

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia n.º 55/2026 de 4 de febrero de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 515/2023

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Otras cuestiones. Régimen transitorio. Con fecha 01/12/2012 se procede a otorgar la escritura de compra de la nueva vivienda por la que se pretende aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por un importe de 450.000 euros. Consta la adquisición de la anterior vivienda habitual de fecha 14/02/1989 por un precio de compra de 7.359.866 pesetas más los gastos correspondientes. Aduce la recurrente que en el año 2012 los únicos importes sobre los que podía practicar la deducción eran la mitad de 20.000 euros por el contrato de arras y la mitad de 15.000 euros, cantidad claramente inferior al total invertido en la adquisición de vivienda habitual anterior, y por tanto imposible de practicar ninguna deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2012, aplicando el cumplimiento de la DT 18.ª de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Señala la sentencia que la determinación del volumen de inversión en la nueva vivienda habitual a partir del cual se puede practicar la deducción por adquisición está en función de las bases de deducción disfrutadas en la adquisición de anteriores viviendas habituales. De modo que, sólo cuando la inversión en la nueva vivienda supere tal importe, podrá practicar deducción por inversión en esta nueva vivienda habitual. Por ello, siendo imposible practicar deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2012, resulta de aplicación la excepción prevista en las disposiciones transitorias 18 de la Ley IRPF y 12 del Reglamento del Impuesto.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0035004

Procedimiento Ordinario 515/2023 TRIBUTARIO**Demandante:**D./Dña. Luisa

PROCURADOR D./Dña. YOLANDA LOPEZ MUÑOZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 55/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ**DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

En Madrid, a cuatro de febrero de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala el **procedimiento ordinario nº 515/2023** promovido ante este Tribunal por doña Yolanda López Muñoz, Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de **doña Luisa**, bajo la asistencia letrada de Don Eduardo Serrano López, contra la resolución dictada en fecha 31 de marzo de

Síguenos en...



2023 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) en virtud de la cual se estiman en parte las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2020, siendo la cuantía de la reclamación de 441,77 euros y 355,09 euros, respectivamente.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia «*por la que se determine lo siguiente:*»

1) *Revocar la resolución de fecha 4 de abril de 2023 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (Anexo I)*

2) *Acordar la devolución solicitada para el ejercicio 2020 del Impuesto de la renta de las personas físicas 914,23 euros así como devolver la cantidad ingresada de 441,74 euros más los correspondientes intereses de demora*

Todo ello en base a lo expuesto en el cuerpo del escrito y los documentos aportados, con todo lo demás que en Derecho proceda».

SEGUNDO. -La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -Por Decreto de 10 de enero de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 1.356 euros. Tras el recibimiento del recurso a prueba y la presentación de conclusiones escritas quedaron las actuaciones concluidas, señalándose para el acto de votación y fallo el día 3 de febrero de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Resolución impugnada y argumentos de las partes.

1. En el presente recurso se impugna la resolución dictada en fecha 31 de marzo de 2023 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en virtud de la cual se estiman en parte las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre la liquidación

? La Oficina Gestora practica la liquidación en la que se modifica la **deducción por inversión en vivienda habitual**, estableciendo al respecto que el importe de la deducción practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecto ya que no cumple con alguno de los requisitos establecidos en las **Disposiciones Transitorias Decimoctava de la Ley del Impuesto** y Duodécima del Reglamento del Impuesto. En este caso no se ha aplicado esta deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013.

- El tema central de la reclamación consiste en decidir si es conforme a Derecho esta minoración de la deducción realizada por la Administración como consecuencia de entender que **las cantidades invertidas en el ejercicio regularizado no superan las bases de deducción practicadas en años anteriores**, por la que fue anteriormente la residencia habitual del reclamante.

- Se trata, por tanto, de una cuestión de prueba correspondiendo a la parte reclamante probar que reúne los requisitos para la procedencia de la deducción pretendida.

-La reclamante ha aportado la siguiente documentación:

Escritura de compra de la nueva vivienda por la que pretende aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual, de fecha 01/12/2012, en la que consta un importe de adquisición de 485.000 euros, de los que ya se han entregado en el mismo ejercicio 20.000 euros por el matrimonio en concepto de arras en fecha 02/11/2012 (se aporta justificante de transferencia y contrato privado de arras).

Síguenos en...



