CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1964 (13/09/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 18, Uno.1º y Dos, Ley 20/1991 Art. 51.4 Ley 4/2012 Art. 58.Tres, 2 y 3, y Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física de 35 años de edad suscribió con una promotora un contrato privado de compraventa sobre un inmueble futuro, que constituirá su vivienda habitual. Dicho contrato establece una serie de pagos anticipados hasta el momento de la entrega del bien, prevista para el mes de diciembre del año 2020.

Consulta:

- Si es aplicable el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento del IGIC a los pagos anticipados que realice teniendo esa edad, y

- Si al llegar la fecha de formalización de la correspondiente escritura pública, en que ya habrá superado los 35 años, procedería rectificar el tipo de gravamen reducido aplicado, en su caso, a dichos pagos anticipados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Cumplido el conjunto de requisitos establecidos en el artículo 58, Tres.3 y Cinco, de la Ley 4/2012, el tipo reducido del 3 por ciento será aplicable a los pagos anticipados que realice la consultante mientras tenga 35 años de edad.
- Los pagos anticipados que realice con posterioridad así como la entrega de la vivienda tributarán al tipo del 5 por ciento previsto en el artículo 58.Tres.2 de la Ley 4/2012, por salirse de la situación contemplada en el artículo 58.Tres.3.i) del mismo texto legal.
- Aunque el tipo de gravamen aplicable a la entrega del inmueble sea distinto del aplicado en el momento del cobro de los pagos anticipados, no procede rectificar este último.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física de 35 años de edad suscribió con una promotora un contrato privado de compraventa sobre un inmueble futuro, que constituirá su vivienda habitual. Dicho contrato establece una serie de pagos anticipados hasta el momento de la entrega del bien, prevista para el mes de diciembre del año 2020.

Consulta:

- Si es aplicable el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento del IGIC a los pagos anticipados que realice teniendo esa edad, y

- Si al llegar la fecha de formalización de la correspondiente escritura pública, en que ya habrá superado los 35 años, procedería rectificar el tipo de gravamen reducido aplicado, en su caso, a dichos pagos anticipados.

SEGUNDO.- Con efectos desde el día 5 de diciembre de 2018, el artículo 58.Tres.3 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en su redacción dada por la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias, dispone (el subrayado es nuestro):

> *"3. Tributarán al 3% las trasmisiones de viviendas transmitidas directamente por el promotor siempre y cuando vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente y concurra alguna de las siguientes situaciones:*
>
> *i. Que a la fecha del devengo del impuesto el adquirente tenga 35 años o menos.*
>
> *ii. Que el o los adquirentes formen parte de una familia numerosa.*
>
> *iii. Que el adquirente tenga la consideración legal de persona con discapacidad y cuyo grado de minusvalía sea igual o superior al 65%, de acuerdo con su normativa específica.*
>
> *iv. Que la adquirente sea una mujer víctima de violencia de género, considerando tales aquellas que cuenten con orden de protección en vigor o sentencia judicial firme.*

v. Que el contribuyente y sus descendientes tengan la consideración de miembro de una familia monoparental de conformidad con los requisitos previstos en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 11-ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

vi. Que el límite de renta de la unidad familiar sea como máximo de 24.000 euros anuales, incrementado en 10.000 euros si la tributación es conjunta.

A estos efectos se entenderá por renta de la unidad familiar la parte general de las bases correspondientes al último período impositivo respecto del que haya vencido el plazo de presentación de la correspondiente declaración.

Si la adquisición la realizan dos cónyuges o dos personas inscritas como pareja en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias, bastará para beneficiarse de este tipo impositivo que uno de los dos adquirentes cumpla con los requisitos contemplados en las letras i, iii y iv.

La aplicación de los tipos impositivos previstos en este número exigirá el destino del inmueble a vivienda habitual tal y como está definida en la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y exigirá que el adquiriente entregue al empresario o profesional transmitente una declaración en la que identifique los bienes a que se refiere y manifieste la concurrencia de los requisitos del carácter de vivienda habitual. En el caso de que la entrega del bien se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última."

Además de los previstos en el propio número Tres.3 del artículo 58, la aplicación del tipo de gravamen del 3 por ciento está condicionada al cumplimiento de los requisitos que prevé el artículo 58.Cinco de la Ley 4/2012:

"- Que la base imponible de las entregas de viviendas, declarada o detectada por la Administración Tributaria en el curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no supere el importe de 150.000 euros. Tratándose de adquisiciones realizadas por miembros de familias numerosas, ese importe se elevará a 225.000 euros, si se trata de familia numerosa de categoría general y de 300.000, si se trata de una categoría especial.

