**Consulta Vinculante V2211-17, de 04 de septiembre de 2017 de la Subdireccion General de Impuestos sobre el Consumo**

Ref. CISS 2515/2017

Cabecera

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Tipo impositivo. La entidad interesada se dedica a la realización de obras de reparación y mantenimiento de ascensores y puertas automáticas para comunidades de propietarios. Según manifiesta se trata de pequeñas reparaciones derivadas del mantenimiento y pequeñas averías de dichas instalaciones. Las operaciones de mantenimiento periódico de aparatos elevadores y puertas automáticas, 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 10 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 al tipo del 21 por ciento. 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, tributando al tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, a las ejecuciones de obra de renovación o reparación referidas para viviendas o comunidades de propietarios 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 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.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante se dedica a la realización de obras de reparación y mantenimiento de ascensores y puertas automáticas para comunidades de propietarios. Según manifiesta se trata de pequeñas reparaciones derivadas del mantenimiento y pequeñas averías de dichas instalaciones.

*CUESTIÓN*

*Tipo impositivo aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento señalados, efectuados para comunidades de propietarios y, en particular si a los mismos les resulta aplicable el tipo reducido del* [*artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992*](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828)*.*

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/l992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

En este sentido, el [artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828) establece que tributarán al tipo reducido del 10 por ciento, las siguientes prestaciones de servicios:

"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 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.".

En relación con los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores y puertas automáticas objeto de consulta, habrá que diferenciar aquellos servicios que tengan la consideración de ejecuciones de obra de reparación o renovación en las condiciones señaladas, de los servicios que supongan servicios periódicos de mantenimiento de ascensores, puertas etc., habituales en las comunidades de propietarios que disponen de tales instalaciones en común.

2.-Por tanto, será necesario determinar si la actividad de mantenimiento de ascensores, supone la realización, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, pues sólo en ese caso podría resultar aplicable el precepto contenido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley.

Puesto que la [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente) 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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I219), que preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del [artículo 3 del Código Civil](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000013389&version=Vigente&anchor=I2144), 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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000013389&version=Vigente&anchor=I1727)). 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 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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000013389&version=Vigente&anchor=I1681), 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.

El servicio de mantenimiento consiste, en general, en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto de las correspondientes instalaciones, en este caso, ascensores y puertas, y, en su caso, la sustitución de elementos 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 expuesto, las operaciones de mantenimiento periódico de ascensores y puertas automáticas, 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 10 por ciento, previsto en el [artículo 91.Uno.2.15º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828). Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento.

3.- Por otra parte, en relación con los servicios de reparación no periódicos, distintos de los de mantenimiento, que puedan efectuarse a favor de una comunidad de propietarios, podrá ser aplicable el tipo reducido del 10 por ciento, en las condiciones señaladas en el referido artículo 91.Uno.10º de la Ley cuando tengan la consideración de ejecuciones de obra de reparación o renovación.

A estos efectos, ante la falta de definición de los conceptos reparación y renovación en la propia normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido habrá que atender a la definición contenida en el diccionario de la Real Academia Española de la legua que define "renovar" como "hacer como de nuevo algo", y "reparar" como "arreglar algo que está roto o estropeado".

Por tanto, deberá de tratarse de ejecuciones de obra que tengan por objeto una modificación sustancial del ascensor, o arreglo de sus elementos, que no se incluya dentro del servicio de mantenimiento, antes señalado.

Por otra parte, para la aplicación del tipo reducido del [artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828), deben considerarse "materiales aportados" por el empresario o profesional que ejecuta las ejecuciones de 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, piezas y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma del aparato elevador o la puerta automática citados.

En todo caso, como se ha indicado, el coste de dichos materiales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

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.

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.

4.- De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Las operaciones de mantenimiento periódico de aparatos elevadores y puertas automáticas, 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 10 por ciento, previsto en el [artículo 91.Uno.2.15º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828). Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento.

b) 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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828), tributando al tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el [artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828), a las ejecuciones de obra de renovación o reparación consultadas para viviendas o comunidades de propietarios 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 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.

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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000007771&version=Vigente&anchor=I2500) (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) Teniendo en cuenta todo lo anterior, en el caso de las obras que consistan en actuaciones no periódicas de renovación o reparación de ascensores y puertas, distintas de las de mero mantenimiento periódico, y en las cuales la aportación de materiales no supere el límite del 40 por ciento referido, cumpliéndose además el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el [artículo 91, apartado Uno.2.número 10º de la Ley 37/1992](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I3828).

En caso contrario, y en particular, cuando 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.

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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I665).