

EAPC - Món local: urbanisme, tributs, organització i altres àmbits específics



El mecanisme de la inversió del subjecte passiu (ISP) aplicable a l'IVA de la contractació de determinades obres

31-03-2023

Una de les qüestions que més dubtes està generant en l'aplicació de l'IVA a l'activitat de les entitats que integren el sector públic és el que fa referència a qui és l'obligat a ingressar l'IVA en la contractació de determinades execucions d'obra, que serà la qüestió que abordarem en aquest apunt.

Delimitació del problema i requisits d'aplicació

Per entendre aquesta problemàtica hem de partir d'una idea senzilla, i és que la regla general a l'IVA és que el subjecte passiu obligat ingressar-lo a la Hisenda pública és la persona o entitat que fa l'operació (contractista), i que, com a particularitat de l'IVA, té el dret i l'obligació de repercutir-ho al destinatari de les operacions -administració que l'ha contractat (art. 84.1 1r de la Llei 37/1992, de l'IVA, en endavant, LIVA).

Com a excepció, en determinades operacions la regla s'inverteix, de manera que l'obligat a ingressar l'IVA passa a ser el destinatari, fet que es coneix tècnicament com a mecanisme de la inversió del subjecte passiu (en endavant, ISP). I precisament un d'aquests supòsits és el que fa referència a determinades execucions d'obres immobiliàries que tinguin per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions, que va ser introduïda al nostre ordenament el 2012, durant la crisi immobiliària, per garantir l'ingrés de l'IVA d'aquestes operacions.¹

Si bé una regla com aquesta pot estar justificada com a mesura d'assegurament del crèdit tributari, aquesta afirmació ha d'anar acompanyada d'una important matisació, i és que les regles per determinar quan és aplicable han de ser clares, ja que si no ho són la inseguretat jurídica passa a afectar una qüestió tan essencial com qui és l'obligat a ingressar l'IVA, amb les conseqüències rellevants que pot tenir un error sobre aquesta qüestió. Malauradament, i com que el lector segurament ja ha intuït, aquesta és precisament la situació que s'està donant. Tot i que no podem abordar totes les situacions ni problemes que genera la seva aplicació pràctica,

seguidament intentarem exposar de manera general els requisits que s'han de donar perquè resulti aplicable la regla de la ISP esmentada, i també els principals problemes interpretatius que genera.

A aquests efectes, farem referència als criteris generals que sobre aquesta qüestió té establerts la Direcció General de Tributs (en endavant, DGT) des de la seva aprovació l'any 2012²⁾ i que posteriorment ha reproduït, amb més o menys matisacions, en els seus pronunciaments posteriors. Segons aquests criteris perquè sigui aplicable el mecanisme de la ISP s'han de complir, acumulativament, quatre requisits.

Urbanització de terrenys o construcció o rehabilitació d'edificacions

Seguint un ordre lògic d'exposició, el primer requisit requereix que es tracti d'execucions d'obra que tinguin per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o la rehabilitació d'edificacions. Ara bé, és important destacar que aquests conceptes s'han de valorar d'acord amb la normativa de l'IVA, no de la normativa de contractació pública. Així, de manera sintètica, els criteris interpretatius de la DGT han delimitat aquests conceptes de la manera següent:

Urbanització: la DGT qualifica com a tals les actuacions de nova urbanització, les actuacions d'urbanització que tinguin per objecte la reforma o la renovació substancial de sòl ja urbanitzat, així com les actuacions de dotació que incrementin les dotacions públiques d'un sòl urbanitzat. Així mateix, i com a referència legislativa, remet a la definició d'actuacions d'urbanització regulades a la normativa urbanística estatal.³⁾

Edificació: respecte a aquest concepte, s'ha de delimitar atenent el concepte propi d'edificació de la normativa de l'IVA,⁴⁾ que, tot i que en molts aspectes coincideix amb el concepte civil, no sempre ha de ser així. Per exemple, als efectes de l'IVA en general, es consideren edificacions les construccions unides permanentment al sòl o a altres immobles, efectuades tant sobre la superfície com en el subsòl, que siguin susceptibles d'utilització autònoma i independent. En canvi, les obres d'urbanització no es qualifiquen com a edificació.

Sobre aquesta base, per exemple, la DGT ha considerat que tenen aquesta qualificació, entre d'altres: (i) les instal·lacions industrials quan estiguin unides permanentment al sòl o a un altre immoble i siguin susceptibles d'utilització autònoma i independent; (ii) les estacions depuradores d'aigües residuals o EDAR;⁵⁾ (iii) els dipòsits d'aigua; (iv) un parc solar de plaques fotovoltaïques, o (iv) una caldera de biomassa,⁶⁾ entre d'altres.

Per contra, la DGT ha considerat que no tenen la qualificació d'edificacions, entre d'altres: (i) la instal·lació d'un parc solar a la teulada o coberta d'una edificació ja construïda, excepte que es faci en el marc d'una rehabilitació;⁷⁾ les obres d'abastament d'aigua consistents en canalitzacions, excepte que es facin en el marc d'un procés d'urbanització ⁸⁾ o les obres de construcció d'un aparcament amb una estructura modular i desmuntable i, per tant, no unida permanentment al sòl o a un altre immoble.⁹⁾

Rehabilitació d'una edificació: respecte a aquest concepte, novament s'ha d'atendre al concepte propi de rehabilitació que té la normativa de l'IVA.¹⁰⁾ A aquests efectes, i de manera sintètica, es requereix, d'una banda, un requisit qualitatiu, que és que el 50% del cost de les obres es correspongui amb obres de consolidació o tractament d'elements estructurals d'una edificació

definita a la normativa de l'IVA i, de l'altra, un requisit quantitatiu, que és que el cost de les obres de rehabilitació comportin més del 25% del valor de l'edificació, excloent-ne el sòl, en els termes que estableix la normativa de l'IVA esmentada.

D'altra banda, la DGT també ha precisat que en cas d'existir diversos contractistes principals, el rellevant, a l'efecte de valorar el compliment d'aquest requisit, és si l'execució d'obra duta a terme en el seu conjunt per tots ells té aquesta consideració, sense que calgui atendre al fet que cadascuna de les execucions d'obra executades per cadascun dels contractistes siguin aïlladament considerades com d'urbanització, construcció o rehabilitació. El lector ja haurà comprovat, atenent les anteriors consideracions generals, que la determinació de quan estem davant d'aquest tipus d'execucions d'obres requereix una anàlisi tècnica del plec sobre la base de la normativa de l'IVA, sense que, a aquests efectes, per tant, s'hagi d'atendre a l'automatisme de si el contracte licitat té o no la qualificació de contracte d'obra als efectes de la normativa de contractació.

Execucions d'obra

En cas que les obres tinguin per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions en els termes exposats, el supòsit de la ISP no s'aplica a qualsevol operació efectuada en la seva execució, sinó només a les prestacions efectuades pels contractistes que tinguin la qualificació, novament als efectes de l'IVA, d'execució d'obres.

A aquests efectes, la DGT ha aclarit que l'execució d'obra implica l'obtenció d'un bé diferent als béns que s'hagin utilitzat per executar-la. Per contra, no es considera execució d'obra la simple prestació de serveis o lliuraments de béns. Atenent l'anterior, per tant, el supòsit de la ISP, en cas de complir-se la resta de requisits, s'aplica només als contractes que tinguin per objecte execucions d'obra en el sentit indicat, no així a contractes que, tot i fer-se en el marc d'una urbanització de terrenys o de construcció o rehabilitació d'una edificació, tinguin la naturalesa de serveis o de lliurament de béns (d'acord amb la normativa de l'IVA).

