

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V0561-22
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>Fecha salida</b>	18/03/2022
<b>Normativa</b>	LIRPF. Ley 35/2006. Artículo 33.4.b).
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante, mayor de 65 años, es titular de una vivienda sita en un municipio de Alicante que constituye su vivienda habitual. El consultante tiene la intención de aportar dicha vivienda como ampliación de capital a una mercantil de la que posee el 49,43% de su capital.
<b>Cuestión planteada</b>	Si puede aplicar la exención a la ganancia patrimonial que se deriva de dicha transmisión de vivienda, en virtud del artículo 33.4.b) de la LIRPF.
<b>Contestación completa</b>	<p>De acuerdo con el criterio establecido por este Centro Directivo en diversa consultas tributarias, entre ellas en consulta vinculante con número de referencia V2642-21, de fecha 2 de noviembre de 2021, "la aportación no dineraria de elementos patrimoniales a una sociedad mercantil supondrá en todo caso para el aportante una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto por una alteración en su composición, siendo su calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la de ganancia o pérdida patrimonial (artículo 33.1 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.</p> <p>El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial será, según establece el artículo 34 de la ley del Impuesto, la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35, 36 y 37 de la misma Ley.</p> <p>Al tratarse de una aportación no dineraria a una sociedad habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 37, según el cual:</p> <p>"1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:</p> <p>(...).</p> <p>d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:</p> <p>Primera. –El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.</p> <p>Segunda. –El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.</p> <p>Tercera. –El valor de mercado del bien o derecho aportado.</p> <p>El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria."</p> <p>En lo que respecta al valor de mercado correspondiente al inmueble aportado, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la ampliación de capital. En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de</p>

prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

(...)

Al tratarse de la transmisión de un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial así calculada se integrará en la base imponible del ahorro conforme a lo previsto en el artículo 49 de la LIRPF.”.

Por otro lado, el artículo 33 de la LIRPF, en su apartado 4.b) establece que estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto “con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”.

El concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis 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, que dispone lo siguiente:

“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.

(...)

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.”.

No obstante, en la actual situación se debe mencionar el 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, que establece en su disposición adicional novena:

“Disposición adicional 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.

1. (...).

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 abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.”.

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, establece:

“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.”.

Por tanto, tal y como establecen los citados Reales Decretos-Ley, a efectos del plazo previsto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF computado desde que la vivienda dejó de ser habitual hasta que se transmite, se ha paralizado el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020.

No obstante, conviene precisar que la residencia en una determinada vivienda es una cuestión de hecho cuya acreditación se llevará a cabo por cualquier medio de prueba válida en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre); cuya valoración no es competencia de este Centro Directivo sino de los órganos de gestión de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A este respecto, cabe señalar que, el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

Por tanto, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 33.4.b) de la LIRPF, si se dieran ambas circunstancias, que la vivienda que se transmite sea la vivienda habitual del contribuyente en los términos anteriormente indicados y tratarse de una persona mayor de 65 años o en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, resultaría de aplicación la exención regulada en dicho precepto respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se hubiera derivado de la transmisión de la vivienda. Por el contrario, en caso de que no se cumplieran dichos requisitos, no resultaría de aplicación dicha exención, y dicha ganancia patrimonial estaría sujeta al Impuesto.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, para resolver esta consulta se va a partir de la premisa de que, en este caso, se cumple dicho requisito de que la vivienda respecto de la que el consultante, mayor de 65 años, tiene la intención de aportarla como ampliación de capital a una mercantil de la que posee el 49,43% de su capital, tendrá la consideración de ser su vivienda habitual, en la fecha en que se realice dicha transmisión o habrá tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha en que se lleve a cabo la misma.

En consecuencia, al darse ambas circunstancias, que la vivienda que se transmite es la vivienda habitual de dicha persona en los términos anteriormente indicados y tratarse de persona mayor de 65 años, resultará de aplicación la exención regulada en la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se derive de la transmisión de su vivienda.

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.