

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081321

DGT: 16-11-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2828/2021

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Una empresa que se dedica a la reforma de piscinas, aplicando el tipo general del 21 por ciento en el Impuesto, desea conocer si puede aplicar el tipo reducido a las reformas de las salas de máquinas o de almacén de productos químicos, aseos en zonas comunes, jardines, caminos, alumbrado, canalización de aguas y cerramiento de la comunidad, en concepto de edificio o parte del mismo.

De la escueta información aportada no puede conocerse si las obras realizadas por la empresa pueden calificarse como obras de rehabilitación, a efectos de la aplicación del tipo reducido del art. 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación debe tomarse en consideración lo dispuesto por el art. 91.Uno.2.10º de la misma norma.

No obstante, en lo que respecta a las obras de reforma de instalaciones deportivas, tributan por el IVA al tipo general las ejecuciones de obras para la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, siendo irrelevante que se construya para una comunidad de propietarios o para el propietario individual de una vivienda unifamiliar.

Por lo tanto, las reformas en piscinas, así como en instalaciones accesorias a las mismas, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En el caso de que las reformas en aseos situados en zonas comunes no se refieran a una instalación accesoria a la piscina, sino que pudieran considerarse anexos a los edificios de viviendas, siendo utilizados por los propietarios de forma independiente al uso de la piscina, tales reformas tributarán al tipo reducido del 10 por ciento cuando cumplan las restantes condiciones y requisitos previstos en el art. 91.Uno.2.10º de la Ley del Impuesto.

En cuanto a las reformas efectuadas en caminos, alumbrado, canalización de aguas y cerramiento de la comunidad, tales ejecuciones de obra no cumplen las condiciones necesarias para la aplicación del tipo impositivo reducido recogido en el art. 91.Uno.2.10º de la Ley del Impuesto, al tratarse fundamentalmente de obras de reparación en el exterior, que ni forman parte de los edificios de viviendas, ni pueden considerarse anexos de las mismas.

Por lo que se refiere, por último, a las reformas efectuadas en jardines, se consideran incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), tributando al tipo impositivo del 10 por ciento, las ejecuciones de obra de renovación o reparación de jardines de viviendas o de comunidades de propietarios que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, que tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas. Se entenderá que una edificación se destina a vivienda cuando al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha finalidad.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 20, 90 y 91.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 26.

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

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante se dedica a la reforma de piscinas, aplicando el tipo general del 21 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuestión planteada:

Aplicabilidad del tipo reducido a las reformas de las salas de máquinas o de almacén de productos químicos, aseos en zonas comunes, jardines, caminos, alumbrado, canalización de aguas y cerramiento de la comunidad, en concepto de edificio o parte del mismo.

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), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley, establece 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.”.

Por su parte, 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.”.

Este Centro directivo ha desarrollado en numerosas consultas (por todas las consultas números V2326/14, de 9 de septiembre de 2014 y V1946/14, de 17 de julio de 2014 entre otras) las condiciones y requisitos para determinar si las obras realizadas pueden considerarse como de rehabilitación de edificaciones, por lo que se le remite a las mismas.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta no puede conocerse si las obras realizadas por la consultante pueden calificarse como obras de rehabilitación, a efectos de la aplicación del tipo reducido del artículo 91.Uno.3.1º.

2.- 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, 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 reducido del Impuesto.

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”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.Dos.1º de la Ley 37/1992, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de dicha Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

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.

3.- No obstante todo lo anterior, en lo que respecta a las obras de reforma de instalaciones deportivas, hemos de señalar que la Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, de fecha 31 de marzo de 1986 (BOE de 16 de marzo), estableció lo siguiente: “La aplicación del tipo impositivo reducido no se extiende a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, aunque se contraten directamente con el promotor de una edificación.”.

De acuerdo con lo establecido en dicha Resolución, la doctrina de la Dirección General de Tributos ha venido considerando que tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general las ejecuciones de obras para la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, siendo irrelevante que se construya para una comunidad de propietarios o para el propietario individual de una vivienda unifamiliar (consulta de 27-4-2001; Nº 0836-01, entre otras).

Por otra parte, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 20 de diciembre de 2006 (RG: 2769/05), estableció lo siguiente: “Estimar el recurso y declarar como criterio unificado en la interpretación del artículo 91.uno.3 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, que el tipo reducido previsto en el citado precepto no se aplica a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, aunque se contraten directamente con el promotor de una edificación, siendo irrelevante que la piscina se construya para una comunidad de propietarios o para el propietario de una vivienda unifamiliar.” En el mismo sentido, la Resolución de fecha 10-9-2008 (RG: 2313/05).

Asimismo, y en cuanto al tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra de albañilería, antecedente normativo de la actual aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación, la Dirección General de Tributos, en sus contestaciones, de fecha 13-2-2003 (consulta número 0207-03) y 29-1-2004 (consulta número 0091-04), entre otras, tiene establecido lo siguiente: “En cuanto a las obras realizadas en la piscina, para que se trate de servicios de albañilería de los citados anteriormente es necesario que los mismos se efectúen en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, pues solo se aplica el tipo reducido cuando el objeto de las obras sea una vivienda o una parte de un edificio destinado a dicha finalidad. A estos efectos puede tomarse el concepto de vivienda del artículo 91.Uno.3 que hemos referido con anterioridad. Según el mencionado artículo y la Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos de 31 de marzo de 1986 antes mencionada, no se incluye en tal concepto las piscinas o instalaciones deportivas, que en todo caso tributarán al tipo general del 16 por ciento.”.

Por lo tanto, las reformas en piscinas, así como en instalaciones accesorias a las mismas, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En el caso de que las reformas en aseos situados en zonas comunes no se refieran a una instalación accesoria a la piscina, sino que pudieran considerarse anexos a los edificios de viviendas, siendo utilizados por los propietarios de forma independiente al uso de la piscina, tales reformas tributarán al tipo reducido del 10 por ciento cuando cumplan las restantes condiciones y requisitos previstos en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley del Impuesto.

4.- En cuanto a las reformas efectuadas en caminos, alumbrado, canalización de aguas y cerramiento de la comunidad, tal y como se ha señalado por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de agosto de 2018, número V2368-18, tales ejecuciones de obra no cumplen las condiciones anteriormente señaladas para la aplicación del tipo impositivo reducido recogido en el artículo 91, apartado uno.2, número 10º, de la citada Ley, al tratarse fundamentalmente de obras de reparación en el exterior, que ni forman parte de los edificios de viviendas, ni pueden considerarse anexos de las mismas.

En el mismo sentido, la contestación vinculante de 3 de noviembre de 2017, número V2847-17, relativa a una comunidad de propietarios que va a acometer unas obras de acondicionamiento en las viales, instalaciones y aparcamientos que se encuentran en el interior de una colonia de viviendas.

5.- Por lo que se refiere, por último, a las reformas efectuadas en jardines, es doctrina de este Centro directivo considerar incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.10º

de la Ley 37/1992, tributando al tipo impositivo del 10 por ciento, las ejecuciones de obra de renovación o reparación de jardines de viviendas o de comunidades de propietarios que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, que tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas. Se entenderá que una edificación se destina a vivienda cuando al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha finalidad.

En este sentido, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para valorar la procedencia del tipo reducido.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si en las obras consultadas la aportación de materiales no supera, tal como manifiesta el consultante, el límite del 40 por ciento referido, y se cumplen el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91, apartado Uno.2. número 10º de la Ley 37/1992. En caso contrario, y en particular, cuando la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable sería el 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.