

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 01-04-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0602/2025

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual.** *Circunstancias que no necesariamente exigen el cambio de domicilio. Teletrabajo.* El contribuyente vende su vivienda habitual -en la que ha residido más de tres años- y reinvierte el importe total en una nueva vivienda ubicada en otra comunidad autónoma, porque pretende cambiar de vivienda desde que se le ha concedido la posibilidad de teletrabajar. Esta reinversión pretende acogerse a la exención del art. 38 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Para que la reinversión esté exenta la vivienda transmitida y la adquirida deben ser consideradas viviendas habituales. Una vivienda podrá ser considerada habitual aunque no se cumpla el plazo de tres años si concurren circunstancias justificadas como traslado laboral, separación matrimonial, obtención de empleo y otras análogas que exijan "necesariamente" el cambio de domicilio. Si se justifica la necesidad del traslado se mantiene la consideración de vivienda habitual, no se pierde la exención por reinversión y no procede regularización fiscal. Si no se justifica, se pierde la exención y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria correspondiente al ejercicio en el que se generó la ganancia patrimonial, con inclusión de intereses de demora.

*Alquiler vacacional.* El contribuyente se plantea destinar su actual vivienda habitual al alquiler vacacional mediante plataformas como Airbnb o Booking. Para que un inmueble mantenga la consideración de vivienda habitual, debe seguir siendo residencia efectiva y permanente del contribuyente y utilizado con carácter exclusivo como domicilio personal. El alquiler vacacional, por su naturaleza temporal y su afectación a terceras personas, interrumpe el uso continuado y permanente, lo que provoca la pérdida automática de la consideración de vivienda habitual, con las consecuencias fiscales que ello conlleva.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante plantea dos situaciones:

1) La empresa en la cual se encuentra trabajando le ofrece la posibilidad de teletrabajar todos los días de la semana (firmaría un contrato revisable anualmente) permitiéndole trabajar desde cualquier lugar de España. Vendería su vivienda habitual (en la cual ha residido por más de tres años según señala) y reinvertiría todo lo obtenido en otra nueva vivienda en su nueva ubicación, aplicando la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF. Antes de llevar allí tres años, se puede dar la posibilidad de que su empresa le cambie las condiciones laborales dentro de una de las revisiones anuales del contrato, teniendo que abandonar la nueva vivienda. (Ir a cuestión planteada 1)

2) Destinar su actual vivienda habitual al alquiler vacacional a través de plataformas tipo Booking o Airbnb. (Ir a cuestión planteada 2)

**Cuestión planteada:**

1. Si esta circunstancia afectaría a la exención por reinversión aplicada por la venta de su anterior vivienda habitual.
2. Si en tal caso su vivienda mantiene la consideración de habitual.

**Contestación:**

En relación con la primera de las cuestiones planteadas por el consultante y respecto de la situación enumerada como 1), cabe señalar lo siguiente:

La exención por reinversión en vivienda habitual se establece en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, desarrollándose en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), en adelante RIRPF.

El artículo 41.1 del Reglamento del Impuesto, dispone:

Síguenos en...



“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 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 aquella.

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.

El artículo 41 bis, en desarrollo de la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, regula el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, el cual dispone:

Síguenos en...



“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 concurran 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.

(...)

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. (...).”

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 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.

Síguenos en...



En este supuesto, el consultante se plantea la situación siguiente: una vez firmado un contrato laboral con su empresa en el cual se le permita teletrabajar a tiempo completo desde cualquier parte de España, vendería la que ha alcanzado la consideración de vivienda habitual y se trasladaría a residir a una Comunidad Autónoma diferente de la sede social empresarial, donde compraría una nueva vivienda aplicándose la exención por reinversión a la ganancia patrimonial generada en la anterior transmisión. En una de las revisiones anuales del contrato, cabe la posibilidad de que le modifiquen la modalidad de teletrabajo y por ello, antes de llevar residiendo en la nueva vivienda tres años, tener que abandonarla para trasladarse a un lugar cercano a su sede de trabajo, preguntándose si esta circunstancia puede entenderse como necesaria a efectos de incumplir el plazo de tres años que exige la normativa para considerar la nueva vivienda como habitual.

En este sentido, cabe señalar que el traslado laboral es una de las circunstancias contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que pudieran exigir necesariamente el cambio de domicilio, sin que dicho cambio pueda implicar en todos los supuestos la exigencia de llevarlo a término. Para valorar la necesidad del cambio habrá que considerar, entre otras, cuando se ha producido el cambio de trabajo, debiendo ser una circunstancia sobrevenida, es decir, darse residiendo en su actual vivienda.

No obstante, la acreditación de la necesidad del cambio de domicilio por una modificación sustancial en las condiciones laborales es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, ni tampoco 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 el 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.

De entenderse circunstancia necesaria, el hecho de abandonar la vivienda adquirida antes de haber residido en ella por un plazo continuado de, al menos, tres años, no conllevaría la pérdida de su consideración de vivienda habitual; por lo que mantendría el derecho a la exención ya aplicada por la vivienda enajenada con anterioridad, sin que deba proceder a la regularización de su situación.

De no entenderse circunstancia necesaria, se producirá incumplimiento de las condiciones exigidas que determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente por la venta de su anterior vivienda habitual. 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".

Por tanto, el incumplimiento de las condiciones exigidas —en este caso el plazo de tres años de residencia— comportaría presentar en su momento una autoliquidación complementaria del período impositivo en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, autoliquidación que incorporará la ganancia patrimonial no exenta y los intereses de demora, aplicados sobre la cuota a ingresar, al tipo o tipos vigentes durante el tiempo transcurrido desde la finalización del plazo de presentación de declaración del período impositivo correspondiente hasta la fecha de la regularización. La referida autoliquidación complementaria 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.

Por lo que respecta a la segunda de las cuestiones planteadas y en referencia a la situación descrita 2), cabe señalar que la vivienda habitual se configura, como ya se ha señalado, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada durante, al menos, tres años. Esta residencia continuada supone una utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales.

Todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente por cumplir los requisitos reglamentarios anteriormente mencionados, la mantendrá en tanto continúe constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos, residencia habitual y pleno dominio, respecto del mismo.

Por lo tanto, el hecho de destinar la vivienda al alquiler vacacional excluiría la consideración de la misma como habitual para el consultante, al incumplir las exigencias anteriormente mencionadas de residencia continuada y carácter permanente.

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...

