

Título:

CONSULTA VINCULANTE RELATIVA A OBRAS DE REHABILITACIÓN

Contenido:

Adjunta se remite contestación a la consulta vinculante V2004-10 a la Dirección General de Tributos donde se analiza el tipo impositivo aplicable a cada una de las empresas que intervienen en la rehabilitación de una fachada.

En la contestación a la consulta se establece que la calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del Impuesto permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 8 por ciento a la ejecución de la obra que se desarrolle como consecuencia del mismo. Su novedad reside en que ha sido resuelta una vez ha entrado en vigor el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso para la recuperación económica y el empleo, que modificó los supuestos de aplicación del IVA reducido en obras de rehabilitación (ver circular 038/137/2010).

En primer lugar la contestación a la consulta, además de transcribir los artículos de la Ley del IVA modificados recientemente, interpreta una serie de conceptos a los efectos legales oportunos; así:

- Por **coste total de las obras o coste total del proyecto** de rehabilitación se entiende 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.
- Por **valor de mercado** de una edificación o parte de la misma se entiende el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido el valor del terreno.
- Por **parte de un edificio destinado a viviendas** se entiende aquella parte de una edificación destinada a construir una o varias viviendas y susceptible por si misma de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo.

Contenido:

En la consulta se establece que la distinción de las obras que pueden calificarse como rehabilitación dentro de un proyecto total que se proyecte realizar es una **cuestión de naturaleza técnica**. Por tanto la consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio o prueba admisible en Derecho, entre cuyos 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.

En segundo lugar se hace referencia al nuevo concepto de "**obras análogas a las de rehabilitación**" y a las "**obras conexas**" introducidas por el Real Decreto 6/2010, analizando su régimen transitorio.

Por último se establece que cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de rehabilitación de acuerdo con los criterios señalados anteriormente, debe tomarse en consideración lo establecido en el artículo 91, apartado 1.2, número 15º de la Ley 37/1992 en su última redacción dada por el Real Decreto 6/2010, que ha introducido el concepto de "**obras de renovación y reparación**" en sustitución de las "obras de albañilería", y que son aquellas en las que el destinatario es una persona física, la construcción o rehabilitación de la vivienda ha concluido al menos dos años antes, y la persona que realiza las obras no aporta materiales para su ejecución o su coste no excede del 33 por ciento de la base imponible de la operación.

A estos últimos efectos debe considerarse por "**materiales aportados**" por el empresario que ejecuta las obras de renovación o reparación, todos aquellos bienes corporales que quedan incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma.

En todo caso el coste de dichos materiales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, no debe exceder del 33 por ciento de la base imponible de la operación. Si se supera el límite del 33 por ciento, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y tributará toda ella al 18 por ciento.

Contenido:

A los efectos anteriores se advierte que 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.

Madrid, 29 de noviembre de 2010

Fdo.: Pedro C. Fernández Alén
Secretario General

Nueva Consulta Ver Consulta
.EN NUM-CONSULTA (V2004-10)

NUM-CONSULTA V2004-10

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 14/09/2010

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 90-uno, 91-uno-3-1º, 91-uno-2-15º

DESCRIPCION-HECHOS Rehabilitación de la fachada de una vivienda particular. Para la obra intervienen varias empresas, una de albañilería, otra de carpintería de madera (ventanas, persianas y portón de entrada), otra de colocación de mármol y otra de pintura.

CUESTION-PLANTEADA Tipo impositivo aplicable por cada una de las empresas que intervienen.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del Impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 8 por ciento a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo.

En este sentido, el artículo 91, apartado uno. 3, número 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que se aplicará el tipo impositivo del 8 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.".

- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.22º.A), letra b) de la Ley 37/1992 a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.

- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, en su redacción a partir del 14 de abril de 2010, fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso para la recuperación económica y el empleo (BOE del 13), dispone 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”.

A los efectos de los requisitos legales señalados, 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.

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación y tributan al tipo reducido del 8 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.

La distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro del proyecto total que se proyecte realizar a los efectos de la calificación global de éste como de rehabilitación, es una cuestión de naturaleza técnica respecto de la que este Centro Directivo no puede pronunciarse.

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

CONTESTACION- COMPLETA

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

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.

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 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.- Si bien, como se ha indicado, la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010 tuvo lugar el 14 de abril de 2010, se ha dispuesto un régimen transitorio con el fin de permitir la máxima aplicación del nuevo concepto de rehabilitación.

En este sentido, la disposición transitoria tercera, apartado uno, del Real Decreto-ley 6/2010, establece lo siguiente:

“Uno. La nueva redacción del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, consecuencia de este Real Decreto-ley, se aplicará de acuerdo con los siguientes criterios:

1º El concepto de rehabilitación, tal y como queda delimitado por la parte B) del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, será aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.uno.1º de la misma Ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.

2º La aplicación del tipo impositivo reducido que establece el artículo 91.uno.3.1º de la Ley 37/1992 a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el Impuesto correspondiente a dichas obras se devengue, conforme a los criterios establecidos en el artículo 75.uno de la misma Ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley, aun cuando se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.

3º Los empresarios o profesionales que realicen las entregas a que se refiere el ordinal 1º podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su rehabilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el día de entrada en vigor de este Real Decreto-ley. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de 2010.”.

4.- Cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de 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 15º, de la Ley 37/1992, asimismo según su redacción vigente desde del 14 de abril de 2010, fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010.

El artículo 91, apartado uno.2, número 15º de dicha Ley, en su actual redacción dada por el artículo 2, apartado cuatro del Real Decreto 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (Boletín Oficial del Estado del 13 de abril), que entró en vigor el 14 de abril de 2010, establece que se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

“15º. 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.

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA**

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 33 por ciento de la base imponible de la operación”.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.15º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación o 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 los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma.

En todo caso, como se ha indicado, el coste de dichos materiales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, no debe exceder del 33 por ciento de la base imponible de la operación. 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 33 por ciento de la base imponible.

Por tanto, si se supera el límite del 33 por ciento, 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 18 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

De acuerdo con lo expuesto, sólo se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento previsto en el artículo 91.uno.2.15º de la Ley 37/1992, a las ejecuciones de obra de renovación o reparación 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. Por tanto, 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 (Boletín oficial del Estado del 31), 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.

5.- De acuerdo con todo lo anterior, esta Dirección General considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta planteada:

1º) 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, y como ya se ha señalado anteriormente, 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.

2º) Por otra parte, se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.15º de la Ley 37/1992, las ejecuciones de obra a que se refiere el escrito de consulta.

En este sentido, los materiales que deben computarse para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo las obras de renovación o reparación correspondientes, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

En el caso de las actuaciones subcontratadas con terceros y a efectos del cómputo del 33 por ciento, será preciso determinar la naturaleza que dichas actuaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) tienen para el empresario que materialmente las realiza. En estos casos de subcontratación, y en el supuesto de que se actúe en nombre propio, las operaciones subcontratadas tendrán, a efectos de dicho cómputo para el contratista, la misma naturaleza que tengan para ese empresario.

3º) Tratándose de actuaciones independientes, como parece deducirse del escrito de consulta cada uno de los contratistas deberá determinar por su cuenta y de forma independiente si concurren los requisitos para la aplicación del tipo impositivo del 8 por ciento, contenido en el artículo 91.uno.2.15º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.