

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia de 19 de junio de 2025**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Recurso n.º 606/2021**

**SUMARIO:**

**IRNR. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual.** La razón de la liquidación provisional es que la recurrente no había declarado la ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble, puesto que el transmitido no ha sido la vivienda habitual del contribuyente en los dos años anteriores a la fecha de la transmisión (23/3/2018), ya que desde el ejercicio 2015 dejó de residir en España, pasando a ser su domicilio en Amsterdam (Holanda), como queda probado en la documentación aportada por la contribuyente y la que consta en la base de datos de la oficina de la AEAT. La cuestión controvertida consiste en determinar si se cumple el requisito de que dentro de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión la edificación enajenada, que constituía su vivienda habitual en España, ésta era o no su vivienda habitual, porque esta es una condición impuesta por la norma, de manera meridianamente clara que no precisa interpretación alguna. Es el concepto de vivienda habitual y las condiciones normativas para ser considerada como tal, la que determina la posibilidad de la exención de la ganancia patrimonial por la reinversión y no el tiempo transcurrido desde que dejó de tener su residencia fiscal en España. La resolución recurrida concluye que en el plazo reglamentariamente establecido (dos años anteriores a la enajenación) no constituyó la vivienda habitual por referencia a que desde el año 2015 dejó de tener su residencia en España y la estableció en Holanda. Lo cierto es que la recurrente en ningún momento ha acreditado esta condición normativa y a ella le incumbía, y no hay duda de que para tener derecho a la exención debió probar que el inmueble enajenado era su vivienda habitual, en las condiciones reglamentariamente establecidas, lo que, por otra parte, ni ha discutido. Resulta aplicable el art. 41.bis.3 Rgto IRPF, careciendo de fundamento alguno la consideración de que la norma del IRNR no establece esta condición.

**AUDIENCIA NACIONAL**

**SENTENCIA**

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso: 0000606/2021**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 08351/2021**

**Demandante: Pedro Miguel**

**Procurador: SRA. RODRÍGUEZ DE CASTRO**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

**S E N T E N C I A N.º:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a diecinueve de junio de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 606/2021, promovido por la Procuradora Sra.

Síguenos en...



Rodríguez de Castro, en nombre y representación de Pedro Miguel, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22/2/2021, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas nº. NUM000 y NUM001, interpuestas contra la liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al ejercicio 2018, y la sanción anudada a la misma. Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 22/2/2021, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas nº. NUM000 y NUM001, interpuestas contra la liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al ejercicio 2018, y la sanción anudada a la misma.

**SEGUNDO.**-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 19/4/2021 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**TERCERO.**-Evacuando el traslado conferido, la Procurador Sra. Rodríguez de Castro presentó escrito de demanda el 12/7/2021, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que, estimando el recurso interpuesto, anule la resolución recurrida.

**CUARTO.**-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 6/10/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

**QUINTO.**-No habiéndose recibido el pleito a prueba, conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el día 21/5/2025 en que ha tenido lugar. Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del recurso y antecedentes de hecho relevantes. Cuestiones litigiosas que plantea la demanda.**

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 22/2/2021, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas nº. NUM000 y NUM001, interpuestas contra la liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al ejercicio 2018, y la sanción anudada a la misma.

La razón de la liquidación provisional es que la recurrente no había declarado la ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble, puesto que el transmitido no ha sido la vivienda habitual del contribuyente (la recurrente) en los dos años anteriores a la fecha de la transmisión (23/3/2018), ya que desde el ejercicio 2015 dejó de residir en España, pasando a ser su domicilio en Amsterdam (Holanda), como queda probado en la documentación aportada por la contribuyente y la que consta en la base de datos de la oficina de la AEAT.

##### **SEGUNDO.- Sobre la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión del inmueble.**

2. Esta exención se regula en la disposición adicional séptima 1 y 2 del RD Legislativo 5/2024, de 5/3, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (TRLIRNR), según el cual 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; a efectos de aplicar

Síguenos en...



lo señalado en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28/11, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); por su parte, el artículo 38(mencionado) establece que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen, condiciones que se especifican en el artículo 41.bis.3 del Reglamento del IRPF, según el cual a los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del Impuesto (es el caso que resolvemos), 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 la transmisión.

