

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC068880

DGT: 17-05-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1291/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años.** *Concepto de vivienda habitual en el caso de una vivienda situada en un inmueble destinado a la actividad hotelera.* El contribuyente transmitió un inmueble del que era copropietario junto con sus hijos. En el momento en que se efectuó dicha transmisión tenía más de 65 años y su vivienda habitual estaba situada en parte de las dependencias del inmueble transmitido, estando destinado el resto del inmueble al ejercicio de una actividad hotelera. Dentro del concepto de vivienda habitual regulado en el IRPF se incluye todo tipo de edificación, aun cuando ésta no cumpla con la normativa urbanística propia de la misma o se ubique en un suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, con independencia de la calificación que pudiera tener en el Registro de la Propiedad. Aplicación de la exención en función del porcentaje de la vivienda que se destina a vivienda y en función del porcentaje de titularidad jurídica. Para que la edificación pueda ser considerada como vivienda habitual ha de estar acondicionada o susceptible de ser acondicionada como vivienda, y reunir los requisitos de titularidad, residencia efectiva y permanencia por parte del contribuyente requeridos por la normativa del Impuesto. En consecuencia, en caso de que se cumplieran los requisitos del art. 33.4.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF) –tener el contribuyente más de 65 años y que la vivienda haya tenido en el momento de su transmisión, o en algún momento dentro de los dos años precedentes a dicha fecha, la consideración de habitual–, resultaría de aplicación la exención. Sin embargo, sólo estaría exenta la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión del edificio que corresponda a la superficie de la vivienda, teniendo en cuenta además el porcentaje de titularidad jurídica del contribuyente en relación a dicha vivienda.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6 y 33.  
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 41 bis.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 106.  
Código Civil, art. 5.1.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 299.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En fecha 18 de mayo de 2017, el consultante transmitió un inmueble del que era copropietario junto con sus hijos. En el momento en que se efectuó dicha transmisión, el consultante tenía más de 65 años y su vivienda habitual estaba situada en parte de las dependencias del inmueble transmitido, estando destinado el resto del inmueble al ejercicio de una actividad hotelera. El consultante ha estado residiendo en dicho inmueble de manera continuada, efectiva y permanente durante más de tres años. El inmueble transmitido tiene una superficie total construida de 1.046 metros cuadrados, de los cuales 350 metros cuadrados fueron destinados de manera exclusiva a constituir la vivienda habitual del consultante, sin que los huéspedes del hotel tuvieran acceso a dichas dependencias. El resto de la superficie construida estaba destinada al desarrollo de la actividad hotelera.

**Cuestión planteada:**

Si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 33.4.b) de la LIRPF, respecto a la parte de la ganancia patrimonial generada con motivo de la transmisión del inmueble que corresponda a las dependencias donde el consultante tenía ubicada su vivienda habitual.

### Contestación:

La transmisión del inmueble generará en el consultante copropietario junto con sus hijos, una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, de acuerdo con 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, y, por tanto, estará sujeta al impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.1.

Por otro lado, 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.”

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 la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la parte proporcional de la ganancia patrimonial que, en su caso, se hubiera derivado de la transmisión de la vivienda habitual de consultante, que le corresponda a éste de acuerdo con su porcentaje de titularidad jurídica en dicha vivienda.

Conforme con todo ello, para poder exonerar de gravamen la ganancia patrimonial que se haya generado en la transmisión de la vivienda objeto de consulta, han de cumplirse la totalidad de los requisitos exigidos para ello en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto, en particular que dicha vivienda ha de tener en el momento de su transmisión o haber tenido en algún momento dentro de los dos años precedentes a esta la consideración de habitual, conforme lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del Reglamento del Impuesto. En otro caso, de transmitirla trascurridos más de dos años desde que dejó de constituir su vivienda habitual, o no haber llegado a alcanzar tal consideración, no cabría entender que se está transmitiendo la vivienda habitual.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 del Código Civil, los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha.

En este caso, de acuerdo con lo expresado en el escrito de consulta, el consultante ha residido en el inmueble en cuestión de manera continuada, efectiva y permanente durante más de tres años, por lo que dicha vivienda en principio adquirió en su día la condición de habitual para el consultante de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 bis del RIRPF.

No obstante, de la lectura del escrito de consulta no se puede deducir si la vivienda objeto de consulta, ha tenido en el momento de su transmisión (18 de mayo de 2017), o en algún momento dentro de los dos años

precedentes a dicha fecha, la consideración de habitual, y, por tanto, no se puede saber si el consultante está transmitiendo su vivienda habitual de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 41.bis del RIRPF

Dentro del concepto de vivienda habitual regulado en el IRPF se incluye todo tipo de edificación, aun cuando ésta no cumpla con la normativa urbanística propia de la misma o se ubique en un suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, con independencia de la calificación que pudiera tener en el Registro de la Propiedad. Ahora bien, para que la edificación pueda ser considerada como vivienda habitual ha de estar acondicionada o susceptible de ser acondicionada como vivienda, y reunir los requisitos de titularidad, residencia efectiva y permanencia por parte del contribuyente requeridos por la normativa del Impuesto; una vez acondicionado como vivienda, podrá disfrutar de cuantos beneficios fiscales establezca el IRPF para las viviendas habituales con carácter general, con los mismos requisitos, condiciones y limitaciones.

En este sentido, se señala que la acreditación de dicha residencia es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, sino que deberá acreditar el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

En consecuencia, en caso de que se cumplieran los requisitos exigidos en el artículo 33.4.b) de la LIRPF – tener el consultante más de 65 años que en este caso se cumple, y que la vivienda en cuestión haya tenido en el momento de su transmisión (18 de mayo de 2017), o en algún momento dentro de los dos años precedentes a dicha fecha, la consideración de habitual –, resultaría de aplicación la exención establecida en dicho precepto.

En ese caso, sólo estaría exenta la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión del edificio que corresponda a la superficie de la vivienda, teniendo en cuenta además el porcentaje de titularidad jurídica del consultante en relación a dicha vivienda.

Por el contrario, en caso de que no se cumplieran los requisitos exigidos en el artículo 33.4.b) de la LIRPF, no resultaría de aplicación dicha exención, y la ganancia patrimonial correspondiente a la parte proporcional de la referida vivienda estaría sujeta al Impuesto.

Por último, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

A estos efectos, en relación con la prueba debe tenerse en cuenta lo establecido en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

La comprobación de si se cumplen los requisitos exigidos, no puede ser efectuada por ésta Dirección General, que no puede realizar una valoración técnica al respecto, sino que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. La comprobación de los medios de prueba aportados y su valoración corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública