



B.E.Z.-aren zerga tasaren aldaketak dituen efektu juridikoak

(The Legal Effects of Modifications in the VAT Rate)

SUBERBIOLA GARBIZU, Iruñe

Euskal Herriko Unibertsitatea
Zuzenbide Fakultatea
Zuzenbide Publikoa Saila
Sarriena, z/g
48940 Leioa
irune.suberbiola@ehu.es

BIBLID [1137-1951 (2010), 20; 121-124]

Sarrera eguna: 2010.11.02
Onarpen eguna: 2010.12.15

E

statuko Aurrekontu Orokorren 26/2009 legeak, 2010 urteko uztailearen lehenengoaz geroztik aplikagarri izan diren Balio Erantsiaren Gainekeo tasa orokorra %16tik %18ra, eta, tasa murriztua %7tik %8ra igo zituen. Ez da gertatzen den lehenengo aldia, izan ere aurretik B.E.Z.ren zerga tasaren aldaketak suertatu izan baitira 1992 eta 1995 urtetan. Orduan sortutako eskarmentuaz baliatuz, jarraian datozen lehenengo tasa berriek beren aplikazioan dakarzkiten berezitasuna egiten da.

Giltza-Hitzak: Zerga tasa. Zergaren sortzapena. Oinarri zergagariaren aldaketa. Administrazio Publikoekin egindako kontratuak.

Z

a Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado incrementó del 16% al 18% el Impuesto sobre el Valor Añadido y del 7% al 8% la tasa reducida; ambos impuestos son de aplicación desde el 1 de julio de 2010. No es la primera vez que ocurre puesto que el Impuesto sobre el Valor Añadido ya fue objeto de modificación en 1992 y en 1995. Haciendo uso de la lección aprendida entonces, a continuación se expone las particularidades de la aplicación de las nuevas tasas.

Palabras Clave: Tasa fiscal. Endeudamiento financiero. Modificación de la base imponible. Contratos suscritos con las Administraciones Públicas.

Z

a Loi 26/2009 des Budgets généraux de l'État a augmenté de 16% à 18% l'Impôt sur la Valeur ajoutée et de 7% à 8% la redevance réduite ; ces deux impôts sont en application depuis le 1er juillet 2010. Ce n'est pas la première fois que cela arrive puisque l'Impôt sur la Valeur ajoutée avait déjà fait l'objet d'une modification en 1992 et en 1995. Faisant usage de la leçon apprise alors, sont exposées par la suite les particularités de l'application des nouvelles taxes.

Mots-Clés : Taxe fiscale. Endettement financier. Modification de la base imposable. Contrats souscrits avec les Administrations publiques.



1. Sortzapena. 2. Oinarri zergagarriaren aldaketa. 3. Administrazioarekin burututako kontratuak.

Estatuko Aurrekontu Orokorren 26/2009 legeak, 2010ko, uztailaren lehenengotik aurrera aplikagarri izango ziren Balio Erantsiaren Gaineko tasa orokorra %16tik %18ra eta tasa murriztua %7tik %8ra igo zituen.

Hurrengo lerroetan tasa berrien aplikazioari dagozkion berezitasun nabarmenenak aipatuko ditugu, batez ere zergaren sortzapena, oinarri zergagarriaren aldaketa edota Administrazio Publikoekin burutu kontratuetan egoera honek dituen efektuak aztertuz.

1. Sortzapena

Dakigunez, aplikagarri den zerga tasa zehazten duen unea, sortzapena dugu. Hortaz, eragiketa bakoitzari dagokion B.E.Z. tasa zein den jakiteko, lehenik eta behin eragiketaren sortzapena noiz gertatu den jakin beharko dugu; uztailaren lehenengoa baino lehen gertatuz gero, %16, %7 edo %4 aplikatzera behartuta gaudelako, eragiketaren ondoriozko faktura edo eta diru ordaina beranduago burutzen bada ere. Era berean, eragiketaren sortzapena 2010ko uztailaren lehenaren ondoren burutzen bada, zerga tasa berria aplikatuko dugu, hots, %18, %8 edo bere kasuan, %4.

Zentzu honetan, sortzapenaren arau orokorra da B.E.Z.a ordaindu behar dela, ondasun salmentetan, eskuratzailaren esku jartzen direnean edo, hala badagokio, aplikagarri zaien legeriaren arabera egiten direnean.

Arau orokor honek, baditu berezitasun batzuk hurrengo kasutan:

1) Aldez aurreko ordainketak

Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen¹ 75.bi artikulua baitan, Zerga egitatea burutu aurretik aldez aurreko ordainketak sortarazi dituzten kargapeko eragiketetan, efektiboki hartutako zenbatekoengatik prezioaren kobrantza

osoa nahiz partziala burutzen denean sortuko da Zerga. Hortaz, zerga tasa aldez aurreko ordainketa horiek buruturiko momentuan indarrean dagoena izango da.

Ildo honetan, araudi komunitarioak, zerga tasa aldatzen denerako Estatuak ondasunaren eskuratzea burutzen den unean indarrean dagoen zerga tasarekin erregularizazioa baimentzeko aukera ematen duen arren, aukera hori ez du espainiar legegileak hautatu, eta ondorioz, aldez aurreko ordainketa bat burututa, zerga tasa aldatzean, ez da zuzenketarik burutu behar, zerga tasa berria soilik ordaintzear dagoen oinarri zergagarriari aplikatuko zaio.

Tributu Zuzendaritza Orokorrek 2010eko martxoaren 26ko bi kontsultetan² arestian aipatu tesia berretsi egin du, esanez ondasun edo zerbitzuak zehaztasunez bereizten direnean, uztailaren lehenengoa baino lehen burututako ordainketetan aplikatu den zerga tasa ez dela zuzendu behar eragiketa ekainaren 30a baino beranduago burutzen bada ere³.

Bukatzeko esan, aurretiazko ordainketetan aipatu berri dugun arau hau ez dela aplikagarri Elkarte barneko ondasun eskuraketetan. Kasu honetan, sortzapena aduana legediaren baitan inportazio eskubideak sortzerakoan gertatuko litzateke, eskurapen horiek inportazio eskubideetara lotuak egon edo ez egon arren⁴.

2) Segidako traktu eragiketak

Legeko 75.bat 7 artikulua baitan, aurretiazko ordainketak egon ezean, errentamenduetan, hornikuntzetan eta, oro har, segidako traktu eragiketetan, hartukizun bakoitzari dagokion prezioaren zatia exijigarria den unean sortzen da Zerga.

Hortaz, Zergaren sortzapena zehazteko, kasuan kasuko kontratuei so egin beharko diegu, bertan finkatzen diren ordainketa galdagarritasun epe edo datak⁵ aintzat hartuz, eta, ondasun edo zerbitzuak erabili izan diren epeak, faktura data, nahiz beranduagoko ordainketak gaitzetsiz.

Adibide moduan, akurapen kontratuetan Zergaren sortzapena prezioaren galdagarritasunaren baitan burutzen denez, %18a jasanaraziko da galdagarritasun hori uztailaren

1. Aurrerantzean B.E.Z. Legea edo Legea.

2. V0602-10 eta V0603-10.

3. Egitate zergagarria zehaztasunez bereiztua noiz dagoen Europar Elkarteko Justizia Auzitegiak adierazi izan du behin baino gehiagotan, hala nola otsailaren 26ko C-419/02 kasuan.

4. Salbu aduana gordailua ez den erregimenaren uztea gertatzen denan, izan ere sortzapena uztea gertatzean burutuko delako.

5. Faktura luzapen data, zenbakailuaren irakurketa data, epea pasa eta gero...

1a baino beranduago gertatzen denean, alokairu epea data hori baino lehenagokoa bada ere.

3) Sortzapena ondorengo fakturazioa

Fakturak edo hauek ordezkatzeko dituzten dokumentuak eragiketa burutu momentuan jaulki behar dira. Dena den, euren jasotzailea enpresari edo profesionala denean, eragiketa burutu eta hilabeteko epean jaulkitzeko aukera dago.

Berezitasun honetatik ondorioztatzen da, ekainaren hogeita hamarra baino lehen Zerga sortarazi duten zenbait eragiketen kasuan fakturen jaulkipena data horren ostean burutzea. Kasu honetan, Legearen 90. bi artikuluen baitan, sortzapenaren garaian indarrean zegoen zerga tasa izango da aplikagarri, hots, %16, %7 edo %4.

2. Oinarri zergagarriaren aldaketa

B.E.Z.ari lotutako eragiketak burutu ostean, eragiketa horiek burutu ziren inguruko zenbait baldintza aldatzen baldin badira, B.E.Z.aren oinarri zergagarriaren aldaketa burutu beharko da.

Aldaketa burutu ahal izateko baldintza horiek, Legearen 80. artikuluan bertan jasotzen dira, laburbilduz:

- Berriz erabilgarriak direlako ontzien eta enbalajeen itzulketa burutzean.
- Eragiketa egin ondoren, deskontu eta hobariak egiterakoan, beti ere behar bezala justifikatzen direnean.
- Zerga honetan kargatutako eragiketak erabat edo zati batean indarririk gabe geratzen direnean edo eragiketa egin ondoren prezioa aldatzen denean.
- Zergari lotutako zergen hartzaileak kuota jasanaraziak ordaindu dituztenean, baldin eta, behin eragiketaren sortzapena gertatu ondoren, konkurtsoa aitortzeko autoa ematen bada.

