

El TS reconoce a un contribuyente el derecho a la deducción en el IRPF del ejercicio 2015 por inversión en vivienda habitual, que había adquirido antes del 1 de enero de 2013, pero no se había deducido cantidades por ella antes de esa fecha

No ha lugar al recurso de la Administración General del Estado contra la sentencia que consideró aplicable por el contribuyente la deducción por adquisición de vivienda habitual antes del 1 enero de 2013, a pesar de no haber aplicado la deducción en 2012 o en años anteriores.

Declara la Sala que 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.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1626/2023, de 04 de diciembre de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 6555/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 4 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 6555/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 14 de febrero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso núm. 98/2021.

No ha comparecido la parte recurrida, don Jose Francisco.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de febrero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que estimó el

recurso núm. 98/2021 interpuesto por don Jose Francisco, en relación con la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicio 2015.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Estimamos el presente recurso contencioso-administrativo, anulamos el acto impugnado e imponemos las costas a la parte demandada".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: la Disposición transitoria 18.ª 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con el artículo 68.1.2.º) LIRPF; los artículos 12 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 3.1 del Código Civil ["CC"].

2. La Sala de instancia, por auto de 16 de junio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido únicamente el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 29 de marzo de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Primero: aclarar si para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio; o, si por el contrario, resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no se haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho.

Segundo: si la respuesta a la pregunta anterior fuera que no resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 si no se han deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho, precisar si, no obstante, cabe aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación se derive de considerar que no se sobrepasaba la inversión realizada en otra vivienda habitual.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: la Disposición Transitoria Decimooctava y el artículo 68.1.2.º), en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 24 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, expone que el último párrafo de la DT 18.^ª LIRPF es muy 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, sino también que el contribuyente se haya deducido las cantidades satisfechas por "*dicha vivienda*", en un periodo impositivo devengado antes del 1-1-2013, salvo que no hubiera podido hacerlo en base al art. 68.1.2.^ª. El precepto no exige que el contribuyente se hubiera podido aplicar la deducción en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha vivienda, sino que lo haya hecho efectivamente.

Considera que los términos del precepto son asertivos y no dejan lugar a dudas, añadiendo que el tenor literal de la DT guarda, además, plena coherencia con su finalidad, por lo que "[...] hacer extensiva la deducción a contribuyentes que, por cualquier razón (salvo la excepción objetiva del art. 68.1.2.^ª LIRPF, expresamente contemplada) no la venían ya aplicando, supone pervertir dicha finalidad". Reitera que la única excepción que la norma contempla es la del art. 68.1.2.^ª y ninguna más; ahora bien, que la norma contemple esta excepción, no permite incluir en ella a contribuyentes que pensaron o creyeron que no podían aplicarse la deducción a la vista de este precepto.

Añade que el posible error de los contribuyentes que no se aplicaron la deducción por inversión en vivienda habitual antes del 1-1-2013 cuando pudieron haberlo hecho y las consecuencias que ello conlleva en el régimen transitorio de la DT 18.^ª LIRPF, deben ponerse en relación con el derecho que tienen todos aquellos que consideran que una autoliquidación tributaria que han presentado puede perjudicar a sus intereses, a instar su rectificación en el plazo de cuatro años. A partir de esta regulación, el error sobre la aplicación del art. 68.1.2.^ª LIRPF, debe corregirse por los interesados a través de esta vía.

Afirma que la STSJC vulnera la DT 18.^ª y el art. 68.1.2.^ª LIRPF, en cuanto reconoce al interesado el derecho a aplicar en su IRPF la deducción por inversión en vivienda habitual después de su supresión a partir del ejercicio 2013, cuando no cumplía los requisitos que la citada DT establece pues, aunque había adquirido la vivienda antes del 1-1-2013, no se había deducido cantidades por ella antes de esa fecha, aunque pudo hacerlo, al no serle de aplicación el límite del art.68.1.2.^ª.

Sostiene que la aplicación del derecho en general y el derecho a gozar de beneficios fiscales en particular, no se puede hacer depender de consideraciones subjetivas del interesado, sobre todo teniendo en cuenta que estaba en "manos" del interesado corregir el error en que pudo incurrir al no aplicarse la deducción en el ejercicio 2012, instando la rectificación de su autoliquidación. Así lo han señalado otros Tribunales Superiores de Justicia que han resuelto en sentido contrario a la Sala de Cantabria, citando al efecto la STSJC de 26-12-2019, Rec. 1266/2017, invocada en el escrito de preparación.

A partir de lo razonado, solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina:

"- Para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente no solo haya adquirido la vivienda con anterioridad. También se exige que se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio.

-No resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no se haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo haberlo hecho.

-En particular, no cabe aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación en ejercicios anteriores al 2013 se derive de haber interpretado el contribuyente que no podía hacerlo,

por considerar que no sobrepasaba la inversión realizada la previa en otra vivienda habitual, o por cualquier otra causa".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAR".

CUARTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 26 de mayo de 2023, y dada la falta de personación de la parte recurrida, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 13 de julio de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 28 de noviembre de 2023, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, en primer término, en aclarar si para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio; o, si por el contrario, resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no se haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho. En segundo término, si la respuesta a la pregunta anterior fuera que no resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 si no se han deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho, precisar si, no obstante, cabe aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación se derive de considerar que no se sobrepasaba la inversión realizada en otra vivienda habitual.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. La Administración tributaria giró a don Jose Francisco (recurrido en casación) liquidación provisional resultante de procedimiento de comprobación limitada de su IRPF, ejercicio 2015, con una cuantía a ingresar de 1.528,97 €.

La liquidación denegó la aplicación por el interesado de la deducción por adquisición de vivienda habitual en base a la DT 18.^a LIRPF porque, si bien había adquirido la vivienda antes del 1-1-2013, no había aplicado la deducción por dicha vivienda en 2012 o en años anteriores, habiendo excedido el importe invertido en ella la base efectiva de deducción en viviendas anteriores.

2.2. Hay que hacer constar, siguiendo al escrito de interposición del Abogado del Estado, que el interesado había adquirido una primera vivienda habitual el 19-1-1995 por la que se dedujo en su IRPF, 56.761,70 €. El 28-5-2009, adquirió una nueva vivienda habitual con un coste total de 497.116,60

€ para cuya financiación suscribió un préstamo de 440.000 €. La AEAT entendió que había invertido en esa adquisición la diferencia de

57.116,60 €, satisfechos durante el 2009, habiéndose ya superado la base de deducción anterior de 56.761,70 €. Asimismo, se constató que, a fines de 2012, había satisfecho del préstamo solicitado, 44.183,68 €.

2.3. Contra la liquidación referida, el obligado al pago interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 5 de junio de 2020, que se fundamentó, en esencia, en las siguientes consideraciones:

"Según los datos y antecedentes obrantes en poder de la Agencia Tributaria y de los aportados por el recurrente, se comprueba que la adquisición de la primera vivienda habitual adquirida en fecha 19 de enero de 1995, se constituyó un préstamo hipotecario por importe de 117.197,36 euros. Posteriormente, el 28 de mayo de 2009, se canceló este préstamo por importe de 60.435,66 euros.

[...] podemos considerar que toda la cantidad satisfecha, 56.761,70 euros [...] ha sido objeto de deducción, y en consecuencia forma parte de la base de deducción anterior, circunstancia que resulta más favorable para las pretensiones del recurrente, el recurrente ya hubiera podido deducir con anterioridad a 1 de enero de 2013, como se prueba en los párrafos siguientes.

Así, el 28 de mayo de 2009 se adquirió una nueva vivienda habitual, con un coste total de 497.116,60 euros, constituyéndose para esta adquisición un préstamo hipotecario por importe de 440.000 euros, por lo cual ya se ha invertido en esta adquisición 57.116,60 euros. Por tanto, ya se habría superado la base de deducción anterior de 56.761,70 euros.

Y todo ello sin tener en cuenta los importes abonados en concepto de impuestos, notario, inscripción en el Registro de la Propiedad, y otros accesorios, ya que no los aporta el recurrente. A mayor abundamiento, y según los datos obrantes en la AEAT facilitados por la entidad bancaria, las cantidades satisfechas del préstamo hipotecario con número de referencia NUM000, que es el préstamo constituido para la adquisición de esta nueva vivienda habitual [ascendieron a un total de 44.183,68 euros].

Esto demuestra que con anterioridad a 1 de enero de 2013 el recurrente ya podía haberse practicado la deducción por adquisición de vivienda habitual, por lo que no cumple con los requisitos, recogidos en la [DT 18.ª LIRPF] y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto, y expuestos con anterioridad".

2.4. Frente a dicha resolución el contribuyente planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Cantabria, siendo desestimada mediante resolución de 28 de enero de 2021. El TEAR consideró, por una parte, que los 44.183,68 euros del préstamo satisfechos durante los ejercicios 2009 a 2012 constituyen inversión en vivienda habitual, así como los 57.116,60 euros del valor de adquisición de la vivienda satisfechos en el año 2009, lo que determina una inversión anterior al 1 de enero de 2013 de 101.300,28 euros, superior a la cuantía invertida en la vivienda anterior, y que, en consecuencia, podría haber sido objeto de deducción antes de esa fecha. Y, por otra, respecto del régimen transitorio para poder continuar aplicando la deducción por adquisición de la vivienda habitual, que no cumplía lo señalado en el último párrafo del apartado primero de la citada DT 18.ª LIRPF, esto es, no practicó la deducción por inversión en vivienda en relación con cantidades satisfechas para la adquisición del inmueble con anterioridad al 1 de enero de 2013. Y, en consecuencia, concluye que no le es de aplicación el régimen transitorio referido.

2.5. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Cantabria, registrado con el n.º 98/2021, fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sala *a quo*, en primer lugar, declara [FD 2.º] que, para poder disfrutar de la deducción por la adquisición de vivienda habitual, se exigen dos requisitos: (i) que la vivienda respecto de la que se pretenda practicar la deducción se haya adquirido antes del 1 de enero de 2013; y (ii) que el contribuyente que pretenda seguir aplicando la deducción por la adquisición de dicha vivienda haya practicado ya la deducción por dicha adquisición en declaraciones del IRPF en períodos impositivos devengados con anterioridad a esa fecha. A lo que debe añadirse la excepción contemplada en el artículo 68.1.2.º) LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, esto es, (iii) 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 precedente de otra u otras viviendas habituales.

Así, considera que, en lo que se refiere al segundo requisito, en este caso, se debe aplicar a la vivienda adquirida en el 2009; por lo que no cuentan las deducciones que el contribuyente practicó desde el año 1995 hasta el año 2008, dado que se refirieron a una adquisición anterior de otra vivienda.

En segundo lugar, señala [FD 3.º] que la cuestión nuclear consiste en determinar la concurrencia, o no, de la mencionada excepción, en cuanto a si el demandante pudo, o no, y en aplicación del artículo 68.1.2.º) LIRPF, practicar la deducción por la adquisición de la vivienda comprada en 2009 en períodos impositivos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2013. La Sala de Santander expone que, según los cálculos realizados por el demandante, hasta 2015 no pudo practicar la deducción, ya que en los ejercicios anteriores a contar desde la adquisición no había sobrepasado la inversión que hizo para la adquisición, en 1995, de su anterior vivienda habitual; mientras que, según los cálculos de la Administración tributaria, en el ejercicio 2012 el demandante había invertido más en la adquisición de la vivienda de referencia que en la compra en 1995, por lo que considera que el contribuyente pudo haber aplicado la deducción antes de 1 de enero de 2013.

En atención a lo que antecede, la sala de instancia considera que el hecho de que el demandante no practicara la deducción en el año 2012, ni en ninguno otro anterior al 1 de enero de 2013, únicamente podría justificar la inaplicación del régimen transitorio si esa omisión denotara, meridianamente, el abandono del contribuyente respecto de su derecho a la deducción, sin que sea este el caso, dado que el actor alegó razonadamente que su conducta se debió a una interpretación del mencionado artículo 68.1.2.º) LIRPF que le condujo a un cálculo del que resultaba que no superaba el límite marcado en dicho precepto. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular, se contiene en su Fundamento Jurídico Cuarto, *in fine*:

"El contribuyente, según [el párrafo final el apartado 1 de la DT 18.ª LIRPF], debe haber practicado la deducción, si la regulación del art 68.1.2 [LIRPF] se lo permitía, en períodos impositivos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2013; pero si no lo ha hecho en virtud de una interpretación de ese precepto que le llevó en su día a entender que no tenía derecho aún a la deducción, tal omisión no puede derivar en la negación del amparo del sobredicho régimen transitorio.

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".

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar la Disposición transitoria 18.ª 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"], añadida por el artículo 1.Nueve de 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, que bajo la rúbrica " *Deducción por inversión en vivienda habitual* ", establece:

"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.

(...)

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. A su vez, el artículo 68.1.2.ª de la LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, a la que se remite la D.T. 18.ª referida, disponía:

"2.ª 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".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 29 de marzo de 2023, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, aclarar si para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio; o, si por el contrario, resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no se haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho. Y si la respuesta a la pregunta anterior fuera que no resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 si no se han deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho, precisar si, no obstante, cabe aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación se derive de considerar que no se sobrepasaba la inversión realizada en otra vivienda habitual.

La cuestión, pues, debatida gira en torno a la interpretación de la DT 18.ª LIRPF, que establece los requisitos para la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, anteriormente existente en el IRPF.

En efecto, ya se ha expuesto que el régimen de deducción por inversión en vivienda habitual estuvo vigente hasta su supresión el 1 de enero de 2013, 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, en los términos de la Disposición transitoria 18.ª, introducida por la citada Ley 16/2012.