- Que los adquirentes, antes de la compra o en los dos años siguientes a la adquisición de la nueva vivienda habitual, procedan a la transmisión en escritura pública de la anteriorvivienda habitual, si la hubiere."

Puesto que nada se dice al respecto en el escrito de consulta, partimos de la consideración de que concurren en el caso que nos ocupa todos esos requisitos.

Entrando ya en el fondo del asunto, la primera cuestión a dilucidar es la relativa al tipo de gravamen aplicable a los pagos anticipados previstos en el contrato que, según se desprende de lo expuesto por la consultante, ésta realizará, teniendo 35 años, y con mayor edad.

Como hemos visto, el tipo de gravamen del 3 por ciento solo sería de aplicación a dichos pagos si en el momento del devengo del IGIC aquélla tuviera "*35 años o menos"* (art. 58.Tres.3.i. de la Ley 4/2012). Lo primordial es, por tanto, determinar cuándo se producirá el devengo. Para ello, debemos acudir al artículo 18 de la Ley 20/1991, que en sus números Uno, apartado 1º, y Dos, establece:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

A su vez, el artículo 51.4 de la Ley 4/2012 dispone:

"4. El tipo de gravamen aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo."

Asi, de acuerdo con el número Dos anterior, cumplidos los restantes requisitos establecidos en el artículo 58, números Tres.3 y Cinco, de la Ley 4/2012, el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será de aplicación a los pagos anticipados que realice la consultante teniendo 35 años. Los anticipos posteriores, es decir, los efectuados una vez superada esa edad, quedarán sometidos al tipo impositivo del 5 por ciento, al que hace referencia el artículo 58.Tres.2 de la misma Ley:

"Tributarán al 5% las transmisiones de viviendas entregadas directamente por el promotor siempre y cuando vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente."

La parte del precio restante, según se infiere del escrito de consulta, será abonada por la consultante en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa. El devengo del correspondiente IGIC se determinará en este caso en base a lo dispuesto en el artículo 18.Uno.1º, párrafo primero, de la Ley 20/1991 (transcrito anteriormente), en relación con el artículo 1462 del Código Civil, que establece:

"Se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario."

A nuestro juicio, no parece que la escritura pública vaya a establecer cosa distinta de la prevista en este precepto del Código Civil. Así pues, el devengo del IGIC se producirá en el momento en que se eleve a público el contrato de compraventa, de modo que el tipo de gravamen aplicable será del 5 por ciento por no tener la adquirente *"35 años o menos",* como prevé el artículo 58.Tres.3.i) de la Ley 4/2012 para la aplicación del tipo del 3 por ciento.

Considerando, por tanto, que algunos de los pagos anticipados y la entrega de la vivienda podrían quedar sometidos a tipos impositivos diferentes (3 y 5 por ciento), pregunta asimismo la consultante si ello podría suponer para el sujeto pasivo (promotor del inmueble) la obligación de rectificar las cuotas tributarias repercutidas aplicando el tipo de gravamen reducido. A este respecto debemos reiterar que el tipo impositivo aplicable al pago anticipado es el del momento en que éste tiene lugar (artículo 18.Dos de la Ley 20/1991), por lo que, aunque varíe respecto del tipo de aplicación a la entrega de la vivienda, no debe regularizarse aquél.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Cumplido el conjunto de requisitos establecidos en el artículo 58, Tres.3 y Cinco, de la Ley 4/2012, el tipo reducido del 3 por ciento será aplicable a los pagos anticipados que realice la consultante mientras tenga 35 años de edad.

- Los pagos anticipados que realice con posterioridad así como la entrega de la vivienda tributarán al tipo del 5 por ciento previsto en el artículo 58.Tres.2 de la Ley 4/2012, por salirse de la situación contemplada en el artículo 58.Tres.3.i) del mismo texto legal.

- Aunque el tipo de gravamen aplicable a la entrega del inmueble sea distinto del aplicado en el momento del cobro de los pagos anticipados, no procede rectificar este último.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 13 de septiembre de 2019

Fermín Delgado García
Viceconsejero de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos