

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC077290

DGT: 31-07-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2605/2020

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. El contribuyente va a comprar al promotor una vivienda que actualmente se encuentra en fase de construcción y tiene intención de realizar una modificación en el proyecto de la citada vivienda, para lo cual contacta con un electricista que opera en la obra para que haga una modificación sobre el proyecto de la obra que se encuentra en construcción, con anterioridad a que la misma sea entregada.

Las operaciones consistentes en mejoras y reformas, a realizar por el promotor en una vivienda pendiente de entregar a su adquirente, sobre las condiciones inicialmente pactadas, se deberá considerar como un mayor importe del precio de venta de la vivienda acordado en el contrato inicial de compraventa y ello con independencia de que el promotor facture de forma separada dichas obras. Siendo esto así, tributaría por el Impuesto al tipo impositivo del 10 por ciento la realización de obras de mejora efectuadas por el promotor en una vivienda en fase de construcción, siempre que, la misma no haya sido todavía puesta a disposición del adquirente y sean efectuadas por el promotor de la vivienda, cosa que no sucede en el supuesto analizado.

Las obras de mejora de nuestro caso, son efectuadas por el constructor para el adquirente de la vivienda y facturadas por aquél directamente a este último (no al promotor).

Ahora bien, en este caso, no resultaría aplicable lo dispuesto en el art. 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), ya que las obras son efectuadas por el constructor para el adquirente de la vivienda y facturadas por aquél directamente a este último y no al promotor. Por lo tanto, no cumplidos los requisitos previstos en el artículo mencionado para aplicar el tipo impositivo del 10 por ciento, dichas obras de mejora encargadas al electricista en la vivienda tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

Tampoco resultará aplicable el art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) al no cumplirse los requisitos previstos en el mismo, ya que la construcción, o en su caso rehabilitación de la vivienda, no habrá concluido al menos dos años antes del inicio de las obras. Por tanto, al no resultar aplicable el tipo impositivo del 10 por ciento, si las obras hubieran sido directamente concertadas con el constructor y facturadas por éste a la contribuyente, dichas obras tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante va a comprar al promotor una vivienda que actualmente se encuentra en fase de construcción y tiene intención de realizar una modificación en el proyecto de la citada vivienda, para lo cual contacta con un electricista que opera en la obra para que haga una modificación sobre el proyecto de la obra que se encuentra en construcción, con anterioridad a que la misma sea entregada.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las obras realizadas por el electricista para el consultante.

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.

El artículo 91, apartado uno.1, número 7º de la citada Ley, determina lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

(...)"

Las operaciones consistentes en mejoras y reformas, a realizar por el promotor en una vivienda pendiente de entregar a su adquirente, sobre las condiciones inicialmente pactadas, se deberá considerar como un mayor importe del precio de venta de la vivienda acordado en el contrato inicial de compraventa y ello con independencia de que el promotor facture de forma separada dichas obras.

Siendo esto así, tributaría por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento la realización de obras de mejora efectuadas por el promotor en una vivienda en fase de construcción, siempre que, la misma no haya sido todavía puesta a disposición del adquirente y sean efectuadas por el promotor de la vivienda, cosa que no sucede en el supuesto consultado.

2.- No obstante, de la información aportada en el escrito de consulta se deduce que las obras de mejora objeto de consulta, son efectuadas por el constructor para el adquirente de la vivienda y facturadas por aquél directamente a este último (no al promotor).

En este sentido, el artículo 91, apartado Uno.3 de la Ley 37/1992, antes citada dispone que se aplicará el tipo 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 reducido previsto en el artículo 91, apartado uno, 3, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.

Resulta aplicable el tipo impositivo reducido del 10 por ciento cuando la ejecución de obra consista en la construcción de una vivienda, siempre que el destinatario de la operación sea el promotor de la misma, incluido el caso de particulares que lleven a cabo la autopromoción de una vivienda para uso propio, y siempre que se cumplan los demás requisitos señalados en el artículo 91.Uno.1.3º de la Ley 37/1992.

En este caso, no resultaría aplicable lo dispuesto en el artículo 91, apartado Uno.3 de la Ley 37/1992, ya que las obras son efectuadas por el constructor para el adquirente de la vivienda y facturadas por aquél directamente a este último y no al promotor. Por lo tanto, no cumplidos los requisitos previstos en el artículo anteriormente transcrito para aplicar el tipo impositivo del 10 por ciento, dichas obras de mejora encargadas al electricista en la vivienda objeto de consulta tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

3.- Del mismo modo, si las obras de mejora objeto de consulta, son efectuadas por el constructor para el adquirente de la vivienda y facturadas por aquél directamente a este último (no al promotor), cabría plantear la aplicación del artículo 91.uno.2, número 10º, de la Ley 37/1992, según el cual tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento:

“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.”.

Este precepto tampoco resultará aplicable al no cumplirse los requisitos previstos en el mismo, ya que la construcción, o en su caso rehabilitación de la vivienda, no habrá concluido al menos dos años antes del inicio de las obras. Por tanto, al no resultar aplicable el tipo impositivo del 10 por ciento, si las obras hubieran sido directamente concertadas con el constructor y facturadas por éste a la consultante, dichas obras tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

4.- 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 Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica