

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

**NUM-CONSULTA** V1388-19

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA** 12/06/2019

**NORMATIVA** Ley 35/2006, Art. 38.  
RD 439/2007, Arts. 41 y 41 bis.

**DESCRIPCION-HECHOS** El consultante tiene intención de vender la vivienda que constituye su residencia habitual antes de cumplirse tres años desde que la adquirió. Se da la circunstancia de que la casa es bastante pequeña, y al haberse quedado embarazada su cónyuge se ven obligados a buscar una mayor. Señala que reinvertiría el beneficio obtenido en la nueva casa.

**CUESTION-PLANTEADA** Posibilidad de considerar que la vivienda que transmitirá ha alcanzado la consideración de habitual dadas las circunstancias que concurren. Y, así, poder acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

**CONTESTACION-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, entre otros, 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.”

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 entre otros, 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. (...).”

De dicha redacción 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 el presente caso, el consultante manifiesta que con posterioridad a la compra de su actual vivienda, en marzo de 2018, su cónyuge se ha quedado embarazada; dado que ésta es bastante pequeña se ven obligados a buscar una mayor.

Respecto a argumentar la necesidad del cambio de residencia en la reducida superficie de la vivienda considerando la circunstancia sobrevenida del nacimiento de un hijo, cabe señalar que, la normativa del Impuesto no incluye específicamente, entre las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio -trasladándose a otra vivienda más grande-, la dificultad de espacio para alojar a nuevos miembros de la familia. No pudiendo contemplarse con carácter general incluida dentro de la expresión “u otras análogas” contenida en el artículo 41 bis del RIRPF. Debiendo considerarse, en principio, como así se ha manifestado reiteradamente este Centro Directivo, que, constituye una decisión voluntaria de los contribuyentes, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, tres años, requeridos para alcanzar la consideración de habitual (Consultas V2540-09 de 18/11/2009, V2412-07 de 12/11/2007, V2416-09 de 29/10/2009, etc.); en consecuencia, de cambiar de residencia habitual antes del transcurso de los tres años preceptivos la vivienda no habrá alcanzado el carácter de habitual.

No obstante, tratándose de una cuestión de hecho, éste Centro Directivo no puede entrar a valorar 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.

Solo en el caso de que se llegara a considerar que la vivienda ha alcanzado la consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella, antes de cumplir tres años de permanencia continuada en ella, la ganancia patrimonial generada en su transmisión, antes de dichos tres años, podría quedar exonerada de gravamen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.

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.