Així, per exemple, tot i complir-se la resta de requisits, no és aplicable el supòsit de la ISP als contractes que tinguin per objecte serveis (arquitectes, assessoria, notari, etc.), ni tampoc a qui subministri béns sense muntatge, ja que no es tractaria d'execucions d'obra malgrat fer-se en el marc d'una obra d'urbanització de terrenys o de construcció o rehabilitació d'edificacions. Com a excepció, sí que s'aplicaria el supòsit de la ISP, en cas de complir-se la resta de requisits, si es tracta d'un contracte mixt, és a dir, quan en un únic contracte particular en el qual es pugui fraccionar l'execució material de la construcció, rehabilitació o urbanització del terreny es contracti l'execució d'obra immobiliària i, per un mateix preu, es contracti també amb el mateix contractista la realització d'altres serveis o lliuraments de béns.

Condicció d'empresari del destinatari

Aquest requisit fa referència a la necessitat que el destinatari de les execucions d'obra tingui la condició d'empresari als efectes de l'IVA. Sens dubte aquest requisit és un dels que més problemes interpretatius sol generar en l'aplicació del supòsit de la ISP a les obres que contracta (és destinatària) una entitat del sector públic, ja que aquestes últimes com sabem en molts casos actuen com a no empresaris (consumidors finals), però en d'altres actuen com a empresaris als efectes de l'impost (caràcter dual als efectes de l'IVA). Dues són les consideracions que podem apuntar en relació amb aquesta conflictiva qüestió.

La primera fa referència a si la condició d'empresari als efectes de l'IVA s'ha de valorar atenent el conjunt d'activitats que fa una entitat del sector públic (és a dir, si només per fer una activitat subjecte a IVA ja es compliria el requisit) o si aquest requisit s'ha de valorar en relació amb les obres en qüestió (quin destí es donarà a l'execució d'obra). Tot i que la DGT no s'ha pronunciat de manera categòrica sobre aquesta qüestió, la interpretació més raonable és considerar que aquest requisit s'ha de valorar atenent l'obra en qüestió i el destí que li vol donar l'entitat del sector públic que contracta les obres (si el destí és o no empresarial als efectes de l'IVA). A aquestes efectes, és molt important tenir en compte que la normativa de l'IVA estableix l'obligació que el destinatari comuniqui al contractista que, respecte a les execucions d'obra en qüestió, actua en la seva condició d'empresari als efectes del IVA i que aquelles tenen per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions, fet que reforça la interpretació assenyalada anteriorment. Addicionalment s'ha de tenir en compte que les comunicacions citades s'han de fer fefaentment amb caràcter previ a l'inici de les obres i que tenen un rellevant règim sancionador i de responsabilitat solidària en cas d'incompliment. **11)**

La segona qüestió, no menys problemàtica, és determinar en quines execucions d'obra contractades s'actua o no com a empresari als efectes de l'IVA. Així, per exemple, i atenent el destí previsible de l'obra, si un ajuntament contracta la construcció d'una nova seu consistorial, sembla raonable considerar que no està actuant com a empresari als efectes de l'IVA i, per tant, que no seria aplicable el supòsit de la ISP tot i complir-se la resta de requisits. En sentit contrari, si el mateix ajuntament promou la construcció d'una promoció d'habitatges destinats al lloguer social o un aparcament públic que explotarà comercialment, estarà actuant com a empresari als efectes de l'IVA respecte a la citada edificació i, per tant, si es compleixen la resta de requisits, s'aplicaria a les obres de construcció el supòsit de la ISP. Igualment, en el cas d'una entitat pública que efectuï la urbanització de terrenys pel sistema de cooperació, estaria actuant com a empresari als efectes de l'IVA, fet que plantejarà la necessitat de valorar l'aplicació del supòsit de la ISP a les operacions passives (execucions d'obra contractades) i a les operacions actives -quotes d'urbanització que giri a les persones propietàries. **12)**

Partint d'aquest exemples, es pot valorar la complexitat que pot arribar a tenir determinar, cas a cas, quan s'aplica el supòsit de la ISP.

Contracte entre promotor i contractista

Aquest últim requisit fa referència a la necessitat que hi hagi una relació directa (contracte o acord) entre el promotor de les obres i el contractista principal. Tot i que el concepte de promotor no està definit a la normativa de l'IVA, la DGT ha considerat que amb caràcter general té la condició de promotor el propietari del terreny, i que en conseqüència esdevindrà propietari de l'execució d'obra duta a terme sobre aquell.

