CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº 55 (07/11/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 18. Uno.1º y Dos Ley 20/1991 Arts. 58.Tres.3.i y Cinco Ley 4/2012 Arts. 14, 17, 35.1.ª), 36 y 37.1 Texto Refundido (Decreto Legislativo 1/2009)

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física de 29 años de edad suscribió, el día 30 de agosto de 2019, con una promotora un contrato privado de compraventa sobre un inmueble futuro, que constituirá su vivienda habitual. Las condiciones de la operación son las siguientes:

- El precio de la vivienda conforme a la estipulación segunda del contrato privado de compraventa suscrito el día 30 de agosto de 2019 era de 154.000 euros (aporta copia del contrato). Con fecha 8 de octubre de 2019 la promotora y el consultante acuerdan modificar la estipulación segunda del contrato de compraventa (aporta copia del contrato), fijando un precio de 149.380 euros.

- La entrega del inmueble tendrá lugar antes del día 30 de diciembre de 2019 mediante escritura pública.

- El día de la suscripción del contrato privado de compraventa, abonó en concepto de anticipo el 20 por ciento del precio y la correspondiente cuota de IGIC devengada por pago anticipado, calculada al tipo de gravamen del 6,5 por ciento.

Señala el consultante que la base imponible de su última declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ascendió a 24.757,61 euros, y que, hasta el momento, no ha sido propietario de ningún otro inmueble que destinara a vivienda habitual.

Consulta cuál es la tributación indirecta de la compraventa, las posibles bonificaciones, deducciones y reducciones a las que se podría acoger por dicha adquisición en el IRPF, así como los trámites que debería realizar para recuperar, en caso de que el tipo de gravamen aplicado al pago anticipo no fuera correcto, el exceso de IGIC soportado.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega de la vivienda estará sujeta, sin exención, al IGIC, siendo de aplicación el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

- El tipo de gravamen que debe aplicarse como consecuencia del devengo del IGIC por el pago anticipado es el reducido del 3 por ciento, y no el general del 6,5 por ciento. El consultante podrá solicitar al promotor que rectifique la cuota impositiva repercutida y le reintegre el importe que soportó en exceso, amparándose en lo dispuesto en los artículos 20.Dos.1 y 5, párrafo tercero, letra b) de la Ley 20/1991. O bien iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas, regulado en el artículo 129, apartados 2 y 4, del RGGI.

- En la modalidad de actos jurídicos documentados aplicable a los documentos notariales no resulta de aplicación el tipo reducido del 0,40 por 100, previsto en el artículo 37.1 del Decreto Legislativo 1/2009, siendo exigible el tipo del 1 por 100.

- El consultante podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en artículo 14 del Texto Refundido por las cantidades satisfechas en el período impositivo del año 2019, siempre que la renta imputable a dicho período, en los términos establecidos en el artículo 17 del Texto Refundido, sea inferior a 30.000 euros.

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), el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias 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 29 años de edad suscribió, el día 30 de agosto de 2019, con una promotora un contrato privado de compraventa sobre un inmueble futuro, que constituirá su vivienda habitual. Las condiciones de la operación son las siguientes:

- El precio de la vivienda conforme a la estipulación segunda del contrato privado de compraventa suscrito el día 30 de agosto de 2019 era de 154.000 euros (aporta copia del contrato). Con fecha 8 de octubre de 2019 la promotora y el consultante acuerdan modificar la estipulación segunda del contrato de compraventa (aporta copia del contrato), fijando un precio de 149.380 euros.

- La entrega del inmueble tendrá lugar antes del día 30 de diciembre de 2019 mediante escritura pública.

- El día de la suscripción del contrato privado de compraventa, abonó en concepto de anticipo el 20 por ciento del precio y la correspondiente cuota de IGIC devengada por pago anticipado, calculada al tipo de gravamen del 6,5 por ciento.

Señala el consultante que la base imponible de su última declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ascendió a 24.757,61 euros, y que, hasta el momento, no ha sido propietario de ningún otro inmueble que destinara a vivienda habitual.

Consulta cuál es la tributación indirecta de la compraventa, las posibles bonificaciones, deducciones y reducciones a las que se podría acoger por dicha adquisición en el IRPF, así como los trámites que debería realizar para recuperar, en caso de que el tipo de gravamen aplicado al pago anticipo no fuera correcto, el exceso de IGIC soportado.

