

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



La incidència de l'IVA en la urbanització de terrenys pel sistema de cooperació

26-01-2024

La urbanització de terrenys pel sistema de cooperació determina que sigui una administració pública la que executa les obres d'urbanització amb càrrec a les persones propietàries dels terrenys (art. 139 del TRLUC). Aquesta posició d'agent urbanitzador que atorga la normativa a les administracions quan aquelles urbanitzen terrenys pel sistema de cooperació, genera unes importants conseqüències en l'IVA. En aquest apunt n'analitzarem algunes, si bé atesa la complexitat de la qüestió només podem apuntar els aspectes generals més rellevants.

1. Subjecció a l'IVA de l'actuació urbanitzadora

Com ja sabem, l'IVA és un impost que grava les prestacions de serveis o els lliuraments de béns fets per persones i entitats que actuïn com a empresaris en el marc de la seva activitat empresarial (art. 4 de la LIVA). Els criteris anteriors són d'aplicació general i, per tant, també són aplicables a les entitats integrants del sector públic quan aquelles fan una activitat qualificada com empresarial als efectes de l'IVA, és a dir, quan s'efectuï a títol oneros amb intenció d'intervenir en la producció de béns i serveis en el mercat.

La normativa de l'IVA, no obstant això, estableix un supòsit específic de no subjecció a l'IVA per a determinades operacions i activitats efectuades per les entitats del sector públic (art. 7.8 de la LIVA), que els atorga una naturalesa dual als efectes de l'IVA: en moltes activitats actuen com a no empresaris i aquestes no estan subjectes a l'IVA, però en d'altres actuen com a empresaris als efectes de l'IVA, i per tant hi estan subjectes com si es tractés d'un operador privat.

Un cop traslladada aquesta dualitat a la qüestió analitzada, cal plantejar-se en quina condició actua l'administració actuant en el sistema de cooperació. La resposta a aquesta qüestió és que constitueix un criteri reiterat de la Direcció General de Tributs (DGT), a través de les seves consultes vinculants, que la realització d'obres d'urbanització pel sistema de cooperació atribueix la condició d'empresari a l'administració pública que les efectua i, per tant, està subjecta a IVA (per totes, podem citar la consulta vinculant VO124-23, de 3 de febrer de 2023).

2. Operacions afectades per la subjecció a IVA

El que s'ha explicat, per tant, suposa que l'execució de les obres d'urbanització implica, als efectes de l'IVA, la realització de dos fluxos bàsics d'operacions subjectes a l'IVA:

- **Operacions actives:** D'una banda, l'administració actuant executa els serveis d'urbanització a favor dels propietaris dels terrenys, la contraprestació dels quals són les anomenades "quotes d'urbanització".
- **Operacions passives:** De l'altra, l'administració actuant rep uns serveis d'urbanització per part de l'adjudicatari de les obres d'urbanització, que serà qui materialment executarà les obres.

La subjecció a l'IVA dels dos tipus d'operacions normalment suposaria que el subjecte passiu obligat a repercutir l'IVA al destinatari i a ingressar-lo a la Hisenda pública fos en cada cas qui efectua les operacions subjectes, és a dir, el contractista hauria de repercutir l'IVA sobre el preu satisfet per l'administració actuant i aquesta última hauria de repercutir l'IVA als propietaris sobre les quotes d'urbanització satisfetes per aquelles. Aquesta idea general, però, es veu substancialment alterada en el cas dels processos urbanístics com a conseqüència de l'aplicació de la denominada "regla d'inversió del subjecte passiu".

3. Aplicació de la inversió del subjecte passiu

L'any 2012 es va introduir una modificació en la normativa tributària segons la qual el subjecte passiu obligat a ingressar l'IVA en les execucions d'obra que tinguin per objecte la urbanització de terrenys passava a ser el destinatari, que es coneix com "mecanisme de la inversió del subjecte passiu" o ISP (art. 84.U, apartat 2n, lletra f de la LIVA).

L'aplicació del mecanisme d'ISP en l'execució d'obres d'urbanització pel sistema de cooperació és un dels principals problemes de gestió de l'IVA al qual s'enfronten les administracions públiques quan executen obres d'urbanització. En relació amb aquesta qüestió, i per conèixer amb més detall els requisits que determinen quan resulta aplicable el mecanisme de la ISP, podeu consultar l'apunt publicat en aquest mateix espai temàtic el 31 de març de 2023.

