

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC064246

DGT: 01-03-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0519/2017

**SUMARIO:**

**IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas.** Una Comunidad de Propietarios va a realizar unas obras para la supresión de barreras arquitectónicas en las zonas comunes de un edificio de 16 viviendas y 3 locales, eliminando un primer tramo de escaleras y ampliando en una parada el ascensor. La construcción de la finca data de hace más de cuarenta años, sin que en los dos últimos se haya realizado ninguna rehabilitación de la misma. Además, la Comunidad de Propietarios no aporta ningún material para la ejecución de la obra. Pues bien, tributará por el Impuesto al tipo impositivo del 10 por ciento la obra descrita, en virtud del art. 91.Uno.3.1.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), siempre que se trate de obras análogas a las de rehabilitación según se definen en el art. 20.Uno.22.º B) de la misma Ley, y únicamente si el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación excede del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo. La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. En caso de no cumplirse los requisitos para la aplicación del mencionado art. 91.Uno.3.1.º, como así parece deducirse en este caso, las obras tributarán al tipo reducido del 10 por ciento siempre que se cumplan los requisitos para incluirlas entre las obras de renovación y reparación a que se refiere el art. 91.Uno.2.10.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En particular, dado que se trata de una Comunidad de Propietarios mayoritariamente de viviendas y que se indica que no se han producido obras de rehabilitación en los últimos dos años, cumpliendo por tanto los dos primeros requisitos establecidos por el artículo, deberá atenderse al porcentaje que suponga el coste de los materiales aportados por el constructor con respecto de la totalidad del precio de la operación, que no podrá superar el referido 40 por ciento. En este sentido, dado que se menciona que la comunidad de propietarios no aporta material alguno, debe señalarse que el artículo hace referencia al coste de los materiales aportados por quien realiza la obra, es decir, por el contratista encargado de llevar a cabo la misma, y no por el titular de la edificación. De no cumplirse los requisitos que posibilitan la aplicación del art. 91.Uno.3.1.º ni del 91.Uno.2.10.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las obras tributarán al tipo general del 21 por ciento.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 90 y 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), Anexo III.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La Comunidad de Propietarios consultante va a realizar unas obras para la supresión de barreras arquitectónicas en las zonas comunes de un edificio de 16 viviendas y 3 locales, eliminando un primer tramo de escaleras y ampliando en una parada el ascensor. La construcción de la finca data de hace más de cuarenta años, sin que en los dos últimos se haya realizado ninguna rehabilitación de la misma. La Comunidad de Propietarios no aporta ningún material para la ejecución de la obra.

**Cuestión planteada:**

Tipo impositivo aplicable a las obras a realizar.

**Contestación:**

1. El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

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

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:

a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.

b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

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.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación de los citados edificios.

2. Resulta, pues, necesario concretar, a estos fines, cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, dispone que a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo."

Por tanto, para determinar si las obras objeto de consulta son de rehabilitación y tributan al tipo reducido del 10 por ciento, habrá que actuar en dos fases:

1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

En lo que respecta a estas últimas, el citado artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

"Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”.

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

“Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

**3.** Por otra parte, a los efectos de los requisitos legales señalados en el punto 2º anterior, se considerará:

**Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación:** el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.

**Precio de adquisición de las edificaciones:** el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.

La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

**Valor de mercado de una edificación o parte de la misma:** el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.

**Partes de un edificio destinadas a viviendas:** las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

4. Por último, cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de acuerdo con los criterios señalados en los apartados anteriores de la presente contestación, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º, de la Ley 37/1992, que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo del 10 por 100.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado”.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

5. En vista de todo lo anterior, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento la obra a que se refiere el escrito de consulta, en virtud del artículo 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992, siempre que se trate de obras análogas a las de rehabilitación según se definen en el artículo 20.Uno.22º.B), y únicamente si el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación excede del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, entre los elementos de prueba, han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

b) En caso de no cumplirse los requisitos para la aplicación del artículo 91.Uno.3.1º, como así parece deducirse del contenido de la consulta, las obras objeto de consulta tributarán al tipo reducido del 10 por ciento siempre que se cumplan los requisitos para incluirlas entre las obras de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992.

En particular, dado que se trata de una comunidad de propietarios mayoritariamente de viviendas y que se indica que no se han producido obras de rehabilitación en los últimos dos años, cumpliendo por tanto los dos primeros requisitos establecidos por el artículo, deberá atenderse al porcentaje que suponga el coste de los

materiales aportados por el constructor con respecto de la totalidad del precio de la operación, que no podrá superar el referido 40 por ciento

En este sentido, dado que en el escrito de consulta se menciona que la comunidad de propietarios no aporta material alguno, debe señalarse que el artículo hace referencia al coste de los materiales aportados por quien realiza la obra, es decir, por el contratista encargado de llevar a cabo la misma, y no por el titular de la edificación.

c) De no cumplirse los requisitos que posibilitan la aplicación del artículo 91.Uno.3.1º ni del 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, las obras a que se refiere el escrito de consulta tributarán al tipo general del 21 por ciento.

**6.** Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.