

El Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de solicita mediante escrito de fecha, se emita Informe Jurídico por parte de este Servicio de Asistencia a Municipios sobre diversas cuestiones relacionadas con la aplicación del IVA, "inversión del sujeto pasivo", en el caso de una obra que pretende realizar por administración con contrato de colaboración en la ejecución de la misma para la "colocación de nuevos nichos en el Cementerio Municipal, y en cumplimiento de lo cual, se emite las siguientes

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Hacer constar que los cuatro funcionarios de habilitación nacional, secretarios-interventores, adscritos al servicio de asistencia jurídica a los municipios, lo somos en relación a la esfera del derecho administrativo municipal, es decir, derecho administrativo general y local, y la presente consulta excede del ámbito de nuestras competencias y especialidad – o al menos de este funcionario- al tratarse de una consulta de Derecho Tributario, alejado de nuestro campo cotidiano de trabajo, y además tan compleja, y poliédrica como es la "inversión del sujeto pasivo IVA", tratándose de una materia en la que el Ayuntamiento a quien debe dirigir la consulta por escrito es al Centro Directivo competente que es la Dirección General de Tributos, cuya interpretación es la válida y aplicable, además de ser vinculante, lo cual es una ventaja grande para la entidad consultante en términos de la seguridad jurídica.

Según establecen los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los contribuyentes pueden formular a la Dirección General de Tributos consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La contestación a estas consultas tributarias escritas, formuladas antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, deberá realizarse en el plazo de seis meses desde su presentación y tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante

Con esta importante salvedad, a los efectos meramente de colaboración y orientativos, sin que tenga la consideración de informe jurídico, por los motivos arriba expuestos, se facilitan los siguientes criterios o notas informativas.

Pudiendo, el Ayuntamiento, además consultar la pagina web de la AEAT, y el artículo "Inversión de sujeto pasivo a efectos del IVA. Especial referencia a las obras de urbanización promovidas por las Entidades Locales", publicado en la Revista de Derecho Local en febrero de 2013, al cual se sigue en estas notas.

ANTECEDENTES DE HECHO

I.- El Ayuntamiento pretende ejecutar "por administración" la obra "Colocación de nuevos nichos en el Cementerio municipal", realizándose parte de la ejecución de la obra por el propio Ayuntamiento y parte por un empresario.

II.- Para la contratación del empresario, el Ayuntamiento, está celebrando un procedimiento de contratación; en la oferta remitida por uno de los licitadores se indica que en

la operación en que consiste la ejecución del contrato él no tendrá la consideración de sujeto pasivo.

III.- El consultante solicita información sobre los siguientes extremos:

- a) Aplicabilidad de la figura de la "inversión del sujeto pasivo" en el caso de la contratación descrita.
- b) Al ejecutar la obra por administración, ¿estaría el ayuntamiento actuando como empresario ? ...

A los que resultan de aplicación los presentes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La figura de la inversión del sujeto pasivo se introdujo en nuestro ordenamiento tributario con el fin de facilitar el control de ciertas operaciones, especificadas en la Ley, al impuesto sobre el valor añadido –IVA- reduciendo el movimiento de fondos recaudado por los sujetos pasivos. La figura consiste en la atribución de la condición de sujeto pasivo a quien compra un bien o recibe un servicio condición que en el régimen general debería recaer en el transmitente del bien; así, el transmitente emitirá una factura sin IVA y el adquirente lo reflejará en su declaración, soportando y devengando el impuesto al mismo tiempo. De ese modo la Hacienda Pública tiene conocimiento de la operación y, al faltar el flujo de numerario, es más fácil controlar la efectividad del cumplimiento de la normativa tributaria.

Segundo.- Para realizar un análisis detallado de la figura, debe partirse del estudio de elementos básicos de tributo que se ven involucrados en la misma para después analizar el régimen de la misma. Por último deberá determinarse si procede su aplicación al caso consultado.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA- al definir el hecho imponible del tributo, en su artículo 4:

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El artículo 5 de la LIVA define qué deba entenderse por empresario o profesional a efectos de IVA:

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...)

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)

Precepto que se ha poner en conexión con las normas para la determinación de lo que se entienda por sujeto pasivo en cada una de las modalidades del impuesto –entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones– contenidas en el Título V de la LIVA. Reduciendo el análisis a lo que aquí interesa –entregas de bienes y prestaciones de servicios – dispone el artículo 84:

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...)

Recogiéndose en el párrafo 2º del apartado Uno la figura de la inversión del sujeto pasivo.

Tercero.- Se requieren entonces para aplicación de la figura además de, obviamente, el encuadre de la operación de que se trate dentro del hecho imponible definido por la LIVA, cuestión que vendrá determinada por los caracteres de la operación recogidos en el artículo 4 y del sujeto que la realiza –empresario o profesional- tal y como lo define del artículo 5.