Atesa la problemàtica i els dubtes interpretatius que l'aplicació d'aquest mecanisme de la ISP està provocant en la urbanització de terrenys pel sistema de cooperació, hi ha moltes consultes vinculants formulades per ens públics a la DGT sobre aquesta qüestió. Atès que els criteris que fixa la DGT sobre la normativa tributària són vinculants per a l'Agència Tributària i, per tant, són els que aquella aplica en les seves actuacions de comprovació, entenem que a dia d'avui són els criteris més prudents a aplicar. Així, per totes podem citar, entre d'altres, les consultes vinculants V0124-23, de 3 de febrer de 2023; V1627-22, de 6 de juliol de 2022; V2972-16, de 27 de juny de 2016, i V5162-16, de 29 de novembre de 2016.

Així, atenent als citats pronunciaments administratius sembla que els criteris principals a considerar són els que exposarem a continuació de forma diferenciada respecte a la incidència en les operacions passives i les operacions actives.

4. Incidència de la ISP en les operacions passives

Les que hem anomenat operacions passives són les execucions d'obra que fa el contractista a favor de l'administració actuant. En relació amb aquestes operacions els criteris de la DGT són els següents:

- Resulta aplicable el supòsit d'ISP a les execucions d'obra efectuades pel contractista a favor de l'administració actuant, en ser operacions efectuades entre empresaris als efectes de l'IVA, tenir la naturalesa d'execucions d'obra i ser el seu objecte la realització d'obres d'urbanització de terrenys.
- Com a conseqüència de l'anterior, les factures emeses pel contractista a l'administració actuant han de ser sense IVA i han d'incloure la menció "operació amb inversió del subjecte passiu", ja que és l'administració actuant destinatària de la factura l'obligada a ingressar l'IVA a Hisenda per aplicació del mecanisme de la ISP. Per tant, no és que l'operació no porti IVA, sinó que l'obligat a ingressar-lo s'inverteix, i passa a ser l'administració actuant destinatària.
- A aquests efectes, l'administració actuant està obligada a fer, amb caràcter previ a l'inici de les obres, la comunicació fefaent al contractista que resulta aplicable el mecanisme de la ISP en els termes que estableix l'article 24 *quater* del Reglament de l'IVA (Reial decret 1624/1992). En aquests casos és habitual que aquesta comunicació es faci en els plecs de licitació de les obres d'urbanització.
- El supòsit d'ISP, no obstant això, no és aplicable als serveis que, en el seu cas, contracti l'administració actuant (com ara el projecte d'obra), ja que no tenen la naturalesa d'execució d'obra. Com a excepció, seria aplicable el supòsit d'ISP als serveis si són prestats en el marc d'un contracte mixt, de manera que el mateix contractista que executa les obres du a terme també serveis, com a ara el projecte o la direcció de l'obra.
- Addicionalment, l'IVA que, per inversió del subjecte passiu, hagi ingressat l'administració actuant (que es podria anomenar un IVA autorepercutit) és, al seu torn, un IVA que serà deduïble en estar vinculant a una operació generadora del dret a la deducció com és l'execució de les obres d'urbanització als propietaris.
- La deducció de l'IVA s'haurà de fer aplicant el percentatge de deducció que tingui l'administració actuant atenent el conjunt de les seves activitats subjectes a IVA. En aquests casos, i per evitar que la deducció d'aquest IVA es vegi perjudicada per l'aplicació de la regla de la prorrata general (art. 104 de la LIVA) si aquella és aplicable a l'administració actuant, el més raonable és sol·licitar l'aplicació de la prorrata especial (art. 106 de la LIVA).

5. Incidència de la ISP en les operacions actives

Les que hem anomenat operacions actives són els serveis d'urbanització que l'administració actuant presta als propietaris, la contraprestació de les quals són anomenades "quotes d'urbanització". En relació amb aquestes operacions, els criteris de la DGT són els següents:

