

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC065070

DGT: 09-05-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1084/2017

SUMARIO:

IRNR. Rentas exentas. Reinversión de vivienda habitual. Para poder disfrutar de esta exención, la norma no establece limitación alguna respecto al plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España. **Gestión del impuesto. Retención. Transmisión de bienes inmuebles.** Conforme al apartado 3 de la Disposición Adicional Séptima del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) resultará de aplicación la retención del 3% del precio de venta por parte del adquirente.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12 y 13 y Disposición Adicional Séptima.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 41 bis.

RD 1776/2004 (Rgto IRNR), Disposición Adicional Segunda.

Descripción sucinta de los hechos:

Ciudadano de la Unión Europea mayor de 65 años, que ha sido residente en España, pero que ahora vive en su país de origen, vende la que fue su vivienda habitual en España.

Cuestión planteada:

1.- Si se encuentra exenta del pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la vivienda.

2.- En caso de que así sea, si hay un plazo desde que dejó de ser residente para que esta exención sea aplicable.

3. Sí en caso de tener derecho a esta exención, subsiste la obligación del comprador de retener el 3% del precio de venta (Modelo 211).

Contestación:

No se especifica el Estado de la Unión Europea donde reside el consultante, por lo que se estará a lo dispuesto en la normativa interna aplicable a los contribuyentes no residentes en España.

El apartado 1 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, establece que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto. A estos efectos, el artículo 5 señala que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él.

Por su parte, el artículo 13 establece:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español, las siguientes:

(...)

i) Las ganancias patrimoniales:

(...)

3º. Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

(...)”.

En consecuencia, la ganancia derivada de la enajenación de un inmueble situado en España se considera renta sujeta en España.

El TRLIRNR únicamente establece una exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de la vivienda habitual. En concreto, en la disposición adicional séptima del TRLIRNR se regula la exención por reinversión en vivienda habitual, en los siguientes términos:

“1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2. A efectos de aplicar lo señalado en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 38 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, y normativa de desarrollo.

3. También resultarán de aplicación la obligación de retención prevista en el apartado 2 del artículo 25 así como la de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria correspondiente, prevista en el apartado 1 del artículo 28 de este texto refundido. No obstante lo anterior, cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la mencionada declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

4. Lo previsto en esta disposición se aplicará igualmente a los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

5. Las condiciones para solicitar la devolución que, en su caso, resulte procedente, se determinarán reglamentariamente.”.

Por lo tanto, esta exención exige que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. De hecho, se aplicará de modo proporcional a la cantidad que se reinvierta, de tal forma que si el importe reinvertido es inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente estará excluida de gravamen el importe que se corresponda con la cantidad reinvertida.

Además, los requisitos para que se aplique esta exención se alinean con los establecidos para el contribuyente residente en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 20 de febrero (BOE de 31 de marzo de 2007), en adelante RIRPF.

A este respecto el artículo 41 bis del RIRPF, en relación con el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, establece:

“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.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

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. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.”.

Por tanto, la legislación española considera que es vivienda habitual aquella en la que el contribuyente tenga su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años, durante los que la vivienda debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente.

Por otro lado, en la disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto), en adelante RIRNR, se regula la “Solicitud de devolución por reinversión en vivienda habitual”, estableciendo lo siguiente:

“1. Podrá solicitarse la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida por un contribuyente residente en un Estado miembro de la Unión Europea o por un contribuyente residente en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, por la transmisión de la que ha sido su vivienda habitual en España en las condiciones que se establecen en esta disposición.

2. El contribuyente no residente en territorio español deberá presentar una solicitud ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual.

3. El contribuyente deberá aportar junto con la solicitud la documentación que acredite que la transmisión de la vivienda habitual en territorio español, y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual, han tenido lugar.

La Administración tributaria procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al contribuyente del exceso ingresado.

4. A efectos de aplicar lo señalado en esta disposición se tendrá en cuenta lo establecido en los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el modelo, así como la forma de presentación de dicha solicitud.”

Para poder disfrutar de esta exención, la norma no establece limitación alguna respecto al plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España.

Finalmente, conforme al apartado 3 de la disposición adicional séptima del TRLIRNR resultará de aplicación la retención del 3% del precio de venta por parte del adquirente.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.