SEGUNDO.- Analizaremos, en primer lugar, la tributación en el IGIC de la entrega de la vivienda y posteriormente la tributación, también en el IGIC, del pago anticipado.

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 (en adelante, Ley 4/2018), 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 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 la circunstancias que establece el apartado 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, ambos de la Ley 4/2012:

"Cinco.- La aplicación de los tipos de gravamen previstos en los números dos y tres de este artículo, estarán condicionados al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 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 anterior vivienda habitual, si la hubiere."

Atendiendo a lo expuesto en el escrito de consulta, la persona física consultante se halla en la situación contemplada en la letra i. del artículo 58.Tres.3 de la Ley 4/2012 para la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento a la entrega de la vivienda, es decir, tendrá menos de 35 años en el momento del devengo del IGIC (según se señala más abajo), y la vivienda será transmitida directamente por el promotor. Además, se cumple el requisito cuantitativo establecido en el artículo 58.Cinco de la Ley 4/2012, ya que la base imponible de la compraventa no superará los 150.000 euros; y sin que exista vivienda habitual anterior que deba ser objeto de transmisión. Por todo ello, la entrega del inmueble tributará al tipo impositivo del 3 por ciento, devengándose el impuesto en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991, en relación con el artículo 1462 del Código Civil.

Según el primero de los preceptos citados:

"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."

Por su parte, el artículo 1462 del Código Civil dispone lo siguiente:

"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."

Procede a continuación determinar cuál es tipo de gravamen en el IGIC que debió aplicarse al anticipo satisfecho por el consultante. Para ello, debemos acudir al artículo 18.Dos de la Ley 20/1991, que dispone:

"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."

En el momento del pago anticipado (30 de agosto de 2019) concurría el requisito establecido en el artículo 58.Tres.3.i) de la Ley 4/2012 (que a la fecha del devengo del impuesto el adquirente tenga 35 años o menos), pero no concurría uno de los requisitos establecidos en el 58.Cinco de la Ley 4/2012, puesto que, y conforme a la estipulación segunda del contrato privado de compraventa, la base imponible de la futura entrega de la vivienda superaría el importe de 150.000 euros. De acuerdo con todo ello, la repercusión del tipo del 6,5 por ciento efectuada por la promotora fue correcta.

Ahora bien, la modificación posterior (8 de octubre de 2019) de la estipulación segunda del contrato privado de compraventa sobre un inmueble futuro (que supone la reducción del precio de compraventa a un importe inferior a 150.000 euros) implica el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el artículo 58.Cinco de la Ley 4/2012, lo que entraña que el tipo impositivo aplicable como consecuencia del pago anticipado efectuado no era el 6,5 por ciento sino el reducido del 3 por ciento.

En lo que respecta a la forma o mecanismos para recuperar la diferencia entre el importe de la cuota que efectivamente soportó (resultante de la aplicación del tipo de gravamen del 6,5 por ciento) y la que debe ser repercutida (al tipo del 3 por ciento), dispone el consultante de dos opciones:

1ª).- Puede solicitar al promotor que rectifique la cuota impositiva repercutida y le reintegre el importe que soportó en exceso, todo ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 20.Dos.1 y 5, párrafo tercero, letra b) de la Ley 20/1991:

"Dos. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 22.

(...)

5. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. (...)".

2ª).- Cabe al consultante iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas, en los términos que prevé el 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo contenida en el artículo 129, apartados 2 y 4, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio (en adelante, RGGI):

"2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

(...)

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el

caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza."

Se consulta, finalmente, si la operación de compraventa quedará sujeta a alguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) así como las bonificaciones, deducciones y reducciones a las que podría acogerse el consultante en el IRPF.

Este centro directivo solo es competente para pronunciarse en esta contestación sobre aquellos aspectos de dichos tributos cedidos que caigan en el ámbito de las competencias normativas de la Comunidad Autónoma de Canarias que haya dictado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias:

"2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias."

En este sentido, ninguna de las normas sobre ITPAJD contenidas en el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), resulta de aplicación a la operación de compraventa objeto de esta consulta. Ni siquiera el artículo 37.1, por el que se regula el tipo de gravamen reducido aplicable a los documentos notariales, por las razones que expondremos a continuación.

