

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1821-25
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	13/10/2025
Normativa	LIRPF, Ley 35/2006, Art. 38. RIRPF. RD 439/2007. Artículos 41 y 41 bis.

Descripción de hechos El consultante en escritura de compraventa de fecha 10 de octubre de 2023, adquirió junto a su pareja por mitad e iguales partes indivisas, una vivienda -con dos plazas de garaje, y trastero situados en la planta semisótano de la finca-, en Valencia, la cual constituyó su vivienda habitual desde el 10 de octubre de 2023, habiéndose procedido a la venta de dicha vivienda junto con los dos garajes y el trastero, en escritura de 17 de enero de 2025. Con fecha 6 de noviembre de 2024, por motivos laborales y con el fin de mejorar sus condiciones de empleo, personales y de conciliación familiar, el consultante y su pareja se trasladaron junto a su hijo de 2 años a otra provincia, concretamente a Orihuela (Alicante), incorporándose a un nuevo puesto de trabajo en una empresa con sede en Murcia. La empresa certifica que este contrato le proporcionó al trabajador consultante, una mejora de condiciones, tanto de horario, como de conciliación familiar, y un aumento en las prestaciones económicas percibidas por este.

Cuestión planteada Si la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual puede estar exenta de tributación, si el importe se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual, adquirida de inmediato el 22 de enero de 2025 en Orihuela.

Contestación completa La exención por reinversión en vivienda habitual se establece en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, desarrollándose en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), en adelante RIRPF.

El artículo 41.1 del Reglamento del Impuesto, dispone:

“1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

(...)

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

(...).

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento."

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere.

El artículo 41 bis, en desarrollo de la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, regula el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, el cual dispone:

"1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

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

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

(...)

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. (...)."

Por otro lado, a la hora de delimitar qué se entiende por vivienda habitual del contribuyente, la letra c) del apartado 2 del artículo 55 del RIRPF, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012, especificaba que no se está ante un supuesto de adquisición de vivienda cuando se adquieran independientemente de ésta, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha. No obstante, añadía que se asimilan a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con un máximo de dos, y los trasteros. Siendo, ésta última expresión, una excepción a la norma general.

En consecuencia, si bien, en principio, la adquisición de plazas de garaje y trasteros no se asimilaba a la de la vivienda propiamente dicha, en relación con dicha excepción, el criterio de éste Centro Directivo es que para que se produzca tal asimilación es necesario que las plazas de garaje y los trasteros se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y que la adquisición, tanto de la vivienda como de las plazas de garaje y trasteros, se hubiera producido en el mismo acto, aunque podía ser en documento distinto, entregándose todas en el mismo momento. No podrá tener uso distinto al privativo del propio adquirente, en caso alguno.

Por otro lado, de la redacción del artículo 41 bis del RIRPF, se desprende que, salvo en el caso de fallecimiento, en el que la exención opera de forma automática, ante la concurrencia de concretas circunstancias, estas han de exigir "necesariamente" el cambio de domicilio o el no poder llegar a ocupar la vivienda adquirida, según proceda. Teniendo que existir una relación directa entre la causa y el efecto. Señalar que, la LIRPF cita también como circunstancia la obtención de "empleo más ventajoso" (disposición adicional vigésima tercera).

La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio. El término "necesariamente" es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa "con o por necesidad o precisión". A su vez, el término "necesidad" puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar

o resistir. Aún es más esclarecedor el sustantivo “precisión”, incluido en la definición de “necesariamente”, pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar una cosa. Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de “necesario”: dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

En consecuencia, la aplicación de esta norma requiere plantearse si ante una determinada situación, cambiar de domicilio es una opción para el contribuyente o queda al margen de su voluntad o conveniencia; es decir, que el hecho de que concurra una de las circunstancias enumeradas u otras análogas no es determinante por sí solo, ni supone sin más, una excepción a la exigencia del plazo general de residencia efectiva durante tres años. En el primero de los casos, es decir, si el contribuyente mantiene la posibilidad de elegir, no se estará en presencia de una circunstancia que permita excepcionar el plazo de tres años, y por tanto, si el contribuyente decide cambiar de domicilio, no por ello la vivienda alcanzará la consideración de habitual. En la misma línea, puede afirmarse que si se prueba la concurrencia de circunstancias análogas a las enumeradas por la normativa se podrá excepcionar el plazo de tres años, siempre que las mismas exijan también el cambio de domicilio.

