la deducción; que no hay razón para sostener que la adquisición haya de hacerse necesariamente de presente a título de plena propiedad; y que, por el contrario, el texto gramatical de la norma contempla la posibilidad de la deducción, también, cuando todavía tan solo se está invirtiendo a través de los medios que hayan sido articulados normativamente para ello.

6.- El artículo 55 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, actualmente derogado, se expresó así:

- (a) asimiló a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma; y
- (b) refirió la construcción a

"cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión".

Y si se tiene en cuenta que ese Reglamento fue aprobado en desarrollo del artículo 68 LIRPF, esto demuestra que el poder ejecutivo partió de una interpretación abierta de dicho precepto legal; esto es, entendió que dentro de los supuestos contemplados en el citado artículo 68 es posible comprender, y así se hace en el Reglamento, el de las cantidades a cuenta abonadas al promotor para la construcción de la vivienda.

(...)"

Como ha reiterado el Tribunal Supremo (STS de 4 diciembre de 2023, Rec. 6555/2022), el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria no constituye una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, sino que realiza un reenvío a otro de alcance más general -el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil-, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical, al disponer que "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas" (art. 3.1 CC).

En esa misma sentencia también ha precisado el Alto tribunal que la analogía no resulta aplicable a las deducciones fiscales, en los siguientes términos:

"Dentro de que la prohibición establecida en el art. 14 LGT tiene un sentido y finalidad propios, reiteradamente aplicado por esta Sala, debe decirse que lo que la norma prohíbe es la analogía legis, esto es, la extensión de un beneficio fiscal a un caso no previsto en la norma para su obtención.

La razón de ser de la prohibición de la analogía se fundamenta en la observancia del principio de igualdad: si los beneficios fiscales suponen una excepción o derogación singular del principio de capacidad económica, por virtud de la cual se favorece a determinados contribuyentes en detrimento de otros que se encuentran en situaciones parecidas, por mera decisión del legislador, que obra dentro del ámbito de su libre configuración de los tributos, creando objetivamente una desigualdad, es lógico que solo se aplique a los casos expresa y estrictamente previstos en las normas fiscales, no a otros casos diferentes (STS 25 de octubre de 2022, RCA 6568/2020)".

Por otro lado, la STS de 4 diciembre de 2023, Rec. 6555/2022, en relación con la interpretación de la DT 18ª de la LIRPF ha declarado que el examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por esa disposición transitoria, afirmando lo siguiente:

"Hemos dicho con reiteración que la interpretación literal, fundada en lo que quieren decir las palabras en sí mismas, es necesario punto de partida en toda labor de exégesis (STS de 21 de diciembre de 2021, rec. cas. núm. 4013/2020), sin perjuicio, obvio es, de que ningún precepto establezca una regla limitativa que excluya la posibilidad de interpretar un precepto conforme a su sentido y finalidad, según imponga la realidad social o atendiendo a criterios lógicos, históricos o sistemáticos.

En el caso examinado una interpretación literal y finalista de las disposiciones concernidas resultará acorde con el alcance de los requisitos exigidos para disfrutar de la deducción.

En efecto, el último párrafo de la DT 18ª.1 LIRPF es claro al exigir, para que se pueda aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, a pesar de su supresión con carácter general desde 2013, no solo que la vivienda se haya adquirido antes de ese año -"Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013.."-, sino también que el contribuyente se haya deducido las cantidades satisfechas por "dicha vivienda", en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013 -"un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013"-, salvo que no hubiera podido hacerlo en base al art. 68.1.2ª LIRPF .

Se advierte, pues, que los términos de la disposición examinada son concluyentes al exigir que "en todo caso", será "necesario" que el contribuyente "hubiera practicado" la deducción de las cantidades satisfechas para la adquisición de "dicha vivienda" en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, "salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1. 2.ª".

Esto es, no basta con que el contribuyente haya adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013, sino que es, además, necesario que haya practicado la deducción por la adquisición de dicha vivienda -por lo que no se tienen en cuenta las deducciones practicadas relativas a la adquisición de otra vivienda habitual anterior en periodos impositivos devengados con anterioridad a dicha fecha -1 de enero de 2013-.

Ahora bien, la disposición transitoria examinada contempla una excepción a la exigencia de la deducción en periodos impositivos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2013, que es la recogida en el artículo 68.1.

2.ª LIRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativa al supuesto de la adquisición de una vivienda habitual cuando ya se haya disfrutado de la deducción correspondiente por la adquisición precedente de otra vivienda habitual, precepto que dispone que no cabe practicar la deducción por la adquisición de la nueva vivienda hasta el momento en que las cantidades invertidas en la misma superen las invertidas en la adquisición de las precedentes que hayan sido objeto de deducción.