Según el citado artículo 37.1 del Texto Refundido:

"1. En los supuestos previstos en el artículo anterior, se aplicará el tipo de gravamen reducido del 0,40 por 100 cuando se trate de primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de un inmueble, siempre que se trate de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual y en los que concurran los requisitos para la aplicación del tipo reducido y las bonificaciones a que refieren los artículos 32, 33, 33-bis, 34, 35 y 35-bis del presente texto refundido."

El artículo 35 del Texto Refundido, por su parte, dispone:

"1. La cuota resultante de aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento en los casos y con las condiciones previstas en el artículo 31 será bonificada en un 20 por ciento siempre que el precio de la vivienda no exceda de 150.000 euros y además concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el o los contribuyentes tengan en la fecha del devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos y que la suma de las bases imponibles en el impuesto sobre la

renta de las personas físicas correspondientes a los adquirentes no exceda de 24.000 euros, cantidad que deberá incrementarse en 6.000 euros por cada persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar, excluido el contribuyente.

De igual forma, debe tratarse de primera vivienda habitual y que el contribuyente no haya sido titular de otro bien inmueble.

b) Que el contribuyente sea una mujer víctima de violencia de género, considerando tales aquellas que cuenten con orden de protección en vigor, sentencia judicial firme o informe acreditativo de los servicios especializados del Gobierno de Canarias.

2. Si la adquisición la realizan dos cónyuges o dos personas inscritas como pareja en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias, la bonificación prevista en este artículo será de exclusiva aplicación al sujeto pasivo que reúna las condiciones del apartado 1 de este artículo siendo de aplicación el tipo reducido de gravamen exclusivamente a él por la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que sea menor de 35 años o víctima de violencia de género."

Conjugando lo dispuesto en los artículos 37.1 y 35.1.a) del Texto Refundido, para que resulte de aplicación el tipo de gravamen reducido del 0,40 por 100, del ITPAJD, en la modalidad de actos jurídicos documentados, a las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de un inmueble destinado a vivienda habitual del sujeto pasivo es requisito que éste tenga menos de 35 años cumplidos y que su base imponible en el IRPF no exceda de 24.000 euros, condición esta última que no concurre en el consultante (según él mismo manifestó, en su última declaración por este Impuesto la base imponible fue de 24.757,61 euros).

El artículo 36 del Texto Refundido dispone que cuando se trate de documentos notariales relativos a operaciones sujetas al IGIC, el tipo en la modalidad de actos jurídicos documentados será del 1 por 100.

En cuanto al IRPF, el artículo 14 del Texto Refundido, regulador de la deducción por inversión en vivienda habitual y conforme a la redacción dada por la Ley 4/2018, dispone (el subrayado es nuestro):

"1. Sin perjuicio de la aplicación en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se establece una deducción por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 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, según redacción vigente el 1 de enero de 2012, de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava. El porcentaje de deducción aplicable será el que corresponda de los siguientes:

- Si la renta es inferior a 15.000 euros: el 3,5 por 100.

- Si la renta es igual o superior a 15.000 euros e inferior a 30.000 euros: el 2,5 por 100.

2. La presente deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la rehabilitación, reforma o adecuación por razón de discapacidad, de la vivienda habitual."

Desde un punto de vista estrictamente gramatical, la mención a la disposición transitoria decimoctava de la Ley 35/2006, introducida como hemos indicado anteriormente por la Ley 4/2018 y con entrada en vigor el día 5 de diciembre de 2018, implicaría que la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual requiere, entre otros requisitos, que el contribuyente haya adquirido su vivienda habitual con anterioridad al día 1 de enero de 2013. En efecto, la citada disposición transitoria decimoctava dispone:

"*1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en apartado 2 de esta disposición:*

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a
1 *de enero de 2013 o satisfecha cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.*

(...)"

De acuerdo con ello, la respuesta a la consulta efectuada sería que para los períodos impositivos del IRPF que se inicien desde la entrada en vigor de la modificación del artículo 14 del Texto Refundido por la Ley 4/2018, la deducción por inversiones en vivienda habitual requiere que la vivienda haya sido adquirida antes del día 1 de enero de 2013. Por tanto, a las cantidades satisfechas en el año 2019 por la persona física consultante para la adquisición de la vivienda habitual, no le resultaría de aplicación la deducción prevista en el artículo 14 del Texto Refundido.

Ahora bien, desde un punto de vista finalista llegaríamos a otra conclusión.

La redacción del artículo 14 del Texto Refundido antes de la reforma efectuada por la Ley 4/2018 era la siguiente:

"*1. Sin perjuicio de la aplicación en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 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, según redacción vigente el 1 de enero*

de 2012. El porcentaje de deducción aplicable será el que corresponda de los siguientes:

- Si la renta es inferior a 12.000 euros: el 1,75 por 100.

- Si la renta es igual o superior a 12.000 euros e inferior a 24.107,20 euros: el 1,55 por 100.

2. La presente deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la rehabilitación, reforma o adecuación por razón de discapacidad, de la vivienda habitual."

Comprobamos que la deducción que nos ocupa era aplicable sin tener en cuenta la fecha de adquisición de la vivienda.

El artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que *"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil",* precepto este que establece que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".*

Una de las características de la tan mencionada Ley 4/2018 es la implantación de una batería de medidas tributarias que pretenden reducir la carga fiscal que debe soportar el adquirente de una vivienda que vaya a constituir su residencia habitual; lo cual haría incoherente una pretensión del legislador de reformar el artículo 14 del Texto Refundido con la intención de restringir la deducción a viviendas adquiridas antes del día 1 de enero de 2013. En este sentido, la exposición de motivos de la propia Ley 4/2018 señala "*En la primera de estas normas, por un lado, se introducen diversas modificaciones en la regulación del tramo autonómico del IRPF. En este sentido, se actualizan los niveles de renta y el porcentaje de deducción para la inversión habitual (artículo 14) y por alquiler de vivienda habitual (artículo 15).*"; es decir, la pretensión del legislador solo fue incrementar los porcentajes de deducción aumentando los importes de renta imputables a cada porcentaje.

Entender que la reforma del artículo 14 implica que únicamente es aplicable cuando la vivienda fue adquirida antes del día 1 de enero de 2013 llevaría a un absurdo ¿qué sentido tiene que el artículo 14 mencione a viviendas que vayan a constituir la residencia habitual del contribuyente, si luego se exige que se traten de adquisiciones anteriores a 1 de enero de 2013?

La realidad es que la introducción de la frase "*de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava"* se limita a ser referencia o enmarcar la normativa vigente de la deducción por inversión en vivienda habitual en la redacción del artículo 68.1 de la Ley 35/2006 con efectos a 1 de enero de 2013.

En definitiva, la deducción por inversión en vivienda habitual es aplicable también a vivienda adquiridas en el año 2019, resultando de aplicación a las cantidades satisfechas por el consultante en el período impositivo del año 2019 si la renta de dicho período es inferior a 30.000 euros, debiéndose tener en cuenta lo establecido en el artículo 17 del Texto Refundido:

"A los efectos de la aplicación de las deducciones autonómicas de la Comunidad Autónoma de Canarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las referencias contenidas a la expresión "renta" en las normas reguladoras de las mismas deberán entenderse hechas a la base imponible general y del ahorro definida en 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, o en el texto legal que lo sustituya."

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

- La entrega de la vivienda estará sujeta, sin exención, al IGIC, siendo de aplicación el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

- El tipo de gravamen que debe aplicarse como consecuencia del devengo del IGIC por el pago anticipado es el reducido del 3 por ciento, y no el general del 6,5 por ciento. El consultante podrá solicitar al promotor que rectifique la cuota impositiva repercutida y le reintegre el importe que soportó en exceso, amparándose en lo dispuesto en los artículos 20.Dos.1 y 5, párrafo tercero, letra b) de la Ley 20/1991. O bien iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas, regulado en el artículo 129, apartados 2 y 4, del RGGI.

- En la modalidad de actos jurídicos documentados aplicable a los documentos notariales no resulta de aplicación el tipo reducido del 0,40 por 100, previsto en el artículo 37.1 del Decreto Legislativo 1/2009, siendo exigible el tipo del 1 por 100.

- El consultante podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en artículo 14 del Texto Refundido por las cantidades satisfechas en el período impositivo del año 2019, siempre que la renta imputable a dicho período, en los términos establecidos en el artículo 17 del Texto Refundido, sea inferior a 30.000 euros.

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, 7 de noviembre de 2019

VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García