

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081512

DGT: 18-11-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2900/2021

### SUMARIO:

**IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas.** Unos contribuyentes han llevado a cabo la reforma de su vivienda habitual, contratando para ello a un reformista que les factura la totalidad de la obra, aunque subcontrata la ejecución material de los trabajos, ocupándose personalmente de la dirección de los mismos. En su facturación del conjunto de la obra a los contribuyentes, incrementa el precio de los materiales utilizados en su margen de beneficio, lo que conduce a que más del 40 por ciento de la base imponible del IVA corresponda al importe de dichos materiales, quedando por ello la obra excluida de la aplicación del tipo reducido del art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Se considerará incluida dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el art. 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) la ejecución de obra, siempre que se realice en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tenga por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En este sentido, la persona que realice las obras no deberá aportar materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no deberá exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del impuesto.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el art. 26 del RD 1624/1992 (Rgto IVA), 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.

En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, debemos señalar que los materiales que deben computarse a estos efectos serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

Por tanto, en el supuesto analizado, el coste de los materiales será su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por el propio contratista como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

De este modo, con independencia del precio al cual facture el contratista de la obra los materiales a los contribuyentes, a efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos y condiciones para aplicar el art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) se tomará en consideración el coste que dichos materiales hayan tenido para el citado contratista.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras consultadas tuvieran, según lo señalado, la consideración de obras de reparación y renovación, y la aportación de materiales no superara el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a las mismas sería el reducido del 10 por ciento. En caso contrario, será de aplicación el tipo impositivo general.

### 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:

Los consultantes han llevado a cabo la reforma de su vivienda habitual, contratando para ello a un reformista que les factura la totalidad de la obra aunque subcontrata la ejecución material de los trabajos, ocupándose personalmente de la dirección de los mismos. En su facturación del conjunto de la obra a los consultantes, incrementa el precio de los materiales utilizados en su margen de beneficio, lo que conduce a que más del 40 por ciento de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido corresponda al importe de dichos materiales, quedando por ello la obra excluida de la aplicación del tipo reducido del artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992.

### Cuestión planteada:

Forma que computar el coste de los materiales a efectos de determinar la aplicabilidad del tipo reducido del 10 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo previsto en el artículo 90.Uno.2.10º de la Ley 37/1992.

## Contestación:

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

En este sentido, el artículo 91, apartado uno.3, ordinal 1º de la Ley 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."

El mismo precepto añade que 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, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento procederá cuando concurren los siguientes requisitos:

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.

Se considerarán destinados principalmente a viviendas los edificios cuando al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a ser utilizada como vivienda, aunque parte de los edificios construidos se destine a fines distintos de su utilización como viviendas.

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

2.- Por su parte, el concepto de rehabilitación de edificaciones se establece en el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente lo siguiente:

"B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones 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.

(...)

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 indisoluble 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.”.

3.- Por otra parte, cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de edificaciones 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:

“10.º 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 tributará, toda ella, al tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

4.- En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

Se considerará incluida dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992 la ejecución de obra señalada, siempre que se realice en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tenga por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En este sentido, como hemos señalado anteriormente, la persona que realice las obras no deberá aportar materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no deberá exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del impuesto.

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.

En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, debemos señalar que los materiales que deben computarse a estos efectos serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, el coste de los materiales será su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por el propio contratista como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

De este modo, con independencia del precio al cual facture el contratista de la obra los materiales a los consultantes, a efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos y condiciones para aplicar el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 se tomará en consideración el coste que dichos materiales hayan tenido para el citado contratista.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras consultadas tuvieran, según lo señalado en los apartados anteriores, la consideración de obras de reparación y renovación, y la aportación de materiales no superara el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a las mismas sería el reducido del 10 por ciento.

En caso contrario, será de aplicación a las obras objeto de consulta el tipo impositivo general del 21 por ciento.

5.- 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.