5. Una interpretación teleológica de la disposición examinada respalda nuestras consideraciones, pues la finalidad de la DT 18ª es atender la situación de los contribuyentes que, antes de la supresión de la deducción por adquisición de vivienda habitual, habían adquirido dicha vivienda y venían deduciéndose las cantidades invertidas - salvo la excepción prevista-, a fin de no verse privados bruscamente de una deducción a la que tenían derecho.

En este sentido, una interpretación adecuada y orientada a su finalidad nos conduce a considerar que se trata de un derecho que se mantiene transitoriamente, una vez suprimido con carácter general, en favor de los contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual antes del 31 de diciembre de 2012 y que se hayan deducido de forma efectiva las cantidades satisfechas por dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2013.

La única excepción, como se ha expuesto, para extender la deducción a contribuyentes que no la venían aplicando con anterioridad a dicha fecha -1 de enero de 2013- es la del art. 68.1.2ª LIRPF -"2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción"-, cuya apreciación dependerá de las circunstancias concretas del caso y de la valoración que de éstas haga la Sala de instancia.

En este punto no puede compartirse la alegación del Abogado del Estado, atinente a que el hecho de que la norma contemple esta excepción no permite incluir en ella a contribuyentes que pensaron o que erróneamente creyeron que no podían aplicarse la deducción a la vista de este precepto.

Frente a ello, considera este Tribunal que la apreciación de la excepción dependerá de las circunstancias concretas del caso, correspondiendo a la Sala de instancia valorar la interpretación del contribuyente sobre el cálculo de la inversión efectuada en la anterior vivienda habitual y su incidencia en la excepción al requisito del ejercicio efectivo del derecho a la deducción en los ejercicios anteriores a 2013, a fin de determinar si la interpretación realizada resulta razonable atendiendo a las circunstancias concurrentes.

En suma, la fórmula legal contenida en la D.T. 18ª y el artículo 68.1.2ª LIRPF, permite, sin necesidad de un esfuerzo dialéctico excesivo -que conduciría, además, a la misma conclusión-, alcanzar la idea, que debe servir de fundamento a nuestra doctrina, de que para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige que el contribuyente se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio. No obstante, cabrá aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación derive de sobrepasar la inversión realizada en otra vivienda habitual, correspondiendo a la Sala de instancia valorar la interpretación del contribuyente sobre el cálculo de la inversión efectuada en la anterior vivienda habitual y su incidencia en la excepción al requisito del ejercicio efectivo del derecho a la deducción en los ejercicios anteriores a 2013, a fin de determinar si la interpretación realizada resulta razonable atendiendo a las circunstancias concurrentes."

En consecuencia, el Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina jurisprudencial: "(...) para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige que el contribuyente haya adquirido su vivienda habitual antes del 31 de diciembre de 2012 y que se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio. No obstante, cabrá aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación derive de sobrepasar la inversión realizada en otra vivienda habitual, correspondiendo a la Sala de instancia valorar la interpretación del contribuyente sobre el cálculo de la inversión efectuada en la anterior vivienda habitual y su incidencia en la excepción al requisito del ejercicio efectivo del derecho a la deducción en los ejercicios anteriores a 2013, a fin de determinar si la interpretación realizada resulta razonable atendiendo a las circunstancias concurrentes".

Ciertamente, la doctrina jurisprudencial expuesta no resulta aplicable al concreto supuesto que nos ocupa en su totalidad, pues no se trata ahora de dilucidar si concurría o no la concreta excepción prevista en el artículo 68.1.2ª de la LIRPF. Sin embargo, haciendo abstracción de la concreta regulación de esa excepción, de dicha jurisprudencia se deducen dos ideas: (i) La correcta interpretación de la DT 18ª de la LIRPF implica que para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 es necesario que el contribuyente haya adquirido su vivienda habitual antes del 31 de diciembre de 2012 y que se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio, y (ii) el incumplimiento de este requisito no impide la aplicación de la deducción en el caso de que el contribuyente haya incurrido en un error al interpretar norma que le lleve a entender que no debió o no podía practicar la deducción en ejercicios anteriores a 2013 cuando esta interpretación resulte razonable atendiendo a las circunstancias concurrentes.