- Atès que l'aplicació del mecanisme de la ISP requereix que el destinatari actuï en la seva condició d'empresari als efectes de l'IVA, cal atènyer-se a la condició amb que actuï cadascun dels propietaris individualment considerats.
- Així, i respecte dels propietaris que actuïn amb la condició d'empresari als efectes de l'IVA, opera el supòsit d'inversió del subjecte passiu, que comporta que l'administració actuant no ha de repercutir l'IVA sobre la quota d'urbanització.
- Com a conseqüència de l'anterior, les factures emeses als propietaris han de ser sense IVA i han d'incloure la menció "operació amb inversió del subjecte passiu", ja que són els propietaris els obligats a ingressar l'IVA a Hisenda per aplicació del mecanisme de la ISP. Per tant, no és que l'operació no porti IVA, sinó que l'obligat a ingressar-lo s'inverteix, i passa a ser el propietari destinatari de les obres d'urbanització.
- Respecte dels propietaris que no actuïn amb la condició d'empresaris als efectes de l'IVA, per contra, no opera el supòsit d'inversió del subjecte passiu, fet que comporta que l'administració actuant ha de repercutir l'IVA sobre la quota d'urbanització en la factura que ha d'emetre al propietari i ingressar-lo a Hisenda.

- A aquests efectes, els propietaris que actuïn com a empresaris als efectes de l'IVA estan obligats a fer, amb caràcter previ a l'inici de les obres, la comunicació fefaent a l'administració actuant que actuen en la citada condició en els termes que estableix l'article 24 *quater* del Reglament de l'IVA (Reial decret 1624/1992). En aquests casos és habitual, i recomanable, que l'administració actuant requereixi amb caràcter previ a tots els propietaris aquesta comunicació, als efectes de conèixer quins actuen com a empresaris als efectes de l'IVA i quins no.
- D'altra banda, és important destacar que no s'ha d'assimilar l'actuació o no com a empresari als efectes de l'IVA al fet que el propietari sigui una empresa, ja que les persones físiques també ho poden ser. Així, d'acord amb el criteri de la DGT, els propietaris dels terrenys es convertiran en empresaris, si no ho fossin prèviament, des del moment en què es comencin a girar les quotes d'urbanització sempre que les abonin amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar els terrenys corresponents al desenvolupament d'una activitat empresarial (com la venda posterior, la futura promoció d'una edificació, l'execució d'una activitat empresarial al terreny, etc.).

El que s'ha exposat posa de manifest la rellevància que té que l'administració actuant requereixi a cada propietari amb caràcter previ a l'inici de les obres la comunicació sobre la condició en què actua, ja que en funció d'aquesta operará o no el supòsit d'ISP en la quota d'urbanització girada a aquell.

Adicionalment, i atès que les quotes d'urbanització són ingressos de dret públic la recaptació de les quals es pot fer a través del procediment de constrenyiment, tot el que s'ha exposat posa de manifest la importància de determinar des del moment inicial en quins casos inclourà IVA i en quins casos no.

6. Meritació de l'IVA

A l'últim, s'ha de tenir en compte la importància de determinar correctament en quin moment es merita l'IVA i neix l'obligació d'ingressar-ho a Hisenda, aspecte essencial quan qui estigui obligat a ingressar-lo sigui l'administració actuant, tant respecte a les operacions passives com a les actives. Així, i novament seguint els criteris de la DGT sobre aquesta qüestió, podem fer les consideracions següents:

- L'IVA corresponent a les operacions passives (obres efectuades pel contractista) que per aplicació del mecanisme de la ISP hagi d'ingressar a Hisenda l'administració actuant, es merita en el moment que es produeixi la recepció formal de les obres, d'acord amb la regulació del contracte d'obres, amb independència de si en aquell moment s'han pagat o no.
- Ara bé, com a excepció, si amb caràcter previ a la finalització de les obres se satisfà al contractista pagaments a compte (certificacions d'obra), la meritació de l'IVA corresponent a aquestes té lloc en el moment del seu pagament efectiu pels imports efectivament pagats al contractista. En els pagaments a compte previs a la recepció formal de l'obra s'aplica, per tant, una espècie de criteri de caixa.
- L'IVA corresponent a les operacions actives (quotes d'urbanització) en els casos que no apliqui la ISP i sigui l'administració actuant l'obligada a ingressar l'IVA, es merita en el moment que es produeixi la liquidació definitiva dels costos d'urbanització una vegada finalitzada l'obra, d'acord amb la normativa urbanística i amb independència de si en aquell moment s'han cobrat o no.
- Ara bé, i novament com a excepció, si amb caràcter previ a la finalització de les obres es giren quotes d'urbanització a compte de la liquidació definitiva (bestretes), que és el cas més habitual, la meritació de l'IVA corresponent a aquestes es merita en el moment del seu cobrament efectiu pels imports satisfets efectivament pels propietaris. En els pagaments a compte, per tant, s'aplica una espècie de criteri de caixa.



Eduard Gracian Moreno

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