

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V2752-21

**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**Fecha salida** 10/11/2021

**Normativa** LIRPF, Ley 35/2006, Art. 33

**Descripción de hechos** El consultante mayor de 65 años pretende donar su vivienda habitual a su hija.

**Cuestión planteada** Tributación de la operación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Contestación completa** La donación de la vivienda generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación en su valor, de acuerdo con lo previsto en el 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), que se cuantificará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 34 y siguientes de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

En las transmisiones onerosas, el valor de adquisición será el importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras, en su caso, efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiera efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

El artículo 36 de la citada Ley establece que “cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado”.

Por tanto, la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial se realizará por diferencia entre el valor de transmisión (el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado, menos los gastos y tributos inherentes a la transmisión, que hubieran sido satisfechos por el transmitente) y de adquisición (importe que realmente se haya satisfecho en su adquisición, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente).

Si se generase una pérdida patrimonial no se computaría por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley del Impuesto, según el cual no se computarán como pérdidas patrimoniales, entre otras, las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

Por otro lado, si se tratase de la vivienda habitual del donante, circunstancia que parece concurrir en la vivienda que se pretende donar, podría resultar de aplicación la exención contemplada en la letra b) del apartado 4 del artículo 33 de la Ley del Impuesto, según el cual estarán exentas 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 acuerdo con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”.

El artículo 33.4.b) de la LIRPF, 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 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.

(...)

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.

Si se dieran ambas circunstancias, que la vivienda que se transmite sea la vivienda habitual del donante en los términos anteriormente indicados y tratarse de 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 la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se hubiera derivado de la transmisión de la vivienda.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la vivienda cuya donación se pretende constituye la vivienda habitual del consultante, mayor de 65 años, en los términos señalados en el artículo 41.bis del RIRPF. En consecuencia, resulta de aplicación la exención establecida en la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto a la ganancia patrimonial que se genere con motivo de la donación del inmueble objeto de consulta.

Por otro lado, respecto de la tributación en sede del donatario, el apartado 4 del artículo 6 de la LIRPF, determina que “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

En este sentido, en la letra b) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), se establece que constituye el hecho imponible de este Impuesto: “La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos»”.

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.