



Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/01543/2023/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/09/2026**

Asunto:

IRNR. 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 aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual cuando el inmueble se transmite transcurridos más de dos años desde el cese de su ocupación efectiva. El hecho de que el traslado de domicilio estuviera motivado por razones laborales no determina que el inmueble mantenga indefinidamente la consideración de vivienda habitual. 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), reiterado en fecha 27 de mayo de 2026 (recurso de casación número 6833/2024), 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.

Formula VOTO PARTICULAR el titular de la Vocalía de apoyo en materia de imposición directa, al que se adhieren las titulares de la Vocalía Coordinadora y de la Vocalía de Fiscalidad Internacional.

Reitera criterio de resolución TEAC de 27 de enero de 2026 (RG 2968-2022) y 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: 24 de septiembre de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-01543-2023-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - ...

REPRESENTANTE: ... - ...

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 09-03-2023 ha tenido entrada en este Tribunal Económico-Administrativo (TEAC) la presente reclamación tramitada con RG 00-01543-2023, interpuesta en fecha 10-02-2023, contra la resolución del recurso de reposición por la que se confirma el acuerdo desestimatorio de una solicitud de exención por reinversión en vivienda habitual referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), dictada por el Jefe de Área de No Residentes de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT).

SEGUNDO.- De los antecedentes del expediente, se obtiene:

a) En fecha 09-09-2020, el ahora reclamante, residente en Francia, presentó declaración por el IRNR, modelo 210, fecha de devengo 09-09-2020, declarando la transmisión de un inmueble sito en MUNICIPIO_1 cuya titularidad le correspondía íntegramente.

En el citado modelo 210 consignó una ganancia patrimonial por importe de 98.487,02 euros, derivada de la transmisión del citado inmueble, declarando un valor de transmisión de 176.618,89 euros (precio de enajenación de 195.000,00 euros menos gastos asociados). Asimismo, consignó como fecha de adquisición el día 30-09-1999 y como valor de adquisición 78.131,87 euros. Aplicando sobre dicha ganancia patrimonial el tipo impositivo del 19% resultó una cuota de 18.712,53 euros, de la que se descontó la retención soportada de 5.850,00 euros (3% sobre el precio de transmisión), obteniéndose un resultado a ingresar de 12.862,53 euros.

b) Con fecha 09-06-2022 el obligado tributario presentó modelo 228 "Solicitud de devolución por exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes UE y EEE", IRNR, solicitando la devolución de 17.614,24 euros.

Acompañó la solicitud de devolución que figura en el modelo, de un escrito en el que explicaba que en fecha 14-01-2021 había adquirido una vivienda en Francia invirtiendo un total de 183.554,95 euros, lo que suponía un porcentaje del 94,13% del importe obtenido en la venta de su previa vivienda situada en España (183.554,95/195.000,00). Con ello, de los 18.712,53 euros con que había tributado por la ganancia patrimonial, considera que le correspondía la devolución de 17.614,24 euros (94,13 % sobre 18.712,53 euros).

TERCERO.- Como resultado del procedimiento de tramitación de la devolución solicitada, en fecha 14-11-2022, el jefe de Área de No Residentes de la ONGT dictó acuerdo desestimatorio de la solicitud de exención por reinversión en vivienda habitual. En particular, se denegaba la devolución argumentando que la vivienda situada en MUNICIPIO_1 no había tenido ni en el momento de la transmisión ni en los dos ejercicios anteriores la consideración de vivienda habitual.

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo anterior, el interesado interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución de fecha 12-01-2023.

QUINTO.- A su vez, disconforme también con la resolución del recurso de reposición, en fecha 10-02-2023 el obligado tributario interpuso frente a la misma la presente reclamación tramitada con RG 00-01543-2023.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, en fecha 20-04-2023 el reclamante presentó 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 Francia, presentó modelo 210 declarando la transmisión del inmueble con referencia catastral número (...), sito en Calle ..., número ..., planta ..., en MUNICIPIO_1, de la que resultó un importe a pagar de 12.862,53 euros (18.712,53 euros menos las retenciones soportadas). Posteriormente, mediante la presentación del modelo 228, el obligado tributario solicitó la devolución de 17.614,24 euros, por considerar que tenía derecho a acogerse a la exención parcial de la ganancia patrimonial declarada toda vez que había efectuado una inversión en una nueva vivienda habitual situada en Francia.

A raíz de dicha presentación, la ONGT inició un procedimiento gestor que finalizó mediante acuerdo denegatorio de la devolución solicitada en el que se señalaba que no había quedado acreditada que la vivienda vendida en 2020 hubiera sido su vivienda habitual en ningún momento dentro del plazo de los dos años anteriores a su transmisión. En este sentido, la gestora indica que lo que se desprende de la documentación aportada en el curso del procedimiento es que, en fecha 05-10-2015 el obligado tributario se había trasladado a Francia, constando además que durante los ejercicios 2016 a 2019 la vivienda había sido objeto de arrendamiento según autoliquidaciones modelo 210 presentadas en las que declaró la obtención de rendimientos

sido objeto de arrendamiento según auto liquidaciones modelo 210 presentadas en las que declaró la obtención de rendimientos del capital inmobiliario generados por dicho inmueble.

Recurrido el acuerdo en reposición, el recurso es desestimado mediante resolución de fecha 12-01-2023 en la que se rechaza la interpretación realizada por el interesado en relación con el concepto de vivienda habitual según la cual dicha consideración no se perdería en caso de traslado laboral y se mantendría indefinidamente.

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..."*.

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, en el presente expediente no se plantea ninguna controversia en cuanto a la cuantificación de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble, quedando ceñido el debate 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 (entrada en vigor el 01-01-2013, en virtud del artículo 2.1.3 del Real Decreto 960/2013), 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 hubiere sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses

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."

CUARTO.- Según la documentación que obra en el expediente que ahora nos ocupa, el obligado tributario adquirió una vivienda habitual en Francia en fecha 14-01-2021, con un precio de adquisición correspondiente a su porcentaje de titularidad de 183.554,95 euros. Además, como en fecha 09-09-2020 había transmitido la que había sido su vivienda habitual en España por un precio de 195.000,00 euros, considera que la ganancia patrimonial obtenida previamente se encuentra parcialmente exenta.

En concreto, el reclamante argumenta que la vivienda transmitida no ha dejado de ser vivienda habitual del contribuyente por el hecho de su traslado laboral a Francia en 2015, y ello por cuanto el artículo 54.1 RIRPF establece una serie de excepciones que, en caso de concurrir, implican que la vivienda habitual no pierda tal carácter, entre ellos, el traslado laboral.

El contribuyente se remite al artículo 54.1 del RIRPF para considerar que la vivienda sigue constituyendo su vivienda habitual. Sin embargo, debe precisarse que dicho artículo 54 fue suprimido con efectos desde el 01-01-2013 en virtud del artículo 2.1.4 del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, al desaparecer con carácter general la deducción estatal por inversión en vivienda habitual. No obstante, la redacción del segundo párrafo del apartado 1 del artículo 54 RIRPF se expresaba en los mismos términos que el segundo párrafo del transcrito artículo 41.bis.1 RIRPF que entró en vigor en esa misma fecha 01-01-2013; por ello, las referencias del reclamante se entenderán hechas a este último precepto.

Por su parte, la oficina gestora no admite la exención ya que no considera acreditado fehacientemente que, a fecha 09-09-2018, la residencia transmitida constituyese su vivienda habitual. Esto es, la Administración considera incumplidos los requisitos regulados en el artículo 41 bis del RIRPF, para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, dado que el obligado tributario no residía en el inmueble en el momento de la venta ni lo había hecho en los dos años anteriores (vivía en Francia desde 2015).

Con ello, de acuerdo con la normativa detallada en el anterior Fundamento, 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; esto es, si el obligado tributario tuvo su residencia habitual en la vivienda de MUNICIPIO_1 hasta el menos el 09-09-2018 (2 años anteriores a la fecha de transmisión de la vivienda)

En el presente expediente, la discrepancia se centra en que el reclamante sostiene que la vivienda transmitida constituía su vivienda habitual en el momento de la venta, puesto que el cambio de residencia a Francia se debió a un traslado laboral, con lo que, en aplicación de la definición de vivienda habitual establecida en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 41 bis del RIRPF, se debe dar por cumplido el requisito negado por la oficina gestora. Con ello, si bien reconoce que la vivienda transmitida no había sido su residencia durante los dos años anteriores a su enajenación, pretende que se le aplique la excepción, alegando que en su caso concurren circunstancias laborales que motivaron el cambio de domicilio al extranjero (Francia). En este sentido, aporta documentación para justificar que su nuevo empleo exigía un cambio de domicilio que hacía imposible haber continuado habitando de manera efectiva y permanente la residencia de MUNICIPIO_1 que, hasta entonces, había constituido su vivienda habitual. A su vez, la oficina gestora, si bien admite que han sido motivos laborales los que provocaron la necesidad del traslado de domicilio, rechaza la interpretación del interesado señalando que la misma conduciría a la incongruencia de que un contribuyente podría disponer de varias viviendas habituales en España en caso de que se trasladase de nuevo a España y adquiriese una nueva vivienda que acabara constituyendo su vivienda habitual (por residir en ella durante más de tres años), al igual que lo seguiría siendo indefinidamente la primera (según argumentación del contribuyente).

Llegados aquí, 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), reiterado en fecha 27-05-2026 (recurso de casación número 6833/2024), que señala:

<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.

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta las circunstancias expuestas, procede desestimar la presente reclamación y confirmar el acuerdo de la oficina gestora impugnado en la misma.

En este mismo sentido ya nos hemos pronunciado en resolución anteriores de fechas 27-01-2026 (RG 00-02968-2022) y 04-04-2026 (RG 00-07402-2022).

En consecuencia, se desestima la pretensión del interesado, quedando confirmado el acuerdo de la ONGT.

Formula VOTO PARTICULAR el titular de la Vocalía de apoyo en materia de imposición directa, al que se adhieren las titulares de la Vocalía Coordinadora y de la Vocalía de Fiscalidad Internacional.

Por lo expuesto,

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