A l'últim, la DGT també ha aclarit que si es compleixen tots els requisits, el supòsit de la ISP serà aplicable igualment a les execucions d'obra i cessions de personal efectuades pel contractista principal o altres subcontractistes, quan siguin conseqüència o portin causa en un contracte principal que tingui per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions, i afirma que es produirà amb independència que el promotor actüi o no amb la condició d'empresari o professional, és a dir, sense que sigui rellevant, a aquest efecte, que es produeixi o no la inversió del subjecte passiu en les operacions efectuades entre el contractista principal i el promotor.

Conseqüències i reflexions finals

El lector que hagi tingut la paciència d'haver arribat fins aquí segur que pensarà en la dificultat que en molts casos pot tenir determinar quan s'aplica i quan no aquest supòsit de la ISP.

Adicionalment, per raons d'extensió, no podem explicar aquí totes les formalitats associades a aquesta regla en matèria de facturació, de declaració al model 303 i de la seva incidència en la deducció de l'IVA, que encara en dificulta més l'aplicació correcta.

La qüestió final a plantejar-se és, sobretot, que succeeix quan, per error interpretatiu, no s'aplica correctament el supòsit de la ISP, o a la inversa. Si bé no podem abordar totes les possibles conseqüències, s'ha de destacar que com a mínim serà necessari dur a terme una regularització voluntària de l'operativa efectuada, amb els greus problemes que això pot comportar tant en termes d'interessos de demora, recàrrecs o, fins i tot, en forma d'eventuals sancions, en cas que sigui l'Administració tributària la que la regularitzi mitjançant un eventual procediment de comprovació.

Des del meu punt de vista, la situació d'inseguretat jurídica i greus disfuncions que pot generar l'aplicació d'aquest supòsit de la ISP fan necessari recordar que l'IVA és un impost harmonitzat a escala europea i que el Tribunal de Justícia de la UE (TJUE) va concloure sobre una mesura similar establerta per Alemanya que aquella es podia considerar conforme al dret europeu, però sempre que l'aplicació no generés costos financers en funció de l'aplicació que en fessin les autoritats nacionals competents si la norma no permet que els subjectes passius afectats coneguin amb exactitud l'abast de les seves obligacions en matèria d'IVA, i va recordar la necessitat de complir els principis de proporcionalitat i seguretat jurídica.¹³⁾ Caldrà acudir algun dia al TJUE?

¹⁾ Art. 84.1.2, lletra f de la LIVA.

²⁾ Consulta vinculant de la DGT V2583-12, de 27/12/2012. Referència interpretativa fonamental sobre els criteris interpretatius aplicables a aquesta qüestió.

³⁾ Article 14 del text refós de la Llei del sòl (Reial decret legislatiu 2/2008) sobre el concepte d'actuacions de transformació urbanística. Atès que aquesta norma va ser derogada, cal interpretar que la referència s'ha d'entendre feta al vigent article 7 del RDL 7/2015 (text refós de la Llei del sòl i rehabilitació urbana), en virtut de la disposició addicional única del citat RDL 7/2015 sobre remissions normatives.

⁴⁾ Art. 6 de la LIVA.

⁵⁾ Consulta vinculant de la DGT V2746-18 de 16/10/2018.

⁶⁾ Consulta vinculant de la DGT V2291-21 de 13/08/2021.

⁷⁾ Consulta vinculant de la DGT V1246-13 de 12/04/2013.

⁸⁾ Consulta vinculant de la DGT Vo833-22 de 19/04/2022.

⁹⁾ Consulta vinculant de la DGT V1520-22 de 27/06/2022.

¹⁰⁾ Art. 20.1.22, lletra B de la LIVA.

¹¹⁾ Apartats 3, 4 i 8 de l'article 24 *quater* del RD 1624/1992.

¹²⁾ Consulta vinculant de la DGT de V5162-16 de 27/06/2022.

¹³⁾ Sentència del TJUE de 13/12/12 (assumpte C-395/11).



Eduard Gracian Moreno

Advocat i economista a Gracian Advocats S.L.P, Professor associat de la UOC