



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02968/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **27/01/2026**

Asunto:

IRPF. Ganancia patrimonial. Exención por reinversión en vivienda habitual. Transmisión de la vivienda transcurridos más de dos años desde el cese de la ocupación efectiva. Traslado por motivos laborales.

Criterio:

No resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual cuando el inmueble se ha transmitido transcurridos más de dos años desde el cese de la ocupación efectiva, siendo el traslado de domicilio motivado por razones laborales. No se considera aplicable el criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de mayo de 2023 (recurso de casación 7851/2021), pues el tribunal Supremo únicamente menciona en dicho criterio situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva.

Criterio reiterado en resolución TEAC de 7 de abril de 2026 (RG 7402-2022).

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

38

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

41

41.bis.3

Conceptos:

Exenciones

Ganancias y pérdidas patrimoniales/Incrementos y disminuciones de patrimonio

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Reinversión

Vivienda habitual

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 27 de enero de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-02968-2022-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: Dmv - ...

INTERESADO: Cpr - ...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 08-04-2022 ha tenido entrada en este Tribunal Económico-Administrativo (TEAC) la presente reclamación tramitada con RG 00-02968-2022, interpuesta en fecha 28-03-2022, contra la resolución del recurso de reposición por la que se confirma la liquidación provisional referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), modelo 210, ejercicio 2020, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT).

SEGUNDO.- En fecha 05-03-2021, el ahora reclamante, residente en PAÍS_UE_1, presentó declaración por el IRNR, modelo 210, fecha de devengo DD-11-2020, declarando la transmisión de un inmueble sito en MUNICIPIO_1 cuya titularidad compartía con su cónyuge.

En el citado modelo 210 consignó una ganancia patrimonial por importe de 50.938,31 euros, derivada de la transmisión del citado inmueble, declarando un valor de transmisión de 202.475,66 euros (precio de enajenación de 210.000,00 euros menos gastos asociados). Asimismo, consignó como fecha de adquisición el día ...-2002 y como valor de adquisición 151.537,35 euros. Sin embargo, no sujetó a tributación dicha ganancia por cuanto entendió que la misma se encontraba exenta por reinversión en vivienda habitual. En consecuencia, la devolución solicitada, coincidente con la retención practicada del 3% sobre el precio de transmisión, ascendió a 6.300,00 euros.

TERCERO.- Con fecha 28-04-2021, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT), mediante la notificación de requerimiento, inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRNR por incidencias detectadas en la declaración de la transmisión del inmueble.

Recogiendo el resultado de las actuaciones de comprobación limitada, en fecha 26-10-2021 se notificó liquidación provisional por el IRNR de la que resultó una cuota a pagar que ascendió a 4.172,76 euros y unos intereses de demora de 87,46 euros.

En dicha liquidación, además de modificar el valor de transmisión declarado que quedó fijado en 206.657,16 euros (precio de transmisión de 210.000,00 euros menos gastos asociados justificados), se consideró que la ganancia patrimonial resultante, de importe 55.119,81 euros (206.657,16 euros – 151.537,35 euros), no cumplía los requisitos exigidos para acogerse a la exención pretendida. En consecuencia, aplicando sobre la ganancia patrimonial comprobada el tipo impositivo del 19% y descontando la retención practicada (3% sobre el precio de transmisión, esto es 6.300,00 euros) resultó una cuota a ingresar por importe de 4.172,76 euros.

Disconforme con la liquidación provisional, el interesado interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución de fecha 23-02-2022

CUARTO.- A su vez, disconforme también con la resolución del recurso de reposición que le fue notificada en fecha 03-03-2022, el obligado tributario interpuso frente a la misma la presente reclamación tramitada con RG 00-02968-2022, mediante escrito en que planteó cuantas cuestiones entendió convenían a su derecho

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a Derecho de la resolución de recurso de reposición dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

TERCERO.- Según hemos expuesto en los Antecedentes, el reclamante, con residencia fiscal en PAÍS_UE_1, presentó modelo 210 declarando la transmisión del inmueble con referencia catastral número REF. CATASTRAL_1 sito en Calle (...), en MUNICIPIO_1. En el citado modelo, no se sujetó a tributación la ganancia patrimonial obtenida en la venta de la vivienda por considerarse que la misma reunía los requisitos para acogerse a la exención por reinversión.

