

**3/2007 Jarraibidea, maiatzaren 28koa, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena; honen bidez irizpide batzuk ezarri dira ondare sozietateen desegitearen eta likidazioaren araubide iragankorra eta sozietate horien araubide berezi berria interpretatzeko.**

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari, Sozietateen gaineko Zergari, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari, Ondarearen gaineko Zergari, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari eta Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko arauak aldatu dituen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauak berrikuntza garrantzitsuak sartu zituen Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian zerga gardentasunaren araubide berezia ezabatzeko, Zuzenbide iragankorreko arauak ezarri zituen eta ondare sozietateei aplikatuko zaien zerga araubide berria sortu zuen.

Orduan, zerga gardentasuna ezabatzeari dagokionez, foru legegileak, aldaketak sozietate gardenen araubide juridikoa gogortzea ekarriko zuela ohartuta, zerga gardentasunaren araubidean egon diren sozietateak araubide iragankor berezi batean desegiteko eta likidatzeko aukera ezarri zuen, desegitearen ondoriozko gainbalioaren ziozko zerga-ordainketa geroratu ahal izateko.

Hain zuzen ere, ondare sozietateen araubide berezi berrian zerga oinarri positiboak sozietate gardenetako bazkideei egotzi beharra ezabatu zen eta halako sozietateek Sozietateen gaineko Zerga ordaintzeko erregela bereziak ezarri ziren, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arau asko aplikatuta.

Arau horien aplikazioak prozedura zaildu zuen, batzuetan gaitza izango baitzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboari aplikatzea, bai eta kasu batzuetan, erakunde bat zergaldi batzuetan Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean eta beste batzuetan ondare sozietateen araubide berezian izan denean, arau bakoitzaren hedadura zehaztea ere.

Aldi hartan, Ogasun Zuzendaritza Nagusiak pentsatu zuen jendaurrera azaldu behar zirela Bizkaiko Foru Ogasunean zergak ordainarazten diharduten organoek aplikatu beharreko irizpideak, batetik zerga gardentasuna desagertuko zelako, eta bestetik ondare sozietateek araubide berria edukiko zutelako. Ondorioz, Ogasun Zuzendaritza Nagusiak 3/2003 Jarraibidea argitaratu zuen azaroaren 3an; haren bidez irizpide batzuk ezarri dira zerga gardentasunaren araubide berezia eta ondare sozietateen araubide berezia interpretatzeko.

Orain, arau-eraldaketa hartatik lau urte igarota, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Araua eta zergen arloko beste foru arau batzuk aldatu dituen martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauak beste oinarri batzuen arabera finkatu du ondare sozietateen araubide berezia. Hona zer dioen zioen azalpenean: (...) azpimarratu behar da tratamendu berritzailea emango zaiela ondare sozietateak deritzenei. Horrela, gainditu egingo da martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauak ezartzen zuen arauketak eragin zuen zailtasun handia. Bada, tratamendu berri horrekin zergen ikuspuntutik tresna neutrala eskaini nahi da, pertsona fisikoek egokien irizten dieten moduan artikulatu ahal izan ditzaten beren ondareak, jasaten duten zerga-karga arintzen lagunduko dieten egiturak eratu behar izan gabe.

Ondare sozietateen araubide juridikoaren aldarazpena hain da handia ezen esan baitaiteke, nolabait, bi zerga araubide desberdinen aurrean gaudela, ez xedearen edo aplikazio-eremuaren aldetik, baizik eta zerga oinarria zehazteko aplikatu beharreko erregelaren aldetik. Izan ere, orain araubidea errazagoa eta koherenteagoa da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aurrezpenaren zerga oinarriaren tratamenduari dagokionez, hots, arautegi berritzailea finkatu da.

Ondorioz, zerga araubidearen aldaketak foru legegilea berriz ere bultzatu du ondare sozietateen bategiteari eta likidazioari buruzko araubide iragankor berezia ematera oraingo araubide bereziko erregelak aplikatutako ordaintzen jarraitzea komeni ez zaien zergadunentzat: 2003an ezarritakoen antzeko erregelak eta helburu bera, zerga-ordainketa geroratzea.

