



## 2/2012 ZIRKULARRA CIRCULAR 2/2012

**GAIA:** Balio erantsiaren gaineko zerga eta obra-egikaritzak  
**Asunto:** Impuesto sobre el Valor Añadido y ejecuciones de obra

Urriaren 30ean honako lege hau argitaratu zen BOEn: 7/2012 Legea, urriaren 29koa, iruzurraren kontrako prebentzio-ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzearen tributuen eta aurrekontuen gaineko araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzekoa. Aipatutako lege horrek zergen inguruko zenbait aldaketa egiten ditu, balio erantsiaren gaineko zergaren araudian, zehatzago esatearren.

Lehenengo eta behin nabarmendu behar da Ekonomia Itunaren 27. artikulua dioela zerga hau itundutako zerga dela, eta Estatuak une bakoitzean ezarrita dituen edukizko eta formazko arau berberak erabiliko direla hori eraentzeko. Hori dela eta, une honetan foru-egokitzapen egokiak onetsi ez diren arren, Euskal Autonomia Erkidegoan zerga horri lotutako eragiketegi eragingo diete aipatutako aldaketa horiek.

Obra-egikaritzei buruzko aldaketarekin beste letra bat (f) sartu zen BEZaren Legearen 84.Bat.2 artikuluan. Aldaketa horrek argitaratu zen egunaren biharamunetik ditu ondorioak, hau da, 2012ko urriaren 31tik. Horrek esan nahi du obra-egikaritzetan subjektu pasiboaren inbertsioa eragingo dela, materialen ekarpenarekin nahiz ekarpenik gabe izan, eta gauza bera gertatuko dela obra horiek egiteko langileen lagapenetan, sustatzailearen eta kontratistaren artean zuzenean formalizatutako kontratuen ondoriozkoak direnean, betiere xedea lurra urbanizatzea edo eraikinak eraiki edo birgaitzea bada.

Subjektu pasiboaren inbertsioak esan nahi du eragiketaren hartzailea den enpresaburu edo profesionala dela subjektu pasiboa; obra egikaritzen duenak BEZik gabe egingo du faktura, eta eragiketaren hartzaileak bere buruari jasanarazi beharko dio bidezko BEZa.

Azpitarratu beharra dago, hala ere, inbertsio hori egin ahal izateko ezinbestekoa izango dela eragiketaren hartzailea enpresaburua edo profesionala izatea. Hartzailea azken kontsumitzailea bada, ezin izango da inbertsio hori egin. Horrelakoetan subjektu pasibo izaten jarraituko du eta, horrenbestez, aztertzen gabiltzan kasuan, obra egikaritzen duenak jasanarazi eta, ondoren, ordaindu beharko du zerga.

El día 30 de octubre se publicó en el BOE la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Esta Ley contiene una serie de modificaciones tributarias y más concretamente en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer lugar, ha de resaltarse que el Concierto Económico, en su artículo 27, determina que este impuesto es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, por lo que aun cuando en estos momentos no se hayan aprobado las pertinentes adaptaciones forales, estas modificaciones afectarán a las operaciones sujetas al impuesto en el País Vasco.

La modificación relativa a las ejecuciones de obra, con efectos desde el día siguiente a su publicación, esto es, el 31 de octubre de 2012, consiste en introducir una nueva letra f) en el artículo 84.Uno.2 de la Ley del IVA. Este hecho implica que se producirá la inversión de sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La inversión del sujeto pasivo implica que adquiere la condición de sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación; quien realiza la ejecución de obra facturará sin IVA y el destinatario de la operación deberá autorrepercutirse el IVA correspondiente.

Es conveniente subrayar que esta inversión sólo se produce si el destinatario de la operación tiene la condición de empresario o profesional. De actuar el destinatario como un consumidor final, no se producirá inversión. En este caso mantiene la condición de sujeto pasivo, y por lo tanto, tiene la obligación de repercutir e ingresar posteriormente el impuesto, quien, en el caso que nos ocupa, realiza la ejecución de obra.



