

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC065477

DGT: 07-06-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1449/2017

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual. *La exención por reinversión en vivienda habitual no se circunscribe al territorio español.* Un contribuyente con residencia fiscal en España desde hace más de tres años se traslada a Estados Unidos y transmite su vivienda, adquirida en 1998. Con la totalidad del importe obtenido adquiere una nueva vivienda. En la medida en que no se exige entre las condiciones para la reinversión que la nueva vivienda se halle en territorio español, toda vez que se cumplan las condiciones del art. 41 Rgto IRPF, se podrá aplicar la exención por reinversión a la vivienda adquirida en Estados Unidos siempre que aquella se convierta en su vivienda habitual.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 41 y 41 bis.
RD 1776/2004 (Rgto IRNR), art. 14.
Código Civil, art. 5.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es residente fiscal en España. Hasta el 26 de abril de 2016, y durante más de tres años, ha residido, junto con sus tres hijos, en una vivienda ganancial ubicada en España. Su marido, de nacionalidad americana, se trasladó a Estados Unidos en el año 2012, debido a la crisis económica en España. Una vez establecido su marido en Estados Unidos, tras encontrar trabajo, la familia ha decidido trasladarse a residir a Estados Unidos.

Con motivo de dicho traslado (proyectado para finales de 2016), procedieron, el 26 de abril de 2016, a la venta de su vivienda en España (la referida vivienda ganancial que había sido adquirida en 1998). Con la totalidad del importe obtenido de esta venta, adquirieron, el 23 de junio de 2016, una nueva vivienda en Estados Unidos en la que residirán a partir de su traslado (finales 2016).

Su marido ha tributado, en su condición de no residente en España, por la ganancia obtenida en la venta de dicha vivienda.

Cuestión planteada:

Si, a la ganancia patrimonial obtenida por la consultante (residente fiscal en España en el año 2016) por dicha venta, le resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual.

Contestación:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

El artículo 66.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone que:

“8. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”

Habida cuenta de que la solicitud formulada, en relación con la posibilidad de que la ganancia obtenida (en la venta de la vivienda) por el marido de la consultante quede exenta por reinversión, ha sido presentada con posterioridad al plazo establecido para la presentación de la correspondiente autoliquidación (de conformidad con el artículo 14.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentan en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble (plazo de un mes que es el establecido para el ingreso de la retención), no resulta procedente su tramitación.

En relación con la ganancia patrimonial obtenida por la consultante (residente fiscal en España en el período impositivo 2016), la exención por reinversión en vivienda habitual está regulada 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, que establece lo siguiente:

“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.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

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

2. (...).

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 (...).

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual 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 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.”

Conforme con tal regulación, para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual (de reinvertir un importe inferior la exención será parcial); debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación.

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. La vivienda habitual del contribuyente se define en el artículo 41 bis del RIRPF, el cual, en sus apartados 1 y 2, 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 concurren 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.”

Además, para calificar la vivienda que se transmita como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF donde se establece lo siguiente:

“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.”

Respecto de la nueva vivienda habitual, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 41 del RIRPF, su adquisición jurídica ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual.

Los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha, de acuerdo con los artículos 5.1 del Código Civil y 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.

Por tanto, la ganancia patrimonial obtenida por la consultante, derivada de la transmisión de su vivienda habitual en el período impositivo 2016 (en el que tiene la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), al no exigir el Reglamento del Impuesto, entre las condiciones de reinversión, la ubicación de la vivienda en territorio español, cabe concluir que, toda vez que se cumplan las condiciones del artículo 41 del RIRPF, a dicha ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual le resultará de aplicación la exención por la reinversión del importe obtenido en una nueva vivienda situada en Estados Unidos, la cual, según se manifiesta, pasará a ser su nueva vivienda habitual, ocupándola a partir de finales de 2016.

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.