Esan moduan, kasu hauetan zerga tasa zuzendu egin beharko da dagokion faktura zuzentzailearen bitartez. Zuzenketa hori zuzendu nahi den eragiketaren sortzapena gertatu zenean indarrean zeuden zerga tasa berdinak aplikatuz burutu beharko da, eta ez faktura zuzentzailea burutzean indarrean dagoen zerga tasa kontutan hartuz.

Tributu Zuzendaritza Orokorrak, abenduaren 29ko V2835-09 kontsulta batean arrazonomendu berbera erabiltzen du, urteko rappel-a uztailaren lehenaren ostean ematen denerako, kuota zuzenketa deskontuaz gozatuko duten eragiketak burutu ziren epean indarrean zegoen zerga tasa aplikatuz burutu behar dela adieraztean⁶.

Bukatzeko esan, Legeak, 89. Hiru.1 artikuluan, adierazten duela ezin dela jasanarazitako zerga tasarik zuzendu, zuzenketa honek kuoten gehikuntza dakarrenean eta eragiketen hartzaileak zergaren enpresari edo profesional moduan jarduten ez direnean. Hori honela izanik ere, arauak berak salbuespen moduan dio, halakorik egin daitekeela zerga tasen legezko igoera kasuetan, zerga tasa berriak indarrean jartzen diren hilabetean eta hurrengoan egin ahal izango delako zuzenketa.

Supostu hauetan, zenbait subjektu pasibok, batez ere hornikuntza eragiketak burutzen dituztenak⁷, euren fakturazio sistemak uztailaren lehenengoan burutu den zerga tasa aldaketara egokitu ezin dutenean, data horretatik aurrera jasanarazten dituzten tasa okerrak (%16 edo %7ra) zuzendu ahal izango dituzte %18, edo %8ra bere kasuan, 2010eko uztailaren 1etik, 2010ko abuztuaren 31ra bitartean.

3. Administrazioarekin burututako kontratuak

Jakin badakigu, urriaren 30eko Sektore Publikoko Kontratuak arautzen dituen 30/2007 Legea indarrean sartu zenetik, Erakunde Publiko bati zuzenduta dauden ondasun emate nahiz zerbitzugintzagatiko diru proposamenek nahitaez B.E.Z.ren tasa barnebilduta jaso behar dutela⁸. Ildo honetan, garrantzitsu zaigu jakitea zerga tasa aldaketan kasuan nola jardun behar dugun.

6. Fakturazio araudiak ondorio berdineri garrantzitsuak ematen ditu. Dakigunez, araudi honek faktura zuzentzaile bat egiteko beharretik aske uzten du baldin eta oinarri zergagarriaren aldaketa beranduago burutuko den horniketa bati lotuta baldin badago, beti ere, noski, eragiketa guztiak zerga tasa berdineri lotuta baldin badaude. Hortaz, eragiketa batean merkantzia, ontziak edo enbalajea itzuliko balira eragiketa horren sortzapenean zerga tasa %16 izanik, uztailaren 1aren ostean buruturiko eragiketetan ezin izango litzateke oinarri zergagarria gutxitu eta, nahitaez faktura zuzentzaile bat jaulki beharko genuke.

7. Ura, gasa, elektrizitatea, telefonoa...

8. B.E.Z.aren kopurua partida independente moduan agertu behar den arren.

Galdera honi erantzuteko, aplikagarri da gaur ere, 1992an burutu zen zerga tasa aldaketa zela eta, Tributu Zuzendaritza Orokorrek argitaratu zuen 2/1992 zirkularra, zeinaren arabera Administrazio jasotzaileak sortzapenaren garaian aplikagarri den zerga tasa jasan behar duen, hasiera batean burutu eskaintza ekonomikoan islatutako zerga tasa baxuagoa izan arren.

Esandakoaren arabera, kontratista edo lizitatzzaileak ekainaren 30a ostean, orduz geroztik sortzapena duten eragiketengatik %18 edo %8a jasanaraziko dio Administrazioari. Esan, arestian aipatu dugu martxoaren 26ko kontsulta lotesle bati erantzuna emanik⁹, Tributu Zuzendaritza Orokorra emaitza berdiner ailegatzen dela oraingoan ere.

9. V0602-10.

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. B.E.Z.-aren zerga tasaren aldaketak dituen efektu juridikoak. *Eleria*. 20, 2010, 121-124