Llegados a este punto, es necesario determinar si las circunstancias concretas que concurren en cada caso, descritas por el contribuyente, exigen el cambio de domicilio.

En este supuesto, el consultante se plantea la situación siguiente: como consecuencia de haber firmado un nuevo contrato de trabajo, que según el consultante, y tal como certifica su empresa, suponen mejorar sus condiciones de empleo, personales y de conciliación familiar, dicha persona antes de llevar residiendo en su vivienda -adquirida el 10 de octubre de 2023-, tres años, ha tenido que abandonarla para trasladarse a un lugar cercano de su nuevo trabajo, preguntándose si esta circunstancia puede entenderse como necesaria a efectos de incumplir el plazo de tres años que exige la normativa para considerar la nueva vivienda como habitual.

En este sentido, cabe señalar que el traslado laboral es una de las circunstancias contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que pudieran exigir necesariamente el cambio de domicilio, sin que dicho cambio pueda implicar en todos los supuestos la exigencia de llevarlo a término. Para valorar la necesidad del cambio habrá que considerar, entre otras, cuando se ha producido el cambio de trabajo, debiendo ser una circunstancia sobrevenida, es decir, darse residiendo en su actual vivienda.

No obstante, la acreditación de la necesidad del cambio de domicilio por una modificación sustancial en las condiciones laborales es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, ni tampoco los efectos que dicha circunstancia y sus peculiaridades implican dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. Si el consultante considerara la circunstancia como necesaria, tomando la acción de cambiar de residencia, deberá justificarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –BOE del 18–), ante los órganos mencionados, a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos, siendo éste el momento, y no otro anterior, de aportar las pruebas que estimen oportunas.

De entenderse circunstancia necesaria, el hecho de abandonar la vivienda adquirida antes de haber residido en ella por un plazo continuado de, al menos, tres años, no conllevaría la pérdida de su consideración de vivienda habitual; por lo que mantendría el derecho a la exención ya aplicada por la vivienda enajenada con anterioridad, sin que deba proceder a la regularización de su situación.

Por otro lado, en caso de que se diera este último supuesto, hay que tener en cuenta que las dos plazas de garaje y el trastero fueron adquiridos junto con la vivienda en un mismo acto el 10 de octubre de 2023, por lo que en ese caso, su transmisión junto con la de la vivienda en escritura de compraventa de 17 de enero de 2025, dará derecho, asimismo a aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 38 de la LIRPF siempre que las plazas de garaje y el trastero reúnan los requisitos señalados para tener la consideración de vivienda habitual, es decir, que en su día fuera adquirida cumpliendo los requisitos citados para que resultara asimilable al concepto de adquisición de vivienda habitual.

De no entenderse circunstancia necesaria, se producirá incumplimiento de las condiciones exigidas que determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente por la venta de su anterior vivienda habitual. En tal caso, el contribuyente imputará “la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento”.

Por tanto, el incumplimiento de las condiciones exigidas —en este caso el plazo de tres años de residencia— comportaría presentar en su momento una autoliquidación complementaria del período impositivo en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, autoliquidación que incorporará la ganancia patrimonial no exenta y los intereses de demora, aplicados sobre la cuota a ingresar, al tipo o tipos vigentes durante el tiempo transcurrido desde la finalización del plazo de presentación de

declaración del período impositivo correspondiente hasta la fecha de la regularización. La referida autoliquidación complementaria se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.