En efecto, la sentencia de instancia confirmada en casación por la STS de 4 diciembre de 2023, Rec. 6555/2022, que comparte sus razonamientos, se sitúa ante un supuesto en el que estima que el hecho de que el contribuyente no hubiera practicado la deducción, aun permitiéndoselo la norma, se debió a una interpretación de la misma que le llevó a entender que no tenía derecho aún a la deducción, lo cual considera que "no puede derivar en la negación del amparo de sobre dicho régimen transitorio". Y añade aquella sentencia:

"Piénsese en la desviación del sentido y fin de dicho régimen transitorio que comporta la interpretación de la que resulta la exclusión del amparo de aquél a quien tenía derecho a la deducción antes de su supresión legal, pero no lo ejerció con anterioridad por error: Ese error le perjudicó en su momento (porque pudo practicar la deducción y no lo hizo), y no hay razón para que le siga perjudicando con la exclusión del régimen transitorio que permite seguir practicando la deducción en los supuestos de adquisición de la vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013".

Pues bien, estas consideraciones generales han de proyectarse sobre el supuesto que ahora nos ocupa para resolver la cuestión controvertida.

En efecto, la cuestión que ahora nos ocupa debe ser abordada, considerando que las dudas que puedan surgir en la interpretación y aplicación del régimen transitorio de esta deducción tributaria de ayuda a la vivienda, deben ser resueltas desde las pautas hermenéuticas y aplicativas en el sentido más favorable al reconocimiento y protección del principio que recoge el artículo 47 de la Constitución, que recoge el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, obligando a los poderes públicos a promover las condiciones necesarias y establecer las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho.

Como es obvio, esta deducción fiscal se inserta en el cumplimiento de ese deber de los poderes públicos, facilitando la materialización de ese derecho.

Consecuentemente, estima la Sala que, si un contribuyente no hubiera presentado declaración en relación con los ejercicios fiscales anteriores a 2013, al estimar que no se encontraba obligado a ello por razón de las rentas obtenidas, tal circunstancia no debe privarle del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual en los ejercicios fiscales posteriores.

Ciertamente, en la redacción vigente en el año 2012 del artículo 96 de la LIRPF, bajo el título "Obligación de declarar", se regulaba cuando los contribuyentes quedaban exentos de la obligación de presentar y suscribir declaración por este Impuesto, por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal, y en su apartado cuarto se establecía que estaban obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tuvieran derecho a deducción por inversión en vivienda.

Sin embargo, es un hecho notorio que los contribuyentes asocian su obligación de declarar por el IRPF a la obtención de una determinadas rentas por encima de las cuantía previstas legalmente para cada ejercicio, y que la obligación de declarar de quienes tuvieran derecho a la deducción por inversión en vivienda estuvo vigente solo hasta el 28 de diciembre de 2012, fecha en que entró en vigor la reforma legal operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por lo que en el momento de practicarse la declaración tributaria del IRPF de 2012, antes de 30 de junio de 2013, la redacción del precepto - artículo 96.4 LIRPF- no contemplaba ya la obligación de declarar en tales circunstancias.

Ante ello, concluye la Sala que el hecho de que el contribuyente no presentara declaración por el IRPF en el ejercicio fiscal 2012, por considerar que no estaba obligado a ello por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio, no le priva de su aplicación futura, permitiéndole continuar con la práctica de la deducción por inversión en vivienda habitual en los ejercicios posteriores.

En sintonía con lo afirmado en la STS de 4 de diciembre de 2023, al reproducir y compartir los razonamientos de la sentencia de instancia, el error en que incurrió el contribuyente al interpretar la normativa reguladora de la deducción por inversión en vivienda habitual le perjudicó en su momento, porque pudiendo practicar la deducción en el año 2012, no lo hizo, pero ello no supone que deba seguir perjudicándole en ejercicios fiscales posteriores. Dicho error fue fruto de una interpretación razonable de esas normas y no debe conducir a la expulsión del contribuyente de examinado régimen transitorio, cuando como aquí acontece, aquel había adquirido la vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 y cumplía todos los requisitos para gozar de la deducción por su adquisición.

Por todo lo expuesto, procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no procede imponer las costas causadas en este procedimiento, al apreciarse que el caso presentara serias dudas de derecho, como ponen de manifiesto los anteriores fundamentos de derecho.

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Carlos Gómez-Villaboa Mandri, en nombre y representación de don Juan, contra la resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Madrid de fecha 17 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, y en consecuencia:

Primero.

Anulamos las resoluciones administrativas recurridas por ser contrarias a derecho.

Segundo.

No se hace condena al pago de las costas causadas en el presente procedimiento.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2609-0000-93-0413-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2609-0000-93-0413-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.