A raíz de dicha presentación, la ONGT inició un procedimiento de comprobación limitada que finalizó mediante liquidación provisional en la que, por una parte se modificó el valor de transmisión, y, por otra, se negó el acogimiento de la ganancia patrimonial resultante a la exención pretendida, señalando que el inmueble transmitido no había tenido la condición de vivienda habitual en ningún momento dentro del plazo de los dos años anteriores a la venta.

Para resolver el debate hemos de partir de lo establecido en el artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, LIRNR, que indica en su apartado 1 que: *"constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente"*.

El artículo 13.1 del TRLIRNR recoge que: *"se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (i) Las ganancias patrimoniales...; 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos..."*

beneficios relativos a estos...

Por su parte, el artículo 24.4 del TRLIRNR, remite, para el cálculo de las ganancias de patrimonio, a la Ley del IRPF. A estos efectos, según el artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: "a) *En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales*".

Llegados a este punto, interesa precisar que, si bien la oficina gestora modificó el valor de transmisión declarado, aceptando únicamente la minoración del precio de venta en los gastos justificados, nada opuso el declarante al respecto en el curso del procedimiento de comprobación ni tampoco lo hace ahora en la presente reclamación. Asimismo, debe señalarse que el valor de adquisición declarado no ha sido modificado en la regularización practicada. Por lo tanto, no existe discrepancia entre las partes en cuanto a la cuantificación de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble (55.119,81 euros), quedando ceñida la controversia a la determinación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

En efecto, mediante reforma legal de 2014 con entrada en vigor a partir de 01-01-2015, para favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de los Estados de la Unión Europea, o que sean miembros del Espacio Económico Europeo, se introdujo en la LIRNR la Disposición Adicional Séptima (añadida por artículo segundo. Trece de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre) que dispone:

Disposición adicional séptima. Exención por reinversión en vivienda habitual

1. *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. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.*
2. *A efectos de aplicar lo señalado en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido 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, y normativa de desarrollo.*
3. *También resultarán de aplicación la obligación de retención prevista en el apartado 2 del artículo 25 así como la de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria correspondiente, prevista en el apartado 1 del artículo 28 de este texto refundido. No obstante lo anterior, cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la mencionada declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.*
4. *Lo previsto en esta disposición se aplicará igualmente a los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*
5. *Las condiciones para solicitar la devolución que, en su caso, resulte procedente, se determinarán reglamentariamente.*

Esto es, se extiende al contribuyente no residente el beneficio de la reinversión, de manera que se excluye de gravamen la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Asimismo, los requisitos para que resulte de aplicación esta disposición se alinean con los establecidos para el contribuyente residente en las normas reguladoras del IRPF, en particular, los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 20 de febrero (BOE de 31 de marzo de 2007), RIRPF.

De conformidad 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 sería parcial); debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación. Además, 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.

A este respecto, el concepto de vivienda habitual se define en el artículo 41 bis del RIRPF, que 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.

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."

Según la documentación que obra en el expediente que ahora nos ocupa, el obligado tributario y su cónyuge adquirieron una vivienda habitual en PAÍS UE 1 en fecha 30-07-2020 con un precio de adquisición de 321.000.00 euros. Además.

en fecha DD-11-2020 transmitieron la que había sido su vivienda habitual en España por un precio de 210.000,00 euros, generándose una ganancia patrimonial que entienden exenta por cuanto, dos años antes de la transmisión, consideran que el citado inmueble tenía la consideración de vivienda habitual.

Por su parte, la oficina gestora no admite la exención ya que no considera acreditado fehacientemente que, a fecha DD-11-2018, la residencia transmitida constituyese su vivienda habitual.