Administrazioak enpresaburu edo profesional gisa jardun dezake, baina ez du zertan. Horrenbestez, obra-egikaritze horiek enpresa-jarduera baten barruan dauden ala ez jakinarazi behar zaie adjudikaziodunei.

Horrela izatekotan, sortzapena arau-aldaketa hau indarrean sartu ostean (2012ko urriaren 31) izan zuten obra-egikaritzeen fakturak zergarik gabe egin beharko dira, eta gure administrazioak, ondoren, bere buruari jasanarazi beharko dio zerga.

Bestela, administrazioak ez badu enpresaburu edo profesional gisa jarduten, aldaketa hori aplikatu gabe egingo da faktura, hau da, 2012ko urriaren 31ra arte aplikatutako metodo orokorra erabiliz: obraren adjudikaziodunak fakturan jasanaraziko du zergaren kuotaren zenbatekoa.

BEZaren Legearen 6. artikulua eraikuntzen kontzeptua azaltzen du, eta honela definitzen ditu eraikuntzak:

#### 6. artikulua. Eraikuntzen kontzeptua

*Bat. Zerga honek ondoreak izan ditzan, eraikuntzatzat lurzoruari edo beste higiezin batzuei era iraunkorrean atxikirik dauden eraikintza-lanak hartuko dira, gainazalean zein zorupean eginak, baldin eta autonomiaz eta lokabe erabil badaitezke.*

*Bi. Ondoan adieraziko diren eraikintza-lanak, bereziki, eraikuntzatzat hartuko dira, baldin eta higiezin bati, gaiari kalterik egin gabe, ez eta objektua narriatu gabe bertatik ezin berezi ahal izateko moduan, era iraunkorrean atxikirik badaude:*

*a) Eraikinak, honelakotzat joko dela etxebizitza legez erabiltzeko edo jarduera ekonomiko bati ekiteko egindako eraikuntza iraunkor, berezi eta lokabe oro.*

*b) Industri instalazio ez-bizigarriak, hala nola, eustarri, tanke edo zamaketa-guneak.*

*c) Hidrokarburoen bila miaketak egiteko eta haiek ustiatzeko plataformak.*

*d) Portu, aireportu eta azokak.*

*e) Jolas- eta kirol-instalazioak, beste eraikuntza batzuen osagarriak ez direnean.*

*f) Bide, nabigazio-kanal, trenbide, errepide, autobide eta lurreko zein ibaiko gainerako komunikazio-bideak, bai eta hauetako zubi edo bidezubi eta tunelak ere.*

*g) Kablezko garraio-instalazio iraunkorrak.*

Dado que la Administración puede actuar o no como empresario o profesional, es preciso indicar a los adjudicatarios de estas ejecuciones de obra si éstas se encuentran encuadradas o no dentro de una actividad empresarial.

En el caso de que así fuera, la facturación de las ejecuciones de obra cuyo devengo se hubiera producido con posterioridad a la entrada en vigor de esta modificación normativa (31 de octubre de 2012), deberán facturarse sin impuesto, debiendo nuestra Administración autorrepercuirse posteriormente el impuesto.

En caso contrario, si la Administración no actúa como empresario o profesional, la facturación se efectuará sin aplicar esta modificación, es decir, por el método general aplicado hasta 31 de octubre de 2012, repercutiendo en factura el adjudicatario de la obra el importe de la cuota del impuesto.

El artículo 6 de la regulación de este impuesto contiene el concepto de edificaciones, definiéndolas de la siguiente forma:

#### Artículo 6 Concepto de edificaciones

*Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*

*Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:*

*a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.*

*b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.*

*c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.*

*d) Los puertos, aeropuertos y mercados.*

*e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.*

*f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.*

*g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.*



Ikus daitekeen bezala, “eraikuntzen” kontzeptua oso zabala da BEZaren eremuan, eta horrek esan nahi du inbertsio-kasu berria aplikatu litekeela horietan egindako obratan.

