|  |
| --- |
| **Tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obras realizadas por el contratista para una comunidad de propietarios.**  |
| **CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 30/06/2014 (**[**V1658-14**](http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=31004&Consulta=%2EEN+FECHA-SALIDA+%2830%2F06%2F2014%29&Pos=3)**)****DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:** El consultante ha formalizado un contrato de obras con una comunidad de propietarios habiendo ido emitiendo certificaciones de obra y repercutiendo el tipo general del IVA.**CUESTIÓN PLANTEADA:** Tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obras realizadas por el contratista para una comunidad de propietarios. **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), el citado tributo se exigirá desde el 1 de septiembre de 2012, fecha de la entrada en vigor del 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), al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.El artículo 91, apartado uno.2, número 10º, de la Ley 37/1992, según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, establece lo siguiente:“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:(…)2. 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.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, y concretamente, de lo señalado en el apartado c) anterior, cuando se hace referencia a la persona que realice las obras, sólo cabe otorgar tal condición al empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación de que se trate. Asimismo, tendrá la condición de destinatario de las mismas, quien utiliza la vivienda donde se van a realizar las obras para su uso particular o la comunidad de propietarios de dichas viviendas.

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.

Igualmente y a los mismos efectos, 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”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.Dos.1º de la Ley 37/1992, según redacción dada por el ya citado Real Decreto-ley 20/2012, 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.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si en las obras objeto de consulta 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. En otro caso, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios determinará la procedencia del tipo reducido.

2.- Por otra parte, el artículo 91, apartado uno, número 3, ordinal 3º, de la Ley 37/1992 determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a:

“3º. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1.º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.”.

3.- En relación con la rectificación de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de repercusión improcedente del mismo, el artículo 89, apartado uno de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”.

Por consiguiente, en el supuesto de que, una vez repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido, se confirme que el tipo aplicado por el consultante sea superior al correcto, deberá corregirse la repercusión excesiva tal y como establece el citado artículo 89.

4.- 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.