

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 27-02-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0446/2026

SUMARIO:

IRPF. Régimen especiales. Trabajadores desplazados. *Dos empleos -a jornada completa y parcial-, dos pagadores.* Un contribuyente alemán desplazado a España pretende compatibilizar el empleo que motivó su traslado con un segundo trabajo a tiempo parcial para otra empresa española y quiere mantener el régimen especial únicamente respecto del primer empleo y tributar por el régimen general del IRPF por el resto de rendimientos. En primer lugar, que no es posible una tributación mixta dentro de un mismo período impositivo, de manera que el contribuyente debe tributar íntegramente bien por el régimen especial, presentando el modelo 151, o bien por el régimen ordinario del IRPF, mediante el modelo 100. El hecho de percibir rendimientos del trabajo de dos pagadores distintos no constituye causa de exclusión del régimen especial ni impide continuar aplicándolo, salvo que se tratase de la relación laboral especial de deportistas profesionales, expresamente excluida. En consecuencia, el contribuyente podrá mantener el régimen especial y tributar bajo este sistema por la totalidad de sus rendimientos laborales, incluidos los obtenidos del segundo empleo. Además, se recuerda que, bajo este régimen, los rendimientos del trabajo están sujetos con carácter general a una retención fija del 24%, elevándose al 47% únicamente sobre el exceso de 600.000 euros satisfecho por un mismo pagador, límite que debe analizarse individualmente respecto de cada empresa pagadora y no sobre la suma total de ingresos del contribuyente.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante señala que ha residido en un piso de su propiedad desde junio de 2023 hasta septiembre de 2024, fecha esta en la que se trasladó a residir en arrendamiento a otra vivienda más cercana a su lugar de trabajo, concretamente señala que este su inmueble en propiedad se encuentra a 45 kilómetros de su centro de trabajo. Plantea vender esta vivienda y reinvertir lo obtenido en una nueva vivienda habitual más cercana al lugar de trabajo.

Cuestión planteada:

Si puede considerarse dicha circunstancia como necesaria para justificar el cambio de domicilio y aplicar así la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 38 de la LIRPF.

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.

(...).

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 o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta 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

Síguenos en...



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 declaración-liquidación 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."

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.1 del RIRPF, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión, como "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."

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".

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; debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación.

En este sentido, en los supuestos de entregas de cantidades al promotor se entiende producida la adquisición de la vivienda cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida.

Por tanto, tanto la Ley (disposición adicional vigésima tercera), como el Reglamento (artículo 41 bis) prevén determinadas situaciones en las que, a pesar de no cumplir los plazos requeridos, la vivienda no pierde la consideración de habitual, a los efectos previstos en el artículo 38 de la Ley.

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

Síguenos en...



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 exigen el cambio de domicilio.

En el presente supuesto la consultante tiene intención de vender una vivienda de su propiedad en la cual ha residido por un plazo inferior a tres años y pregunta si la lejanía al lugar de trabajo puede considerarse circunstancia que necesariamente implica el cambio de domicilio permitiéndole así aplicar la exención por reinversión.

En este sentido, mencionar que la lejanía al lugar de trabajo, y más en el caso consultado en el que apenas existen 45 kilómetros de desplazamiento, no es una circunstancia contemplada específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio, así se ha dispuesto reiteradamente en distintas consultas (entre otras, la 2607/07, de 4 de diciembre de 2007, la V0186/08, de 4 de febrero, la V1228/08, de 12 de junio de 2008 o la V1894-08 de 23 de octubre de 2008) en las que se ha considerado que la distancia al lugar de trabajo, en casos como los derivados de un cambio de trabajo, tampoco conllevan necesariamente la exigencia del cambio de domicilio, lo que va a depender, entre otras circunstancias, de la distancia geográfica o de la complejidad que la nueva situación conlleva. Esto nos lleva a entender que, en principio, el cambio es una decisión voluntaria de la consultante y la mencionada vivienda no habría alcanzado la consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella.

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 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, 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.

Finalmente, en relación con las obligaciones tributarias ante la AEAT, de acuerdo con el artículo 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, de 18 de diciembre) corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas de los impuestos correspondientes.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

