

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V2819-20
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	17/09/2020
Normativa	Ley 37/1992 art. 90-Uno; 91-Uno-2-10º; 91-Uno-3-1º; 91-Uno-2-10º-
Descripción de hechos	La sociedad consultante realiza obras de instalación en viviendas de paneles fotovoltaicos para autoconsumo.
Cuestión planteada	Aplicabilidad del tipo reducido del 10 por ciento en el Impuesto sobre el Valor A ñadido, en concepto de obras de rehabilitación energética destinadas a la incorporación de equipos que utilizan fuentes de energía a renovables.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor A ñadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.</p> <p>Por su parte, el artículo 91, apartado uno.3, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor A ñadido, 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.</p> <p>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."</p> <p>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 reducido previsto en el artículo 91, apartado uno.3, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor A ñadido, procederá cuando:</p> <p>a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.</p> <p>b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación de los citados edificios.</p> <p>2.- Resulta pues necesario concretar, a estos fines, cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación .</p>

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma 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 **a** 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 que realice la entidad consultante son de **rehabilitación** y tributan al tipo **reducido** previsto en el artículo 91, apartado uno.3, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor **A** ñadido, 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:

- a) Las obras de albañilería **a** , fontanería **a** y carpintería **a** .
- 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 **a** 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 planee 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.

3.- Por otra parte, **a** los efectos de los requisitos legales señalados en el punto 2º) del apartado anterior, se considerará:

Coste total de las obras o coste total del proyecto de **rehabilitación** : el importe total, Impuesto sobre el Valor **A** ñadido 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 último, el concepto de obras de **rehabilitación a** efectos del Impuesto sobre el Valor **A** ñadido es el recogido en los apartados 2 y 3, con independencia de la calificación de **rehabilitación de edificaciones** de las actuaciones proyectadas **a** efectos de su clasificación municipal, lo cual no será relevante **a** efectos del Impuesto sobre el Valor **A** ñadido.

4.- Por último, cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o **rehabilitación de edificaciones** 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 **a** ños 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 **a** 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 **a** ñadido, 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 resultará **a** 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.

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.