Se define entonces el hecho imponible del impuesto por dos circunstancias:

- Actividad realizada: entregas de bienes y prestaciones de servicios, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, dentro del ámbito de aplicación espacial del impuesto –artículo 4 de la LIVA-.
- Sujeto que la realiza: empresarios o profesionales, en el desarrollo de su actividad profesional. Esta condición debe completarse con los dispuesto en el artículo 5 donde se concreta el concepto de empresario o profesional considerándose tales a quien realice actividades empresariales entendiéndose por tales entre otros casos la ordenación de recursos y factores de producción por cuenta propia con el objeto de producir bienes y servicios que serán ofrecidos en el mercado.

Cuarto.- Una vez definido el hecho imponible, como hecho cuya realización hace nacer la obligación tributaria, debe analizarse quién es el sujeto pasivo, como persona que vendrá obligada a cumplirla.

Frente al supuesto general de que el sujeto pasivo es quien entrega los bienes o presta los servicios –artículo 84.Uno.1º- merece especial interés por ser la cuestión controvertida en el caso presente el supuesto en que tal sujeto pasivo pasa a ser quien recibe el bien o el servicio, es decir cuando la figura del sujeto pasivo se invierte –artículo 84.Uno.2º-.

A este respecto la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, en su consulta vinculante V2583-12 aclara:

"... resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.*
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.*
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados."

Es necesaria por tanto la concurrencia de un requisito de carácter subjetivo –carácter de empresario o profesional de quien recibe el bien o servicio- y tres objetivos –realización de las operaciones en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, naturaleza de contrato de obra de las operaciones y formalización del contrato directamente entre el promotor y el contratista principal-.

Quinto.- En cuanto al requisito subjetivo, la condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones, esta concurrirá en uno de dos supuestos: cuando el destinatario sea urbanizador y cuando el destinatario sea promotor de edificaciones.

Se considerará que el destinatario tiene la condición de urbanizador cuando se dedica a la urbanización de terrenos. Para precisar la idea se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 5.Uno.d) antes transcrito.

Debe tenerse en cuenta además que la Subdirección General de impuestos sobre el Consumo en su consulta vinculante V0102-05 indica que:

"En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos."

Además debe tenerse en cuenta que *sólo podrá atribuir la condición de empresario o profesional a quien tiene la intención de vender, ceder o adjudicar los terrenos urbanizados; faltando este elemento intencional, no podrá considerarse a quien realiza la urbanización como empresario, por lo que la operación no estará sujeta a IVA.*

Se considerará promotor de edificaciones a quien adquiera la propiedad de los inmuebles construidos bien habiéndolos construido el mismo o habiendo encomendado la construcción a un tercero.

Así, Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, define la figura del promotor en el artículo 9.1:

"Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título."

Por otra parte, el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, en su Anejo III "Terminología" dispone:

A efectos de aplicación del CTE, los términos que figuran a continuación deben utilizarse conforme al significado y a las condiciones que se establecen para cada uno de ellos.

(...)

Promotor: es el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación.

Debe tenerse en cuenta, además, que lo relevante a la hora de decidir a quién corresponde la condición de promotor será el ostentar o no un título de propiedad sobre la obra terminada, pues en otro caso –mera propiedad del solar– no se tendrá la condición de empresario a los efectos del IVA.

Sexto.- En cuanto al primero de los requisitos de carácter objetivo, esto es, que se realicen las operaciones gravadas en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, conviene fijarse el ámbito de actividades que se pueden entender encuadradas estos conceptos.

A los efectos la LIVA, el concepto de “obras de urbanización” ha sido definido en el punto 2 la consulta vinculante de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo V0102-05:

Ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, tal concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera “en curso de urbanización” un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

Conforme a todo lo indicado, esta Dirección General considera que un terreno no deberá considerarse “en curso de urbanización” a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución de las obras de urbanización, es decir, hasta que no comience la última de las fases indicadas. Así, la doctrina contenida en la consulta V0102-05 indica, respecto al concepto de obras de urbanización:

A mayor abundamiento, el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana dispone:

1. A efectos de esta ley, se entiende por actuaciones de transformación urbanística:

a) Las actuaciones de urbanización, que incluyen:

1) Las de nueva urbanización, que suponen el paso de un ámbito de suelo de la situación de suelo rural a la de urbanizado para crear, junto con las correspondientes infraestructuras y dotaciones públicas, una o más parcelas aptas para la edificación o uso independiente y conectadas funcionalmente con la red de los servicios exigidos por la ordenación territorial y urbanística.

2) Las que tengan por objeto reformar o renovar la urbanización de un ámbito de suelo urbanizado, en los mismos términos establecidos en el párrafo anterior.

b) Las actuaciones de dotación, considerando como tales las que tengan por objeto incrementar las dotaciones públicas de un ámbito de suelo urbanizado para reajustar su proporción con la mayor edificabilidad o densidad o con los nuevos usos asignados en la ordenación urbanística a una o más parcelas del ámbito y no requieran la reforma o renovación de la urbanización de éste.