Se trataba con ella de establecer 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 31 de diciembre de 2012, requiriendo la aplicación de este beneficio fiscal el cumplimiento de unos requisitos.

2. La interpretación de la sentencia recurrida sobre el contenido de la D.T. 18.^a LIRPF a los efectos litigiosos, parte de que para poder disfrutar de la deducción por la adquisición de vivienda habitual, se exigen dos requisitos: (i) que la vivienda respecto de la que se pretenda practicar la deducción se haya adquirido antes del 1 de enero de 2013; y (ii) que el contribuyente que pretenda seguir aplicando la deducción por la adquisición de dicha vivienda se haya practicado ya la deducción por dicha adquisición en declaraciones del IRPF en períodos impositivos devengados con anterioridad a esa fecha. A lo que se añade, la excepción contemplada en el artículo 68.1.2.^a) LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, esto es, (iii) 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 precedente de otra u otras viviendas habituales.

Añade la Sala de instancia (FD3.^o) que la cuestión nuclear consiste en determinar la concurrencia o no de la excepción del artículo 68.1.2.^a) LIRPF, en cuanto a si el demandante pudo o no, en aplicación del referido precepto, practicar la deducción por la adquisición de la vivienda comprada en 2009 en periodos impositivos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2013, y expone que, según los cálculos realizados por el demandante, hasta 2015 no pudo practicar la deducción, ya que en los ejercicios anteriores a contar desde la adquisición no había sobrepasado la inversión que hizo para la adquisición en 1995 de su anterior vivienda habitual; mientras que, según los cálculos de la Administración tributaria, en el ejercicio 2012 el demandante había invertido más en la adquisición de la vivienda de referencia que en la compra en 1995, por lo que considera que el contribuyente pudo haber aplicado la deducción antes de 1 de enero de 2013.

En base a lo razonado, concluye que el hecho de que el demandante no practicara la deducción en el año 2012, ni en ninguno otro anterior al 1 de enero de 2013, únicamente podría justificar la inaplicación del régimen transitorio si esa omisión denotara, meridianamente, el abandono del contribuyente respecto de su derecho a la deducción, sin que sea este el caso, dado que el actor alegó razonadamente que su conducta se debió a una interpretación del mencionado artículo 68.1.2.^a) LIRPF que le condujo a un cálculo del que resultaba que no superaba el límite marcado en dicho precepto. De esta forma declara (FD Cuarto, *in fine*) que:

"El contribuyente, según [el párrafo final el apartado 1 de la DT 18.^a LIRPF], debe haber practicado la deducción, si la regulación del art 68.1.2 [LIRPF] se lo permitía, en períodos impositivos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2013; pero si no lo ha hecho en virtud de una interpretación de ese precepto que le llevó en su día a entender que no tenía derecho aún a la deducción, tal omisión no puede derivar en la negación del amparo del sobredicho régimen transitorio.

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".

3. Tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, 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, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. 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".

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).

4. La interpretación que realiza la Sala de instancia es compartida por este Tribunal.

El examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por la citada D.T. 18.^ª, que remite a la excepción prevista en el art. 68.1.2.^ª en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

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 18.^ª.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. 68.1.2.^ª 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 18.ª 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. 68.1.2.ª LIRPF -" 2.ª 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. 18.ª y el artículo 68.1.2.ª 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.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que 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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

En efecto, complementando lo expuesto en la sentencia de instancia, se desprende que las alegaciones y pruebas aducidas comportan que no hubo una voluntad del contribuyente de no aplicarse la deducción, tal y como expuso la Sala de Cantabria, sino una interpretación, que si bien pudiera tildarse de "errónea" o no acertada, en tanto entendió que la inversión del artículo 68.1.2.^ª LIRPF debía entenderse como inversión efectiva, esto es, amortización del capital del préstamo concedido sin tener en cuenta los intereses, sin embargo debe considerarse razonable para colegir que le resultaba de aplicación la excepción recogida en el referido precepto en cuanto a los límites de la inversión.

Conforme a lo expuesto, y en la medida en que la sentencia impugnada en casación reconoce al hoy recurrido, Sr. Jose Francisco, el derecho a aplicar en su IRPF del ejercicio 2015 la deducción por inversión en vivienda habitual, toda vez que había adquirido la vivienda antes del 1 de enero de 2013, y si bien no se había deducido cantidades por ella antes de esa fecha, era por haber interpretado razonablemente que le era aplicable el límite del art. 68.1.2.^ª LIRPF, debe concluirse que la interpretación de la Sala de instancia resulta conforme a la D.T. 18.^ª y al artículo 68.1.2.^ª LIRPF y, por tanto, resulta conforme a Derecho.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 14 de febrero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso núm. 98/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.