Escritura de compra por la interesada y su cónyuge de fecha 14/02/1989, en la que consta un precio de compra de 7.359.866 pesetas más los gastos correspondientes.

Contrato de póliza del préstamo de fecha 21/09/1988 por importe de 5.000.000 de pesetas, en la que figuran los dos cónyuges, "mediante 216 cuotas mensuales de capital e intereses progresivas, según cuadro de amortización adjunto, siendo el primer vencimiento el 20/10/1988 y el último el 20/09/2006", de Caja Provincial de Ahorros de Jaén.

La interesada manifiesta que en el año 2012 se pagaron por ella y su marido 35.000 euros correspondientes al contrato de arras (20.000 euros) y mediante cargo en cuenta corriente a nombre de "mi marido y mío" (15.000 euros). El resto de las cantidades se satisfacen a través de dos préstamos por importe total de 450.000 euros.

Aduce finalmente que "los únicos importes sobre los que yo podía practicar deducción en 2012 eran la mitad de 20.000 euros y la mitad de 15.000 euros, cantidad claramente inferior al total expuesto en el apartado de adquisición de vivienda habitual anterior, y por tanto imposible de practicar ninguna deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2012, aplicando el cumplimiento de la [DT 18ª de la LIRPF](#)".

- Las cantidades correspondientes a la interesada satisfechas en el ejercicio 2012 ascienden a 703,76 €, sin que se haya acreditado que el pago del impuesto se haya efectuado en el año 2012, ya que disponen desde la fecha del otorgamiento de la venta en escritura pública (01/12/2012) de 30 días hábiles para la presentación y liquidación de ITP. Tampoco consta aportada la escritura de venta del inmueble por el que manifiesta se dedujo inicialmente, dado que el mismo no aparece entre los inmuebles incluidos en su declaración y pudo haber sido enajenado con anterioridad a la conclusión de la póliza del préstamo aportado.

- Pues bien, efectuando una valoración conjunta de la documentación presentada por la parte reclamante, la interesada no ha acreditado todos los hechos alegados.

Sobre la sanción

- El acto impugnado no goza de la necesaria motivación, lo que impide entender debidamente acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad, por lo que se debe anular la sanción por falta de motivación suficiente.

2. Sostiene la **demandada** procedencia de la deducción aplicada argumentando, en síntesis, que cumple la recurrente la excepción del [artículo 68.1. 2ª de la LIRPF](#), según redacción vigente al 31-12-2012, puesto que las cantidades con posibilidad de deducción en 2012 eran inferiores a las cantidades sobre las que se dedujo con motivo de la adquisición en escritura de 14 de febrero de 1989 de su vivienda habitual anterior.

Adquirió la nueva vivienda con anterioridad al 1 de enero de 2013, en concreto fue adquirida en escritura de fecha 11 de diciembre de 2012.

Incorre en doble error la resolución del TEAR cuando establece "sin que se haya acreditado que el pago del impuesto se haya efectuado en 2012, ya que disponen desde la fecha de otorgamiento de la venta en escritura pública, 01/12/2012, de 30 días hábiles para la presentación y liquidación del ITP", porque no se trata de una venta sino de compra, y porque la fecha del otorgamiento es 11 de diciembre de 2012. El justificante del pago del ITP en 9 de enero de 2013 se aporta como Anexo IX con la demanda.

Se adjunta también el préstamo de Caja de Jaén que financió la compra de la vivienda y que finalizó en 20 de septiembre de 2006, así como la venta de dicha vivienda escriturada con fecha 23 de diciembre de 2015 (Anexos V y X).

Además, se deja constancia que, cuestionándose exactamente el mismo tema (deducción de vivienda habitual) y el mismo impuesto (IRPF) en el ejercicio 2021, la Delegación Especial de la AEAT, Administración de Colmenar Viejo, aceptó plenamente todas las alegaciones efectuadas, no procediendo practicar liquidación provisional alguna; con lo que se debió observar el mismo criterio por el TEAR respecto del ejercicio de 2020.

3. Por la **Abogacía del Estado** se interesa la desestimación del recurso reiterando los argumentos contenidos en las resoluciones administrativas para denegar la deducción aplicada, señalando que la ley añadió una exigencia que debe cumplirse en todo caso, y es haber practicado la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013. Se remite, por lo demás, a los argumentos del acuerdo de liquidación y de la resolución recurrida destacando que los elementos de hecho detallados en el acuerdo de liquidación y la resolución recurrida no han sido desvirtuados en sede judicial, correspondiendo la carga de la prueba a la parte actora.

