

régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

## Ganancias patrimoniales

### Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

#### Normativa interna

##### Normativa: artículo 13.1.i) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando procedan de bienes inmuebles situados en territorio español.

#### Exención parcial:

##### Normativa: Disposición adicional cuarta Ley IRNR

Están exentas en un 50% las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012. Esta exención parcial no resulta aplicable:

- En el caso de personas físicas, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- En el caso de entidades, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

#### Exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein:

##### Normativa: Disposición adicional séptima Ley IRNR

En el caso de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de

aplicación. Ver [Anexo V](#)), podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas 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.

Cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en que se deba presentar la declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

No obstante lo anterior, resultarán de aplicación la obligación de retención por parte del adquirente del inmueble (a través del modelo 211) así como la de presentación de la declaración (modelo 210 subapartado H) e ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

En el modelo de autoliquidación 210 se indicará como tipo de renta el código 33, si la reinversión se ha producido antes de la transmisión, o el código 34, cuando la reinversión se produce después de la transmisión.

Si la reinversión se ha producido con posterioridad a la fecha en que se debe presentar la declaración, podrá solicitarse la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida mediante la presentación del modelo de solicitud aprobado en la Orden [HAP/2474/2015](#), de 19 de noviembre ([BOE](#) de 24 de noviembre).

## Convenio

De acuerdo con los Convenios suscritos por España, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español pueden someterse a imposición en España.

## Tributación

### Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Las rentas obtenidas sin mediación de [EP](#) deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

La **base imponible** correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del [IRPF](#). Las ganancias se calcularán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

**En las transmisiones onerosas, el valor de adquisición** estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, más el coste de las inversiones y mejoras [\(1\)](#), en su caso, efectuadas (sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación) al que se sumarán el importe de los gastos (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, [IVA](#) o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses, satisfechos por el ahora transmitente. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima [\(2\)](#)

(1) Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de uno y otras, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se tomarán como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a cada una de las mejoras realizadas. [\(Volver\)](#)

(2) Las amortizaciones "fiscalmente deducibles" corresponden a los inmuebles afectos a actividades económicas, a los inmuebles arrendados o subarrendados y a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles. En estos casos, la amortización mínima se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto.

Para inmuebles arrendados, el importe de la amortización mínima se determina aplicando el porcentaje del 3%, sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido el valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año. En el caso de bienes inmuebles adquiridos a título lucrativo el coste de adquisición es el valor del bien en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes, sin incluir el valor del suelo, y el importe de los tributos satisfechos más los gastos inherentes a la adquisición y, en su caso, la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas. (Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en sentencia número 1130/2021, de 15 de septiembre). [\(Volver\)](#)

En el caso de transmisiones producidas desde el 1 de enero de 2015 se han suprimido los coeficientes de actualización.

**El valor de transmisión** será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que haya sido por cuenta del vendedor.

**Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo o gratuito** (herencia, legado o donación) se aplicarán las reglas anteriores, 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.

La diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición así determinados será la ganancia que se someta a tributación.

## Régimen transitorio:

### Normativa: Disposición transitoria única Ley IRNR

No obstante, en el caso de **personas físicas**, si el inmueble fue **adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994**, la ganancia previamente hallada puede ser reducida al resultar aplicable un **régimen transitorio**.

En estos casos habrá que tener en cuenta las siguientes **reglas**:

Sólo la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 sería susceptible de reducción.

- **Regla 1. Cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006**

Se determina la parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción en función de la proporción que representan los días transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero de 2006 con respecto a los días totales transcurridos desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión.

- **Regla 2. Cálculo de la reducción (ver [ejemplo](#))**

La parte de la ganancia generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

- a. Se calculará el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.
- b. Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este mismo régimen transitorio, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.  
**(Cuando este resultado sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna).**
- c. Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar el 11,11% por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.
- d. Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción a 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 a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros.

Si el contribuyente ha adquirido el inmueble en dos fechas distintas o el inmueble ha sido objeto de mejora, habrá que efectuar los cálculos como si se tratara de dos ganancias patrimoniales, con períodos de permanencia distintos en la aplicación de los coeficientes de reducción y diferentes coeficientes de actualización.

El **tipo de gravamen** aplicable es el 19%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de [IRPF](#) y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- La retención practicada por el adquirente del inmueble.

## **Retención a cuenta**

**Normativa:** artículo 25.2 Ley IRNR; artículo 14 Reglamento IRNR y artículo 8 Orden

**EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.**

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

El adquirente ingresará la retención mediante el modelo 211, en el plazo de un mes a partir de la fecha de transmisión, y entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211, a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota tributaria resultante de la declaración de la ganancia. Si la retención es superior a la cuota tributaria, se podrá obtener la devolución del exceso.

**Ejemplo:** Transmisión de un inmueble el 31 de diciembre de 2019 por importe de 300.000 euros, adquirido el 1 de enero de 1991 por importe equivalente a 100.000 euros. El contribuyente transmitió anteriormente, el 1 de febrero 2015 otro elemento patrimonial (cuyo valor de transmisión fue de 200.000 euros), a cuya ganancia se le aplicó el régimen transitorio.

**Determinación de la ganancia sometida a tributación:**

- Ganancia patrimonial (Diferencia):  $300.000 - 100.000 = 200.000$
- Ganancia generada hasta 19/01/2006: 103.824 € (1)
- Ganancia susceptible de reducción: 69.216 € (2)
- Reducción: 30.759,6 € (3)

**Ganancia patrimonial reducida sometida a tributación:** 169.240,4 € (4)

**Notas al ejemplo:**

(1)

- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y de venta: 10.591
- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y el 19/01/2006: 5.498

Cálculo:  $(200.000 \times 5.498) / 10.591 = 103.824$  (Volver)

(2)

- Límite de valores de transmisión: 400.000 €
- Suma acumulada de valores de transmisión de otros bienes transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de la actual transmisión: 200.000 €
- Aunque el valor de la transmisión actual es de 300.000€, como del límite de 400.000 € ya se utilizaron en la anterior transmisión 200.000€, sólo restan 200.000 € para utilizar en la actual transmisión.

Es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada hasta el 19/01/2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 200.000€.

Cálculo:  $(103.824 \times 200.000) / 300.000 = 69.216$  (Volver)