Obren adjudikaziodun diren enpresek, gerora arazoak egotea saihestearren, egin beharreko obra gobernuaren enpresa-jarduera baten barruan dagoen ala ez adierazteko eskatuko diote normalean gure administrazioari. Izan ere, lehenengo kasuan zerga jasanarazi gabe egingo dute faktura, eta bigarrenean zerga fakturan jasanarazita, orain arte egin izan den bezala.

Obren adjudikaziodunei horrela egin lekieke jakinarazpena, adierazpenaren arabera joka dezaten:

#### 1. Gobernuaren enpresa-jarduera bati lotutako obrak.

*“Balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen araudiko 84.1.2.f) artikuluan xedatutakoa aplikatzeko aukerari dagokionez, honen bitartez jakinarazi nahi dizut administrazio honek enpresaburu edo profesional gisa jarduten duela jarraian azaldutako obra egikaritzean. Horrenbestez, aplikatu egin daiteke arestian zehaztutako xedapenak azaltzen duen subjektu pasiboaren inbertsioa.*

Obra: .....

#### 2. Gobernuaren enpresa-jarduera bati lotu gabeko obrak.

*“Balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen araudiko 84.1.2.f) artikuluan xedatutakoa aplikatzeko aukerari dagokionez, honen bitartez jakinarazi nahi dizut administrazio honek ez duela enpresaburu edo profesional gisa jarduten jarraian azaldutako obra egikaritzean. Horrenbestez, ezin daiteke aplikatu arestian zehaztutako xedapenak azaltzen duen subjektu pasiboaren inbertsioa.*

Obra: .....

Azpitarratu egin behar da lehenengo kasuan, enpresa-jarduera baten barruan dauden obrak egikaritzean, Eusko Jaurlaritzak bere buruari jasanarazi beharko diola bidezko kuota, eta jasanarazitako BEZ gisa likidatu. Beraz, inguruabar hori kontuan izan beharko da aurrekontuko eta kontabilitateko ondoretarako, baita ondore formaletarako ere.

Como puede observarse es muy amplio el concepto de “edificaciones” en el ámbito del IVA, lo que significa que cabría aplicar el nuevo supuesto de inversión a las obras realizadas en ellas.

Las empresas adjudicatarias de las obras, con el fin de evitar ulteriores complicaciones normalmente requerirán a nuestra Administración que les manifieste si la obra se enmarca en una actividad empresarial del Gobierno, lo que implica que facturarán sin repercutir el impuesto, o si no se produce este hecho, repercutiendo el impuesto en factura como se ha hecho hasta la fecha.

La comunicación a los adjudicatarios de las obras para que éstos obren en consecuencia a esta declaración, podría tener el siguiente tenor:

#### 1º Obras vinculadas a una actividad empresarial del Gobierno.

*“En relación con la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.1.2º f) de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, le comunico que esta Administración actúa como empresario o profesional en la ejecución de obra relacionada a continuación, por lo que es de aplicación la inversión de sujeto pasivo a que se refiere la disposición especificada con anterioridad.*

Obra: .....

#### 2º Obras no vinculadas a una actividad empresarial del Gobierno.

*“En relación con la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.1.2º f) de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, le comunico que esta Administración no actúa como empresario o profesional en la ejecución de obra relacionada a continuación, por lo que no es de aplicación la inversión de sujeto pasivo a que se refiere la disposición especificada con anterioridad.*

Obra: .....

Ha de hacerse notar que en el primero de los casos, ejecución de obra enmarcada en una actividad empresarial, el Gobierno Vasco deberá autorrepercutirse la cuota correspondiente y liquidarla incluyéndola como IVA devengado, por lo que esta circunstancia deberá tenerse en cuenta a efectos presupuestarios, contables y formales.

Vitoria-Gasteiz, 2012ko azaroaren 27a  
Vitoria-Gasteiz, 27 de noviembre de 2012

Zerga Administrazioako Zuzendaritza  
Dirección de Administración Tributaria