

Título:

TIPO IMPOSITIVO APLICABLE EN OBRAS DE ALBAÑILERÍA, FONTANERÍA, CARPINTERÍA Y DEMÁS

Contenido:

Adjunta se remite la consulta vinculante V2480-12 de la Dirección General de Tributos en la que se consulta el tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obras de albañilería, fontanería, carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios, así como cuándo pueden considerarse obras de rehabilitación y cuándo se consideran obras de renovación y reparación.

Por lo que respecta a la consideración de **rehabilitación** en edificios terminados, se indica que las ejecuciones de obra de albañilería, fontanería, carpinterías, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios en un edificio ya construido, sólo serán consideradas desde el punto de vista cualitativo como obras de rehabilitación, cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación en el que más del 50 por ciento del coste total de dicho proyecto de rehabilitación se corresponde con obras de rehabilitación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación; además tales obras deberán cumplir, en concreto, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda el 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo. En el caso de que no cumpliera cualquiera de las condiciones señaladas, las obras consultadas tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

Se considerarán incluidas dentro del concepto de **renovación y reparación** del tipo impositivo del 10 por ciento, las ejecuciones de obras de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios, siempre que se realicen en las condiciones indicadas y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas. La calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para que proceda la aplicación del tipo reducido. Además el destinatario no debe actuar como empresario o profesional, debe utilizar la vivienda para uso particular y la construcción o rehabilitación de la vivienda ha de haber concluido dos años antes del inicio de las obras.

Contenido:

En cuanto al coste de los materiales aportados para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios, se indica que éstos serán todos los necesarios para llevar a cabo dichas obras. En particular, no tendrán la referida consideración de “materiales aportados” los andamios que el empresario que ejecuta la obra utilice para la realización de la misma.

Si la aportación de materiales no supera el límite del 40 por ciento y se cumplen el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a las obras el tipo impositivo del 10 por ciento. En caso contrario, y particularmente en el caso de instalación de suelos, armarios y puertas objeto de la consulta, cuando la aportación de materiales por el empresario profesional supere el límite del 40 por ciento, el tipo aplicable será el general del 21 por ciento.

Madrid, 18 de abril de 2013

Fdo.: Pedro C. Fernández Alén
Secretario General

"
"
"
"
"
"
"
"
"
"
"
"

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

CONSULTA

[Anterior](#) [Siguiente](#)

NUM-CONSULTA V2480-12

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 19/12/2012

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

DESCRIPCION-HECHOS Ejecuciones de obras de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios.

CUESTION-PLANTEADA Tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obras señaladas. Cuando pueden considerarse obras de rehabilitación y cuando se consideran obras de renovación y reparación. Que clase de documentación debe firmar el cliente para acreditar que cumple las condiciones señaladas para la aplicación del tipo impositivo reducido.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- De acuerdo con lo establecido en 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), según redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), en vigor desde 1 de septiembre de 2012, el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento (18 por ciento hasta 31 de agosto de 2012), salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley según redacción dada al mismo, por el mencionado Real Decreto-ley 20/2012 determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento (8 por ciento hasta 31 de agosto de 2012) 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".

2.- En cuanto al concepto de obras de rehabilitación, la calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido determina los siguientes efectos:

En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento (8 por ciento hasta 31 de agosto de 2012) a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal como señala el artículo 91, apartado uno. 3, número 1º de la Ley 37/1992, antes transcrito.

En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.22º.A) 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, 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, 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 de 13 de abril), 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.”.

3.- Por tanto, para determinar si las obras que realice una empresa instaladora son de rehabilitación y tributan al tipo reducido del 10 por ciento (8 por ciento hasta 31 de agosto de 2012), 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 indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA**

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.”.

A estos efectos, la distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro de un 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.

Por tanto, 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.

La no inclusión del valor del terreno en el que está enclavada la edificación dentro del precio de adquisición o del valor previo de la edificación a que se refiere la ley es consecuencia de la nueva redacción que el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, ha dado al artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992. Con ello se amplía el concepto de rehabilitación, que deja de ser tan restrictivo, con el fin de aumentar el número de edificios cuya entrega se equiparará a las entregas de edificios nuevos, respondiendo de manera más cercana a la consideración urbanística de los mismos.

4.- Por otra parte, a los efectos de los requisitos legales señalados en este punto 2º, 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.

Como se ha indicado, la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010 tuvo lugar el 14 de abril de 2010, por lo que las obras que se realicen en fechas posteriores a su entrada en vigor, estarán sujetas a lo establecido en dicho Real Decreto, sin que sea de aplicación en este caso el régimen transitorio recogido en el mismo.

5.- 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 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.

Dicho precepto establece que se aplicará el tipo impositivo del 8 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 33 por ciento de la base imponible de la operación.”

El Real Decreto-ley 20/2012 ha modificado el precepto mencionado, que ahora se regula en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992 y establece un tipo impositivo del 10 por ciento y un límite en el coste de los materiales del 40 por ciento.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el referido precepto, 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 33 por ciento (40 por ciento desde 1 de septiembre de 2012) de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo del 8 por 100 (10 por ciento desde 1 de septiembre de 2012).

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

CONTESTACION-COMPLETA

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 (40 por ciento desde 1 de septiembre de 2012, según redacción dada al artículo 8.dos.1º de la Ley 37/1992 por el Real Decreto-ley 20/2012 mencionado).

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 18 por ciento (21 por ciento desde 1 de septiembre de 2012). 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.

6.- Por tanto, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Por lo que respecta a las obras de rehabilitación en edificios terminados, se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento a partir de 1 de septiembre de 2012), previsto en el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la Ley 37/1992 a aquellas ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones destinadas a vivienda que reúnan los requisitos que señala el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, antes transcrito, para ser consideradas como tal.

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.

En el caso consultado, las ejecuciones de obras de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios en un edificio ya construido solo serán consideradas, desde el punto de vista cualitativo, entre las reseñadas en el artículo 20.uno.22º.B de la Ley del Impuesto como obras de rehabilitación, cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación en el que más del 50 por ciento del coste total de dicho 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.

No obstante, y en el caso de que se cumpliera la condición señalada en el párrafo anterior, tales obras deberán cumplir igualmente el resto de las condiciones

señaladas en el citado artículo 20.uno.22º.B, para que sea aplicable a las mismas el tipo impositivo reducido, en particular, 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.

En el caso de que no cumpliera cualquiera de las condiciones arriba señaladas, las obras consultadas tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento (21 por ciento a partir de 1 de septiembre de 2012), salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación de las descritas en el punto b) siguiente.

b) Se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación referido anteriormente, tributando al tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), las ejecuciones de obra de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios, siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En cuanto a esta última condición, como hemos señalado anteriormente, 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.

c) 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 para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

No tendrán la referida consideración de “materiales aportados” aquellos bienes utilizados como medios de producción por el empresario que lleve a cabo las operaciones de renovación o reparación, que no se incorporan materialmente al edificio al que la obra se refiere, tales como maquinaria, herramientas, etc. En particular, no tendrán la referida consideración de “materiales aportados” los andamios que el empresario que ejecuta la obra utiliza para la realización de la misma.

En el supuesto de las obras objeto de consulta, el coste de los materiales es 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 empresario como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si en las obras consultadas la aportación de materiales no supera el límite del 33 por ciento referido (40 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), y se cumplen el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012). En caso contrario, y particularmente en el caso de instalación de suelos, armarios y puertas objeto de consulta, cuando la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 33 por ciento referido (40 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), el tipo aplicable sería el general del 18 por ciento (21 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012).

7.- 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.