Con ello, los términos del debate se limitan a dilucidar si la vivienda transmitida había tenido, hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión (41.bis.3 RIRPF), la consideración de habitual.

Precisamente en cuanto a la fijación de esta fecha, el reclamante formula una alegación en su escrito, recordando que, para computar los dos años anteriores a la transmisión debe tenerse en cuenta el estado de alarma decretado por la Covid-19, de forma que la fecha de referencia a la que debe analizarse si el inmueble tenía la consideración de vivienda habitual debía ser la de 20-08-2018, en vez de DD-11-2018. En esta misma línea, amparándose en las limitaciones de movilidad impuestas por el estado de alarma, también explica que las gestiones de venta de la vivienda se vieron interrumpidas forzosamente, lo que retrasó la transmisión (a estos efectos, en el curso del procedimiento, aportó conversaciones de Whatsapp del chat mantenido con la inmobiliaria, que evidencian la imposibilidad de realizar visitas a la vivienda y otras gestiones necesarias para poder llevar a cabo la operación).

La Disposición Adicional Novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19 (BOE de 1 de abril) señala:

"Novena. Aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos. [Documentación]

1. El período comprendido desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos.

2. Desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de mayo de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.

En el caso de plazos de prescripción, la suspensión del párrafo anterior solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalicen antes del día 1 de julio de 2021.

3. Lo previsto en los apartados anteriores será de aplicación a los procedimientos, actuaciones y trámites que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del Ministerio de Hacienda, o por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, así como, en el caso de estas últimas, a los que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

4. Lo previsto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, para las deudas tributarias, resultará de aplicación a los demás recursos de naturaleza pública, excepto a los recursos de la Seguridad Social."

El referido artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, dedicado a la suspensión de plazos en el ámbito tributario:

"1. Los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y los plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020.

Adicionalmente, en el seno del procedimiento administrativo de apremio, no se procederá a la ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de abril de 2020.

2. Los plazos previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, así como los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, además del establecido para atender los requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de información o actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida se extienden hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación.

3. Si el obligado tributario, no obstante la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

En las subastas celebradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado, afectadas por lo establecido en los apartados 1 y 2 del presente artículo, el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos.

También tendrán derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, cuando así lo soliciten, los licitadores y los adjudicatarios de las subastas en las que haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta a la entrada en vigor del presente real decreto-ley. En este caso, no será de aplicación la pérdida del depósito regulada en el artículo 104.bis letra f) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de las especialidades previstas por la normativa aduanera en materia de plazos para formular alegaciones y atender requerimientos.

5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no

5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

6. El período a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad.

7. A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de abril de 2020.

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento. [Documentación]

8. Los plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información formulados por la Dirección General del Catastro que se encuentren en plazo de contestación a la entrada en vigor de este real decreto-ley se amplían hasta el 30 de abril de 2020.

Los actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida por la Dirección General del Catastro tendrán de plazo para ser atendidos hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso este resultará de aplicación.

Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

El período comprendido desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos iniciados de oficio, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles."

A su vez, la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22 de abril), establece que "las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID- 19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020".

Expuesta la normativa, se desprende que, a diferencia de lo que interpreta el reclamante, en ningún caso las disposiciones transcritas hacen referencia a que se deba paralizar el cómputo del plazo previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de una antigua vivienda habitual. Por lo tanto, no estando prevista la interrupción de dicho plazo, hemos de declarar que para dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 41.bis.3 LIRPF, la vivienda transmitida debió tener la consideración de habitual por lo menos hasta dos años antes de su transmisión, esto es, hasta DD-11-2018, confirmándose en este punto el criterio de la oficina gestora.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de entender que el plazo también se podría interrumpir por las dificultades para realizar las gestiones de venta, a causa de las limitaciones impuestas por el estado de alarma, este TEAC comparte plenamente el razonamiento contenido en la resolución del recurso de reposición que, para dar respuesta a esta misma cuestión, señala:

<...en referencia con la alegación relacionada con la limitación de movilidad y los impedimentos que la misma supuso para la gestión y consumación de la transmisión, señala esta parte que las circunstancias de cualquier índole que motiven el retraso de una operación, en este caso de transmisión del inmueble, no implican que deba considerarse a efectos administrativos o fiscales la fecha en que se pone de manifiesto la intención de las partes de llevarla a cabo.

No existe un documento formalizado que, en términos del artículo 105 de la LGT, haya de considerarse como prueba fehaciente de la realización de una transmisión que hubiera sido impedida finalizar como consecuencia de las medidas excepcionales relacionadas con la gestión de la situación Covid-19 por parte de los gobiernos, sino que se acredita una mera intencionalidad y disposición a la venta, que no puede ser admitida como justificante a efectos de fecha de transmisión.>

En definitiva, de todo lo expuesto, resulta confirmado el criterio de la oficina gestora, centrando la controversia en dilucidar si la vivienda transmitida, hasta al menos hasta el día DD-11-2018, había estado habitada de manera efectiva y permanente.

CUARTO.- De acuerdo con lo detallado en el anterior Fundamento, procede a continuación determinar si el obligado tributario tuvo su residencia habitual en la vivienda de MUNICIPIO_1 hasta al menos DD-11-2018.

En este punto, con carácter previo a cualquier análisis, conviene recordar las reglas de distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario que se reflejan en el artículo 105.1 LGT ("*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*"), de forma que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario los aspectos determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Por lo tanto, en el presente expediente en el que el ahora reclamante pretende la aplicación de una exención, le incumbe plenamente la acreditación de que se cumplen todos los requisitos para acceder a tal beneficio fiscal.

Además, la regla general expuesta ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (Sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Esta doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (LEC), que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio". Por todo lo expuesto, en el

presente expediente, no cabe duda de que es el obligado tributario quien presenta una mayor proximidad a los documentos, siendo además palmaria la disponibilidad y facilidad probatoria de que dispone, en cuanto perfecto conocedor de las operaciones en que ha intervenido; en definitiva, es a él a quien corresponde la carga probatoria para la aportación de los documentos que prueben su pretensión, máxime además cuando invoca la aplicación de un supuesto de exención de rentas para justificar la ausencia de tributación.

Por otra parte, como hemos señalado, la legislación española considera que es vivienda habitual aquella en la que el contribuyente tenga su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años, durante los que la vivienda debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente.

Según contrato de trabajo de fecha 14-04-2017, el obligado tributario trasladó su domicilio a PAÍS_UE_1 por motivos laborales; esto es, su nuevo empleo exigía un cambio de domicilio que evidencia la imposibilidad de haber continuado habitando de manera efectiva y permanente la residencia de MUNICIPIO_1 que, hasta entonces, había constituido su vivienda habitual. Asimismo, consta en documentación del expediente contrato de alquiler de vivienda en CIUDAD_UE_1, suscrito junto a su cónyuge abril de 2018, que en una de sus cláusulas determina que el contrato entraba en vigor el 15 de mayo de 2018. Y, por último, está en posesión de carnet expedido por las autoridades PAÍS_UE_1 desde 01-08-2017.

Ante la contundencia de estas circunstancias, a lo largo del procedimiento, las alegaciones formuladas se centraron en argumentar que su cónyuge y sus dos hijas habían continuado residiendo en España durante el año 2018, tratando con ello de, por una parte atraer la residencia del padre y esposo en atención a que en MUNICIPIO_1 se encontraba su centro de intereses vitales, y por otra, de determinar que la residencia de la esposa (titular al 50% de la vivienda vendida) había estado en España durante todo el 2018.

A tales fines, obran en el expediente una serie de documentación con la que se pretende acreditar la vivienda habitual en España hasta noviembre de 2018 de la esposa e hijas: certificados de empadronamiento, de escolarización de las hijas en el curso 2017/2018, de alta de la esposa (PROFESIÓN_1) en el censo de Actividades Económicas de la AEAT correspondiente al ejercicio 2018, modelo 130 correspondiente al 4T-2018 en el ejercicio de su actividad, facturas de alquiler de local comercial de los meses de octubre y noviembre, donde ejercía la actividad de PROFESIÓN_1 así como facturas recibidas por servicios ... profesionales, declaración (modelo 100) por IRPF ejercicio 2018 y certificado de consumos eléctricos de la vivienda habitual.

Del análisis de la documentación referenciada, debe precisarse que el hecho de que la esposa e hijas aún continuasen empadronadas en 2018 en la que había sido su vivienda habitual, en absoluto acredita que la misma se continuase utilizando de manera efectiva y permanente a la fecha de DD-11-2018. El empadronamiento es un dato administrativo que no necesariamente se corresponde con el lugar en el que una persona tiene su vivienda habitual, de modo y manera que frente a ese dato, deben valorarse el resto de los elementos probatorios de los que se dispongan. Es más, la escolarización en España durante el curso 2017/2018 (que finaliza en junio de 2018, y no del curso 2018/2019 (que comienza en septiembre de 2018) apunta indiscutiblemente a la conclusión de que la obligada tributaria y sus hijas esperaron a la finalización del curso escolar para trasladarse y reunirse con el obligado tributario, de forma que previsiblemente dejarían de residir de manera permanente en MUNICIPIO_1 en julio de 2018, con independencia de que continuaran regresando en periodos vacacionales.

En cuanto a los documentos relacionados con la actividad profesional de la esposa (facturas de alquiler del local donde ejercía la actividad y declaraciones tributarias del cuarto trimestre de 2018), su contenido tampoco acredita permanencia habitual en la vivienda de MUNICIPIO_1, sino que más bien sugiere la realización lógica de los trámites precisos para finalizar una actividad que hasta entonces, había estado ejerciendo. De hecho, es indicativo que las facturas que aporta son de servicios ... recibidos, pero ninguna emitida por actos realizados por ella en su condición de profesional. Por otra parte, interesa recordar, en cuanto a la presentación del modelo 100 de 2018, que la presentación de la declaración por IRPF es obligatoria en cuanto se permanece en España más de 183 días en el año natural, por lo tanto, no es incompatible con el hecho de que en fecha DD-11-2018 ya residiese de manera habitual en PAÍS_UE_1.

Asimismo, el hecho de que la vivienda de MUNICIPIO_1 continuase teniendo consumos eléctricos en noviembre de 2018 no desvirtúa, a juicio de este TEAC, las conclusiones de la oficina gestora, toda vez que el montante de los mismos es incluso inferior a los de los consumos del ejercicio 2019 en el que es incontrovertido que ningún miembro de la familia tenía ya la residencia en MUNICIPIO_1. Por lo tanto, el razonamiento lógico evidencia que, si bien la familia completa residía en PAÍS_UE_1 desde al menos el verano de 2018, continuaron realizando a MUNICIPIO_1 visitas esporádicas principalmente coincidentes con periodos vacacionales.

Así las cosas, es notoria la debilidad de las pruebas aportadas y de los argumentos esgrimidos por el reclamante para acreditar que la vivienda de MUNICIPIO_1 constituía su vivienda habitual a la fecha de DD-11-2018.

En definitiva, este TEAC no considera que la documentación aportada por el contribuyente constituya prueba fehaciente de que el inmueble transmitido hubiera estado habitado de manera permanente y habitual hasta dos años antes de su transmisión. Por ello, procede desestimar la presente reclamación y confirmar el acuerdo de la oficina gestora impugnado en la misma.

QUINTO.- Por último, ha de precisarse que este TEAC es conocedor del criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 05-05-2023 (recurso de casación número 7851/2021):

<Como consecuencia de lo expuesto establecemos como criterio jurisprudencial interpretativo que, en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.>

No obstante, debe señalarse que este criterio jurisprudencial interpretativo no se considera aplicable al presente caso, pues el Tribunal Supremo únicamente menciona en dicho criterio situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.