SEGUNDO. - Sobre la deducción por inversión en vivienda habitual. Marco jurídico.

La deducción por inversión en vivienda habitual continúa vigente para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades para su construcción con anterioridad a dicha fecha.

La [Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) dispone:

[...]

Deducción por inversión en vivienda habitual

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.

4. Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que en dicha fecha no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, podrán sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

Para la resolución de la deducción controvertida debe tenerse en cuenta el [artículo 68 de la LIRPF](#) que, en la redacción aplicable al ejercicio regularizado, disponía (Subrayado añadido).

[...]

Artículo 68 Deducciones

1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el [artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre](#), de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

[...]

Síguenos en...



2.º Cuando se adquiriera 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.

[...]

Asimismo, debemos tener en cuenta que, tratándose de la exigencia de un beneficio fiscal, operan las reglas de la carga de la prueba que se incluyen en el [artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#). En este sentido, debemos destacar que le corresponde al contribuyente demostrar los hechos en que basa su pretensión, sin que exista una lista cerrada de medios probatorios para demostrarlo.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que en casos como el de autos recae sobre el contribuyente la carga de probar, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del [Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007](#) al proclamar que con arreglo al antiguo [art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963](#), actual [art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003](#), cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales; no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretende por la parte actora que se aprecie la deducción controvertida, por lo que a ella le incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales.

TERCERO. - Sobre el supuesto planteado. Prueba del cumplimiento de los requisitos para la deducción.

Se trata al presente de determinar la procedencia de la deducción por las cantidades invertidas por la actora en la vivienda habitual para la que la solicita, a lo que se opone que no había practicado deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que las cantidades invertidas en la misma para su adquisición no superaban las invertidas en la anterior vivienda ocupada como habitual por las que se aplicó la deducción.

La [Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 diciembre de 2023, Rec. 6555/2022](#), en relación con la interpretación de aquella disposición de la LIRPF, cuya doctrina jurisprudencial ha sido ratificada por la de 15 de enero de 2024, Rec. 6551/2022, 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 período impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013 -"un período 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 períodos 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 períodos 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»(Subrayado añadido).

En el caso, tal como se establece en la resolución recurrida, la determinación del volumen de inversión en la nueva vivienda habitual a partir del cual se puede practicar la deducción por adquisición estará en función de las bases de deducción disfrutadas en la adquisición de anteriores viviendas habituales. De modo que, sólo cuando la inversión en la nueva vivienda supere tal importe, podrá practicar deducción por inversión en esta nueva vivienda habitual.

Al presente, la recurrente ha acreditado los dos hechos en que la resolución recurrida del TEARM fundamenta la desestimación de la reclamación económico administrativa, a saber: haber adquirido la vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2013, adjuntando a la demanda escritura pública de compra de 11 de diciembre de 2012 y liquidado el ITP en la Administración Tributaria Autonómica en fecha 9 de enero de 2013. Y la venta de vivienda habitual anterior escriturada con fecha 23 de diciembre de 2015.

En consecuencia, las cantidades por las que podía practicar deducción la recurrente en 2012 con motivo en la adquisición de su nueva vivienda habitual, eran claramente inferiores a las cantidades invertidas sobre las que se dedujo con motivo de la adquisición de la anterior vivienda habitual, según el propio cálculo efectuado en las resoluciones administrativas recurridas.

Por ello, siendo imposible practicar deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2012, resulta de aplicación la excepción prevista en las [disposiciones transitorias 18 de la LIRPF](#) y 12 del Reglamento del Impuesto.

Procede, en consecuencia, la estimación del recurso contencioso administrativo puesto que la recurrente tenía derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual reclamada en el ejercicio comprobado, con reconocimiento de la situación jurídica individualizada que se demanda.

CUARTO. - Sobre las costas.

Las costas del recurso se imponen a la Administración demandada, dada la estimación del mismo, con base en el [art. 139 de la LJCA](#).

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 4 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Yolanda López Muñoz, Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de doña Luisa, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto, con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses correspondientes.

Todo ello, con imposición de las costas a la Administración demandada en los términos expuestos.

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.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).