



MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 010550-16
Nº Consulta/Informe V5079-16
Fecha: 23/11/2016

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF1211-15
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 05080-15
SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

COMUNIDAD HORIZONTAL DE PROPIETARIOS EDIFICIO

(domicilio)

APARTADO DE CORREOS 286
04080 ALMERÍA



CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Tipo impositivo

NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 90 y 91-Uno-1-6º, 2-10º y 3-1º

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La comunidad de propietarios consultante va a instalar un ascensor en un edificio de viviendas, con la posibilidad, bien de sustituir la instalación del ascensor, con eliminación de barreras arquitectónicas, o bien de instalar un nuevo ascensor en sustitución del antiguo, incluyendo en la obra el desmontaje del anterior.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tipo impositivo aplicable a las operaciones objeto de consulta.



Nº REGISTRO: 05080-15

2

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), establece que el citado tributo se exigirá con carácter general al tipo impositivo del 21 por ciento.

Del escrito de consulta parece deducirse que los aparatos elevadores que van a ser objeto de instalación por la consultante serían, por sus características objetivas, ascensores normalizados industrialmente.

En consecuencia, tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento la entrega de un ascensor normalizado industrialmente, aun cuando, por su uso por personas con movilidad reducida, resultara obligatoria o conveniente su instalación.

No obstante, podría ser de aplicación el tipo impositivo del 10 por ciento a las obras consistentes en la instalación de dicho ascensor en los términos y condiciones previstos en el artículo 91.Uno.3.1º o en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992.

2.- El artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley determina 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".

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 impositivo reducido 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.



Nº REGISTRO: 05080-15

3

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

3.- 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, 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.”.

Por tanto, para determinar si las obras objeto de consulta son de rehabilitación y tributan al tipo reducido del 10 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.

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.”.



Nº REGISTRO: 05080-15

4

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 indisociable 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.”

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.

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



Nº REGISTRO: 05080-15

5

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.

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 10º, de la Ley 37/1992, 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 del 10 por 100.

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."

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.



Nº REGISTRO: 05080-15

6

6.- En vista de todo lo anterior, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento la entrega de un ascensor normalizado industrialmente, aun cuando sea usado por personas con movilidad reducida.

b) Se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento 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, 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, la instalación de aparatos elevadores (ascensores) en edificios ya construidos son parte de las actuaciones que, dentro del concepto de obras análogas a las obras de rehabilitación, han de considerarse incluidas dentro de la definición más amplia de rehabilitación y, por tanto, se les aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación que cumpla las condiciones para ser considerado como tal.

Por tanto, las obras de instalación de aparatos elevadores se hallan comprendidas, 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 o análogas o conexas a las mismas. No obstante, 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, calculado con arreglo a los criterios anteriores.

Las operaciones en las que no concorra lo expuesto en el citado artículo 20.Uno.22º.B, y se realicen en la vivienda ya terminada, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación de las descritas en el punto c) siguiente.

c) Se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, las ejecuciones de obra de instalación de aparatos elevadores, 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, 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



Nº REGISTRO: 05080-15

7

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.

d) En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, hay que 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.

En el supuesto de la instalación de aparatos elevadores 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 la propia entidad consultante como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

En el caso particular de las actuaciones subcontratadas con terceros y a efectos del cómputo del 40 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.

En todo caso, las obras con instalación de un ascensor, tanto si se trata de una nueva instalación como de una sustitución, modernización o reparación, comprenden no sólo la instalación propiamente dicha del citado elemento, sino también las actuaciones accesorias o complementarias necesarias para llevar a cabo dichas obras cuando el conjunto de las mismas se contrate globalmente con la empresa instaladora y ésta las realice en nombre propio para su cliente.

A estos efectos, se considerará que dichas actuaciones accesorias o complementarias no constituyen para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de las obras con instalación del ascensor. Además, debe considerarse que las obras propiamente dichas de instalación del ascensor y las referidas actuaciones accesorias o complementarias se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí que, objetivamente, forman una sola operación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial. No procede, por tanto, diferenciar en la misma ejecución de obra la parte correspondiente a la entrega de bienes del resto de actuaciones necesarias para la instalación y puesta en servicio de dichos bienes.

e) Teniendo en cuenta todo lo anterior, si en las obras consultadas la aportación de materiales supera el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable sería el general del 21 por ciento. En caso contrario se aplicaría a tales obras el tipo impositivo reducido del 10 por ciento, en las condiciones señaladas en esta contestación.



Nº REGISTRO: 05080-15

8

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.

Madrid, 15 de noviembre de 2016
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO

Ricardo Álvarez Arroyo