



MINISTERIO
DE ECONOMIA
Y HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF0643-11
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 12699-11
SUBDIRECCIÓN: 04

**CONSULTANTE
(nombre o razón social)**

CONAIF
CIF: G-28629020
A/A de D. Esteban Blanco Serrano

(domicilio)

C/ Antracita, 7-2ª Planta
28045 MADRID

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Tipo impositivo

NORMATIVA

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

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La consultante es una confederación nacional de asociaciones de empresas de fontanería, gas, calefacción, climatización, protección contra incendios, electricidad y afines. Sus asociados realizan, entre otras, operaciones de mantenimiento periódico, revisión y sustitución o reparación, en su caso, de los componentes para instalaciones de fontanería, gas, calefacción, climatización, protección contra incendios, electricidad etc., operaciones que se prestan, entre otros destinatarios, a comunidades de propietarios.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tipo impositivo aplicable a los servicios de mantenimiento y reparación señalados.



Nº REGISTRO: 12699-11

2

CONTESTACIÓN:

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 (Boletín Oficial del Estado del 29), el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.2, número 15º, de la Ley 37/1992, según su redacción vigente desde 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), establece lo siguiente:

“Uno. Se aplicará el tipo del 8 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 33 por ciento de la base imponible de la operación.”

De acuerdo con lo establecido en el artículo dos, número cuatro del citado Real Decreto-ley 6/2010, la aplicación del citado tipo impositivo, relativa a la modificación del artículo 91, apartado uno.2, número 15º, de la Ley 37/1992 estará vigente desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012.

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.



Nº REGISTRO: 12699-11

3

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.

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. 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.

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.

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 general, 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 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.

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



Nº REGISTRO: 12699-11

4

mayoritariamente de viviendas. Se entenderá que una edificación se destina a vivienda cuando al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha finalidad. Las operaciones en las que no concurra lo expuesto anteriormente tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento.

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.

2.- Para la aplicación del tipo impositivo contenido en el artículo 91.Uno.2.15º de la Ley 37/1992 a las actividades de mantenimiento realizadas por los asociados a la entidad consultante, es preciso determinar si las operaciones relativas a dicho mantenimiento tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, pues sólo en ese caso podría resultar aplicable dicho precepto, no así, si dichas operaciones tuvieran la consideración de prestaciones de servicios.

Puesto que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 12, apartado 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el de arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 1.544 de dicha norma establece que: *"En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto."* Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1.588 CC). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este



Nº REGISTRO: 12699-11

5

Centro Directivo, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

“La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo “(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).”

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.”

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra se caracteriza por ser una prestación distinta de las de tracto sucesivo, que persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

3.- De acuerdo con lo expuesto, esta Dirección General le informa de lo siguiente:

a) Los servicios de mantenimiento consisten, en general, en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto de las correspondientes instalaciones y, en su caso, la sustitución de piezas de muy escaso valor. Dicho servicio se presta de forma continuada en el tiempo, mediante la visita periódica y, generalmente, programada a las correspondientes instalaciones. La contraprestación se articula mediante pagos periódicos, normalmente, de carácter mensual, trimestral o anual.

De acuerdo con lo anterior, las operaciones de mantenimiento periódico de instalaciones de fontanería, gas, calefacción, climatización, protección contra incendios, electricidad y afines, en edificios de viviendas, no tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, condición indispensable para la aplicación del tipo impositivo del 8 por ciento, previsto en el artículo 91.Uno.2.15º de la Ley 37/1992. Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 18 por ciento.

b) Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8 por ciento las ejecuciones de obra que tengan por objeto la realización de obras de renovación y reparación de



Nº REGISTRO: 12699-11

6

sistemas e instalaciones de de fontanería, gas, calefacción, climatización, protección contra incendios, electricidad y afines, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 91, apartado uno.2, número 15º, de la Ley 37/1992 y de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado 1 de la presente contestación.

c) La consulta vinculante AF1125-10 a la que se hace referencia en el escrito de consulta, ha sido rectificadada posteriormente en el sentido de la presente contestación (consulta V0693 -11).

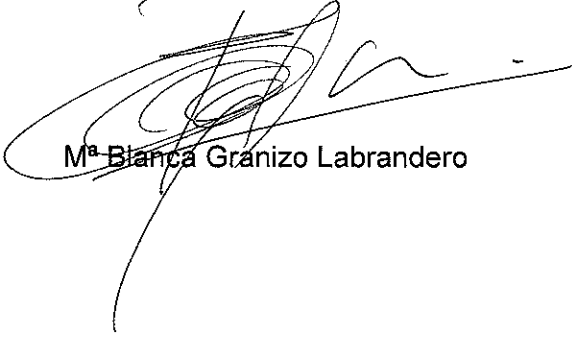
4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 004451-11
Nº Consulta/Informe V1773-11
Fecha: 07/07/2011

Madrid, 5 de julio de 2011
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO


Mª Blanca Granizo Labrandero