3.La cuestión controvertida consiste en determinar si se cumple o no este último requisito, esto es, si dentro de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión la edificación enajenada, que constituía su vivienda habitual en España, ésta era o no su vivienda habitual, porque esta es una condición impuesta por la norma, de manera meridianamente clara que no precisa interpretación alguna.

4.Por tanto, es el concepto de vivienda habitual y las condiciones normativas para ser considerada como tal, la que determina la posibilidad de la exención de la ganancia patrimonial por la reinversión y no el tiempo transcurrido desde que dejó de tener su residencia fiscal en España

5.La demanda aduce que el texto de la Ley del IRNR no establece ninguna limitación sobre el plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España; en segundo lugar, se apoya en la consulta vinculante de la DGT NUM002.

6.Ciertamente, la resolución recurrida concluye que en el plazo reglamentariamente establecido (dos años anteriores a la enajenación) no constituyó la vivienda habitual por referencia a que desde el año 2015 dejó de tener su residencia en España y la estableció en Holanda, y probablemente por esa razón la recurrente puede entender que era aplicable a su caso la mencionada consulta vinculante.

Lo cierto es que la recurrente en ningún momento ha acreditado esta condición normativa y a ella le incumbía, y no hay duda de que para tener derecho a la exención debió probar que el inmueble enajenado era su vivienda habitual, en las condiciones reglamentariamente establecidas, lo que, por otra parte, ni ha discutido.

7.No merece mayor explicación que el artículo 41.bis.3 del Reglamento de la LIRPF es aplicable, por expresa remisión del artículo 38 LIRPF, al que se refiere, también expresamente, la disposición adicional séptima aludida, careciendo de fundamento alguno la consideración de que la norma del IRNR no establece esta condición.

8.En fin, la consulta vinculante en la que se escuda la demanda no resuelve la cuestión, sino que se refiere a la pérdida de la residencia fiscal en España, y por tanto, ni es aplicable al caso controvertido, que sólo se refiere a las condiciones para ser considerada vivienda habitual, ni, por ende, puede dar soporte a los restantes argumentos de la demanda, doctrina de los actos propios, etc.

Se desestima.

### **TERCERO. Sobre la sanción.**

9. Esta conducta fue sancionada de acuerdo con el artículo 191 LGT, frente a la cual la demanda despliega la impugnación rechazando que concurra el elemento subjetivo, la culpabilidad, por falta de motivación de ella, y por interpretación razonable de la norma.

10. Ya hemos avanzado que la consulta vinculante no es aplicable al caso porque no se refiere a la misma situación, esto es a las condiciones para constituir la vivienda habitual, sino que se planteó si había un plazo para la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial desde que dejó de ser residente en España; y lo cierto es que la contestación a la consulta, tras referirse a todas las normas que regulan la exención, también el artículo 41.bis.3 del Reglamento (citado), respondió que 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, lo que pudo ocasionar la confusión a la recurrente, al interpretar razonablemente que con ello quedaba amparada su situación, porque, en esto tiene razón, difícilmente puede darse un supuesto en que una residente deje de serlo y mantenga su vivienda habitual en España.

Por esta razón, puede considerarse que esta amparada por una interpretación razonable de la norma, que excluye la culpabilidad, lo que ha de conducir a la anulación de la sanción.

Síguenos en...

Se estima y se anula la sanción.

**CUARTO.-Costas.**

En cuanto a las costas, de acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, estimándose parcialmente la pretensión de la demanda, no procede hacer expresa condena en costas.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

**FALLAMOS**

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo nº 606/2021, promovido por la Procuradora Sra. Rodríguez de Castro, en nombre y representación de Pedro Miguel, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22/2/2021, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas nº. NUM000 y NUM001, interpuestas contra la liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al ejercicio 2018, y la sanción anudada a la misma, anulando la sanción impuesta, por no ser ajustada a derecho, y confirmando la liquidación, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

**PUBLICACIÓN.-**La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

