

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta **V3016-21**

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 03/12/2021

Normativa LIRPF, Ley 35/2006, artículos 33, 35, 36, 49 y disposición transitoria novena.

Descripción de hechos La consultante es propietaria de una parcela de terreno sobre la que se construyó una vivienda en 1940, y que de acuerdo con la documentación aportada se adquirió por la consultante en 1992 por herencia de su madre, atribuyéndosele una valoración en escritura de adición de herencia de 31 de julio de 2001 de 49.433,52 euros.

En escritura de obra nueva de 28 de abril de 2021 se declara como obra nueva dicha vivienda, atribuyéndosele un valor a la obra de 224.108,27 euros.

La consultante desea donar a su hijo la referida finca con la vivienda edificada sobre ella.

Cuestión planteada Si a efectos de determinar la ganancia patrimonial, el valor de transmisión sería el que figura en la escritura de obra nueva. Y si el valor de adquisición sería el que figura en la escritura de adición de herencia o el valor que figura en la escritura de obra nueva, teniendo en cuenta, según manifiesta la consultante, que en la escritura de adición de herencia sólo aparece un terreno sin vivienda y en la escritura de obra nueva es donde aparece la vivienda por primera vez.

Contestación completa Se parte de la consideración al no precisarse en la consulta, que la vivienda donada no es la vivienda habitual de la consultante.

La donación del inmueble generará en la consultante donante una ganancia o pérdida patrimonial, a tenor de lo dispuesto 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), en adelante LIRPF, que establece que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado, según el artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, calculados en la forma establecida en los artículos 35 y 36 de la citada Ley, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

Si se generase una pérdida patrimonial no se computará como tal por aplicación del apartado 5 del artículo 33, según el cual “No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

(...).

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos intervivos o a liberalidades.

(...).”

El artículo 35 dispone lo siguiente:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten 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.”.

Y el artículo 36:

“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 aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”.

Por otro lado, la disposición transitoria novena de la citada Ley establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión, que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

De los datos aportados, parece deducirse que la adquisición de la parcela de terreno junto con la vivienda en ella construida se habría producido por herencia de su madre, fallecida en 1992. De ser así, al haber sido adquiridas la parcela y la vivienda en 1992, le resultaría de aplicación a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión a su hijo la referida disposición transitoria.

El régimen transitorio prevé una reducción sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiéndose por tal, la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Para la aplicación de la reducción, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, a cuya ganancia patrimonial el contribuyente le hubiera aplicado lo establecido en esta disposición, y se operará de la forma siguiente:

Si la suma del resultado de la anterior operación y el valor de transmisión del elemento patrimonial fuese inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese inferior a 400.000 euros, pero sumándolo al valor de transmisión del elemento patrimonial se superase dicha cantidad, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al resultado de la anterior operación no supere los 400.000 euros, se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese superior a 400.000 euros no se aplicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial con anterioridad a 20 de enero de 2006.

El importe de la ganancia así calculada se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

En cuanto al valor de adquisición del inmueble transmitido, formado por la parcela de terreno y la vivienda en ella construida, por aplicación del antes reproducido artículo 36 de la LIRPF, al haber sido adquirido por herencia, éste vendrá determinado por la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

En consecuencia, dicho valor vendrá determinado por el valor real o de mercado del inmueble (parcela de terreno y vivienda construida en dicha parcela) en el momento de la adquisición, siendo dicho valor real el valor de mercado que se acordaría entre sujetos independientes en ese momento.

La fecha de adquisición es la de su adquisición por herencia según las normas del Código Civil, que se produce, con carácter derivativo, con la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen al momento de la muerte del causante, de acuerdo con el artículo 989

del Código Civil. En definitiva, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante, lo que se produjo en 1992.

Debe tenerse en cuenta que la fijación específica del valor real que corresponde a un determinado bien es una cuestión de hecho, por lo que trasciende a las competencias de este Centro Directivo, sin que pueda afirmarse en principio y en abstracto que dicho valor de mercado coincida necesariamente con un determinado valor atribuido por un tercero o con el asignado en una escritura pública, pudiendo acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En cualquier caso, debe indicarse que el valor atribuido a la finca en la escritura pública de adición de herencia, en contra de lo manifestado por la consultante, sí parece referirse tanto al valor de la parcela como a la vivienda construida en ella, al hacerse mención en la escritura a ambas –parcela y vivienda- como integrantes de la finca adquirida por herencia. Por otro lado, no queda claro de la escritura pública si dicho valor es el atribuido a la parcela y la vivienda en el momento de otorgarse la escritura, año 2001, o en el momento del fallecimiento de la causante: 1992, pareciendo referirse al momento de la escritura.

Respecto a la escritura de declaración de obra nueva, manifiesta la consultante que no se trata en puridad de una obra nueva, al referirse dicha escritura a la vivienda construida en 1940 y heredada en 1992, a lo que se une que el valor fijado en dicha escritura parece referirse exclusivamente a dicha vivienda sin incluir el terreno, y parece corresponder a una estimación del valor que tendría dicha construcción a la fecha de otorgarse la escritura: 2021.

Por lo que respecta al valor de transmisión, al tratarse de una donación, sería también aplicable el referido artículo 36 de la LIRPF, por lo que dicho valor vendrá determinado por el valor real o de mercado de la finca donada (terreno y vivienda construida sobre dicho terreno) en el momento de la donación, siendo asimismo aplicables las consideraciones antes realizadas respecto a la determinación de dicho valor.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la citada Ley General Tributaria.