



CIUDAD AUTÓNOMA DE MELILLA

CONSEJERÍA DE HACIENDA

Dirección General de Gestión Tributaria

243.- ORDEN N.º 1333 DE FECHA 24 DE MARZO DE 2017, RELATIVA A LOS CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN EN LOS CONTRATOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS CUANDO SE PRODUCE UNA VARIACIÓN EN EL TIPO IMPOSITIVO.

La Exctma. Sra. Consejera de Hacienda por Orden núm. **1.333** de fecha 24 de marzo de 2017, dispone lo siguiente:

“Orden de la Excm. Sra. Consejera de Hacienda, por la que se dictan los criterios para la aplicación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en los contratos de las Administraciones Públicas cuando se produce una variación en el tipo impositivo.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

El día 28 de febrero de 2017 se publicó en el B.O.ME extraordinario n.º 4, la aprobación inicial de la modificación de la Ordenanza Reguladora del I.P.S.I. (operaciones interiores), en la que se establece una modificación en los tipos impositivos del IPSI, concretamente en las ejecuciones de obras inmobiliarias que son los recogidos en el ANEXO TERCERO de la Ordenanza del I.P.S.I. (operaciones interiores).

Se entenderá definitivamente aprobada la Ordenanza del IPSI (operaciones interiores) sino se presentan alegaciones en el plazo de un mes desde su aprobación provisional, con la obligación de la publicación del texto íntegro del acuerdo en el Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma.

Las modificaciones en los tipos impositivos han sido ya analizadas por la Dirección General de Tributos así, la Circular 2/1992, de 22 de enero de 1992, por la que se dictan los criterios para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos del Estado cuando se produce una variación en el tipo impositivo, establece que:

“Los contratos celebrados por la Administración Pública que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 1 de enero de 1992, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Art. 25 de su Reglamento, y respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa vigente, no se hubiese devengado dicho Impuesto, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al momento en que se devengue el Impuesto en las operaciones sujetas al mismo.

A estos efectos, se entenderá por precio cierto el de adjudicación menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato.”

Y, posteriormente, en la Resolución de 2 de agosto de 2012 en su apartado III, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge que: *“En el caso de la contratación administrativa, cuando se produce una elevación de los tipos impositivos, la Administración está obligada a soportar el tipo que esté vigente en el momento de realizarse las operaciones, con independencia de que el tipo impositivo determinado al formularse la correspondiente oferta fuera inferior.*

Por tanto, con motivo de la elevación de los tipos impositivos del IPSI se hace necesario que se dicten los criterios para la aplicación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en los contratos de las Administraciones Públicas, cuando se produce una variación del tipo impositivo.

Así, el apartado 3 del artículo 4.º de la Ordenanza Fiscal General de la Ciudad Autónoma de Melilla (Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma de Melilla Extraordinario n.º 6, de 25-02-2015) otorga al Consejero *competente en materia tributaria la posibilidad de emitir disposiciones interpretativas, aclaratorias y esclarecedoras de las Ordenanzas reguladoras de los tributos de la Ciudad Autónoma de Melilla, de obligada aplicación para los órganos de la Administración Tributaria de la Ciudad Autónoma de Melilla, debiendo publicarse en el Boletín Oficial de la Ciudad de Melilla para su general conocimiento.* Por tanto, vengo a emitir la presente disposición aclaratoria:

PRIMERA.- Los tipos impositivos en las ejecuciones de obras inmobiliarias que han sido modificados en el IPSI vienen recogidos en el ANEXO TERCERO de la Ordenanza, a saber:

“La entrega de Bienes Inmuebles, tributarán al tipo del 4%, con las siguientes excepciones:

- 1.º- Tributarán al tipo del 0,5% la primera transmisión de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial, cuando las entregas se efectúen por los promotores de las mismas, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.*
- 2.º- Tributarán al tipo del 10% la construcción y la ejecución de obras inmobiliarias, con las siguientes excepciones:*
 - 2.1. Tributarán al tipo del 0,5% la construcción y la ejecución de obras inmobiliarias, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción de edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados, siempre que hayan de ser objeto de una transmisión posterior considerada como primera entrega de bien inmueble.*
 - 2.2. Tributarán al tipo del 4% la construcción y la ejecución de obras inmobiliarias que tengan por objeto la construcción de edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados que no se encuentren incluidas en el punto 2.1 de este apartado TERCERO.*
 - 2.3. Tributarán al tipo del 4 % la construcción y la ejecución de obras inmobiliarias consistentes en la reforma, readaptación, redistribución, mejora o*

reconstrucción de viviendas y de locales de negocio cuya construcción ya esté terminada.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 % de la superficie construida se destine a dicha utilización.

Se aplicarán los tipos impositivos recogidos en este apartado TERCERO a las ejecuciones de obras inmobiliarias, con independencia de su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios establecida respectivamente en el Art. 8.Dos. 1.º y el Art. 11.dos.6.º de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

SEGUNDA.- El artículo 14.º de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, del Impuesto sobre la Producción los Servicios y la Importación establece que la repercusión del IPSI se sujetará a las mismas normas establecidas por la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, el artículo 88.º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula la repercusión del IVA cuando los destinatarios sean entes públicos, y, por ende, del IPSI:

“En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”

Y, de otra parte, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que:

“En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.”

TERCERA.- Con el aumento de los tipos impositivos en el IPSI pueden surgir dudas sobre las obras contratadas por las Administraciones Públicas con anterioridad a la modificación establecida y cuyo devengo se realice con posterioridad, para lo cual se hacen necesarias las siguientes aclaraciones.

El Art. 15.º. Tres de la Ordenanza establece que: *“El tipo de gravamen aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.”*

Por tanto, se ha de determinar en qué momento se produce el devengo en el IPSI en las certificaciones de obras, y, en consecuencia, procede la aplicación del nuevo tipo impositivo del 10%.

Así, la Sentencia de fecha 27 de enero de 2003 del Tribunal Supremo, recoge que el devengo en el IVA, y, por tanto, en el I.P.S.I., en las certificaciones de obras, se produce en

el momento en que las mismas se expiden, estableciendo la mencionada Sentencia en su Fundamento de Derecho Quinto lo siguiente:

“Por el contrario y sobre este asunto específico se ha pronunciado ya esta Sala. Así en Sentencia de 5 de marzo de 2001, dictada también en recurso de casación para unificación de doctrina, en un caso similar, siendo partes la Generalitat Valenciana y otra Empresa constructora, se llegó a la conclusión de que la doctrina correcta y que debía prevalecer era la de que, en el caso de expedición de certificaciones de obra, el devengo del IVA se produce en el momento en que las mismas se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan (...)”

Más adelante continúa la Sentencia: *“En consecuencia, los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante ‘certificaciones de lo hecho’, van haciendo nacer, así, simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA. Esta circunstancia tiene relevancia cuando se produce un cambio legislativo que afecte a cualquiera de los otros factores determinantes de la deuda tributaria (base imponible, tipo de gravamen, etc.), durante la vida de un negocio jurídico de tracto sucesivo que se perfeccionó durante la vigencia del anterior régimen normativo y que se agotará definitivamente durante la del nuevo, desarrollándose unas etapas bajo aquél y otras bajo éste.*

La interpretación que efectúan las citadas sentencias del Tribunal Supremo en torno al momento del devengo en el caso de expedición de certificaciones de obra tiene que ponerse en relación con las normas que regulan la contratación administrativa (a las que hay que acudir para constatar si efectivamente las certificaciones de obra suponen la documentación de una entrega o puesta a disposición de las unidades de obra realmente ejecutadas por el contratista).

Y que ello es así se infiere de lo dispuesto en los artículos 47 de la Ley de Contratos del Estado, 923/1965, de 8 de abril, y 142 de su Reglamento, Real Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, normas en las que se reconoce al contratista “el derecho al abono de la obra que realmente ejecute, con arreglo al precio convenido” (de modo que la expedición de la certificación supone la entrega de las unidades de obra ejecutadas a la Administración, que puede disponer de ella a título de dueño).”

Por tanto, en las contrataciones administrativas concertadas con anterioridad a la modificación de los tipos de gravamen del IPSI, los contratos de ejecuciones de obra que se encuentren en el momento de cambio de tipos pendientes de ejecución, en todo o en parte, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el IPSI y respecto de los cuales no se hubiese devengado el impuesto, se han de cumplir abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos, incrementado en la cuota del IPSI correspondiente al momento en que se devengue el impuesto.

Se entiende como precio cierto el de adjudicación, IPSI incluido, menos la cuota del impuesto calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato.

PRECIO CIERTO = PRECIO DE ADJUDICACIÓN – CUOTA IPSI MOMENTO DE ADJUDICACIÓN.

CONCLUSIONES.- De acuerdo con lo expuesto anteriormente, si durante la vigencia de los contratos de ejecución de obra inmobiliaria efectuados para los entes públicos se produjera una modificación del tipo impositivo del IPSI del 8% al 10%, el procedimiento correcto a seguir será el siguiente:

- 1.º Se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento a las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ordenanza, que será el día siguiente al de su publicación en el B.O.ME. del acuerdo de aprobación definitiva.
- 2.º Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento a las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras que hayan sido objeto de recepción con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ordenanza, que será el día siguiente al de su publicación en el B.O.ME. del acuerdo de aprobación definitiva, aun cuando su pago se produzca con posterioridad a dicha fecha.
- 3.º Se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ordenanza, que será el día siguiente al de su publicación en el B.O.ME. del acuerdo de aprobación definitiva, salvo que su importe se abone anticipadamente antes de esa fecha.

Por ejemplo:

La Administración tiene contratada la ejecución de una obra por importe de 6.000.000 de € (IPSI incluido) al tipo impositivo del 8 %, habiéndose certificado ya dos millones de euros que han sido cobrados, faltando por certificar por el contratista los otros cuatro millones de euros, la solución sería el siguiente:

PRECIO CIERTO = PRECIO DE ADJUDICACIÓN – CUOTA IPSI MOMENTO DE ADJUDICACIÓN.

Precio cierto = 4.000.000 € - 296.296,30 € = 3.703.703,70 €

Al precio cierto se le aplicará el nuevo tipo impositivo del 10% resultanto la cuota de IPSI.

3.703.703,70 € x 10% = 370.370,37 €

Obteniéndose el nuevo precio final que ascenderá a **4.074.074,07 €**”

Melilla, 24 de marzo de 2017.
El Secretario Técnico,
Sergio Conesa Mínguez