

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC085821

DGT: 11-05-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1254/2023

SUMARIO:

IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual. *Circunstancias que no necesariamente exigen el cambio de domicilio. Ruptura de la pareja de hecho.* De acuerdo con el art. 41 bis RD 439/2007 (Rgto. IRPF), la vivienda tiene carácter de habitual cuando, a pesar de no transcurrir el plazo de tres años, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Aunque el hecho de que concurra una de las circunstancias no es determinante por sí solo, ni supone sin más, una excepción al plazo de residencia efectiva, teniendo el contribuyente que probar que debía cambiar de domicilio. En este caso, la contribuyente, tras residir cerca de año y medio en la vivienda adquirida en proindiviso con su entonces pareja, ambos acuerdan poner fin a la relación procediendo la contribuyente a la venta de su parte para, con el dinero obtenido, reinvertir en una nueva vivienda de su exclusiva propiedad. Pero la necesidad del cambio de residencia por una ruptura sentimental de una pareja, no se incluye específicamente en la normativa del impuesto entre las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio y sin poderse incluir dentro de la expresión «u otras análogas». Con lo cual, 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 y poder aplicar la exención.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 41 y 41 bis.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante adquirió el 11/08/2020 una vivienda al 50% junto con su entonces pareja sentimental, vivienda que fue utilizada como residencia habitual. Tras su ruptura ha vendido su parte el 04/01/2022 reinvertiendo la totalidad del importe obtenido en su actual vivienda habitual.

Cuestión planteada:

Si resulta de aplicación la exención por reinversión.

Contestación:

La exención por reinversión en vivienda habitual viene regulada en el artículo 38.1 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) 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. Este último precepto 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.

(...).

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

(...)."

El concepto de vivienda habitual a efectos de la exención de la ganancia patrimonial generada en su transmisión se regula, a partir del ejercicio fiscal de 2013, en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF,

y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, 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. (...).

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.”

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 abstraerse, 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”: dícese 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 excepcional 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 la consultante manifiesta que, tras residir cerca de año y medio en la vivienda adquirida pro indiviso por la entonces pareja, ambos acuerdan poner fin a la relación procediendo la consultante a la venta de su parte para, con el dinero obtenido, reinvertir en una nueva vivienda de su exclusiva propiedad. Respecto a argumentar la necesidad del cambio de residencia por una ruptura sentimental de una pareja, cabe señalar que la normativa del Impuesto no incluye específicamente, entre las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio este supuesto. 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 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, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que esta última 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 la 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, la ganancia patrimonial generada en su transmisión 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.

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