Por todo ello, deben considerarse actuaciones de urbanización a los efectos del artículo 84.Uno.2.f) de la LIVA:

- a) Las actuaciones de nueva urbanización.
- b) Las actuaciones de urbanización cuyo objeto sea la reforma o renovación sustancial de un suelo ya urbanizado.
- c) Actuaciones de dotación incrementando las dotaciones públicas de un suelo para subvenir la mayor edificabilidad del suelo, a un incremento de la densidad o a la asignación de nuevos usos asignados cuando no sea necesaria la reforma o reordenación de la urbanización ya existente.

Séptimo.- En cuanto al momento en que se entenderá realizada la operación, a efectos de la determinación del momento del devengo, conforme a los criterios establecidos en el artículo 75.Uno.1º, 2º y 2º bis que diferencian los supuestos que se consideren entrega de bienes de aquellos caracterizados como prestación de servicios, disponiendo el precepto citado:

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.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

De particular interés para este caso es el previsto en el apartado 2ª.bis es decir el del supuesto en que el destinatario de los bienes concluidos sea una Administración Pública en cuyo caso:

- El concepto de Administración Pública habrá de entenderse como comprensivo de todas las entidades incluidas en el artículo 3 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.
- El ámbito objetivo se constreñirá al contrato de obra tipificado en el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. En el resto de contratos que formalice una Administración Pública y cuyo efecto sea recibir el producto de la obra de que se trate, el devengo se determinará conforme a las reglas generales.
- En este caso el devengo se producirá en el momento de la recepción de la obra o de parte de ella, circunstancia que se entenderá producida cuando –artículo 235– se emita el documento acreditativo haber recibido la obra conforme a lo estipulado en el contrato o cuando la obra haya sido efectivamente entregada aún faltando la constancia documental, pero sólo en los casos y con las condiciones que el propio artículo 235 prevé.

En definitiva, del estudio y análisis de la legislación anteriormente citada podemos deducir, entre otras, las siguientes conclusiones :

Primero.- Para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el supuesto referido en el art. 84.Uno.2º.f) LIVA (f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.) es necesario que el destinatario de las operaciones referidas en el mismo actúe con la condición de empresario o profesional en los términos señalados en el art. 5 de la misma Ley.

Segundo .- Para la aplicación del **supuesto de inversión del sujeto pasivo** del art. 84.Uno.2º.f) LIVA es necesario que concurren, además del requisito subjetivo señalado en el apartado anterior, tres requisitos objetivos, a saber:

- Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de *un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones*.

- Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

- Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Tercero.- Respecto a la Urbanización de terrenos.

Las obras de urbanización se definen de forma indirecta en el art. 6.Tres, letra a), LIVA, que establece que no tienen la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de *abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras*.

Las obras han de realizarse en el marco de un proceso de urbanización de un terreno. Ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial, etc.

Cuarto.- Concurrirá la condición de sujeto de pasivo del impuesto en la entidad local en los supuestos en los que las ejecuciones de obra de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, en cuanto resultado-producto inmobiliario, se destine a su venta o explotación o constituya la base para realización de una actividad empresarial, y ello aunque no tenga la forma de sociedad mercantil.

Quinto.- Por último, una consideración importante: - y aquí si entramos en derecho administrativo- un cementerio municipal, es un bien demanial, de dominio público, de servicio público, y una de las características jurídicas definitorias estos bienes – junto con la inembargabilidad y imprescriptibilidad- es que son inalienables, es decir, que no se pueden vender.

Y la venta de un bien supone la traslación o transferencia de la titularidad dominical del bien. Es decir el propietario, cambia. Y los nichos del cementerio municipal, como bien demanial, no pueden ser objeto de venta. Pueden tras el procedimiento administrativo que corresponda realizarse una concesión administrativa a terceros durante una serie de años, pero el titular dominical del bien, no cambia.

Y hemos visto que una de las condiciones para actuar como empresario a los efectos del IVA es la venta. Es decir la obtención de lucro, de beneficio legítimo. La condición de empresario o profesional según la citada consulta nº V2583-12 está íntimamente ligada a la intención de venta. Si falta este ánimo la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del IVA.

Condición de venta subrayada en el art. 5.1, letra d), LIVA, el cual establece expresamente, que se reputarán empresarios o profesionales quienes *"efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente"*.

Y los nichos del cementerio municipal, como bienes de dominio público, no pueden venderse, sino que su construcción irá destinada a satisfacer el servicio público que se deriva de su intrínseca naturaleza y su posterior entrega temporal a terceros mediante la figura de la concesión administrativa.

Además que, y por último, *es necesario que el Ayuntamiento comunique expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional*, cuando sea el caso y así lo decidiera.

Toledo a 25 de mayo de 2016