Zergadunen eta Zerga Administrazioaren segurtasun juridikoa, zergen ezarpenaren ondorioz zeharkako txikipena eta Bizkaiko herritarrei ahalik zerbitzurik hoberena eman nahia izan dira Bizkaiko Foru Ogasunaren organo guztien jardunaren abiaburuak.

Horrenbestez, kontuan izanik zein arrakastatsua izan zen azaroaren 3ko 3/2003 Jarraibidea Administrazioaren eta zergadunen arteko liskarrak murrizteko eta arauaren aplikaziorako esparru iraunkorra ezartzeko, Ogasun Zuzendaritza Nagusiak erabaki du jendaurrera azaldu behar direla arautegi berria eta beraren ondoriozko araubide iragankorrak aplikatzeko erabiliko diren irizpideak ere. Ahal dela, aurreko irizpideei eutsiko zaie, eta argi eta garbi finkatuko da Administrazioak nola jokatu duen interpretazioa behar izan daitekeen gaitan.

Azaldutako guztia dela bide, hauxe ,

EBATZI DUT:

### **Lehenengoa. Xedapen orokorrak.**

Ogasun Zuzendaritza Nagusiari atxikitako organoek eta funtzionarioek zergak aplikatzeko egiten dituzten prozedura guztietan jarraibide honetako ondoko idatz-zatietan ezarritako interpretazio-irizpideak hartuko dira kontuan.

Halaber, irizpideok kontuan eduki behar dira zergadunei zergei buruzko informazioa ematean ere, bai Ogasun Zuzendaritza Nagusiko organo eskudunek, bai Zergadunarentzako Informazio eta Laguntza Zerbitzuak.

Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 26ko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 85 eta 89. artikuluetan ezarritakoaren itzalpean egiten diren zergei buruzko kontsultei eta zerga-ordainketako aurretiazko proposamenei erantzuteko ere aurreko irizpide horiek aplikatuko ditu Bizkaiko Foru Ogasunak.

### **Bigarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Araua eta zergen arloko beste foru arau batzuk aldatu dituen martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko azken xedapenetatik lehenean aipatutako kasuetan aplikatu beharreko irizpideak.**

Martxoaren 27ko 6/2007 Foru Araua Bizkaiko Aldizkari Ofizialean argitaratu zen egunean bertan jarri zen indarrean, 2007ko apirilaren 12an, eta 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan izango ditu ondoreak.

Alabaina, 2007ko urtarrilaren 1az geroztik hasi eta 2007ko apirilaren 12a baino lehen amaitutako zergaldia duten erakundeek oraingo ekitaldian Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren lehengo testua aplikatzea hauta dezakete, hau da, 6/2007 Foru Araua indarrean jarri aurretik indarrean zegoena.

Ondorioz, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66. artikulua testu zaharraren arabera ondare sozietate direnek aipatu ekitaldian zerga-ordainketarako ondare sozietateen lehengo araubidea aplikatzea hauta dezakete, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez 2006ko abenduaren 31ra arte indarrean egon den arautegia aplikatzea. Hala ere, honelako kasuetan zerga oinarri bereziari %18ko karga-tasa aplikatuko zaio.

Honen ondoretarako, zergaldia 90 egun baino gehiagokoa izan ez bada, sozietatea ondare sozietatetzat joko da Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66. artikuluko 2. idatz-zatiaren lehengo testuan ezarritako betekizunak zergaldi osoan betetzen baditu.

**Hirugarren. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari hogeita bederatzigarren xedapen iragankorra gehitu dion martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 15. artikuluan aipatutako kasuetan aplikatu beharreko irizpideak.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 15. artikuluan gehitutako hogeita bederatzigarren xedapen iragankorrean ezarritako erregelei dagokienez irizpide hauek aplikatu behar dira:

1. Zergak martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauk ondare sozietateen araubiderako ezarritako erregela berrien arabera ordaintzen duten erakundeen zerga oinarri negatiboen konpentsazioa.

Ondare sozietateek ezin konpentsatu izango dituzte 2007ko urtarrilaren 1az geroztik hasitako zergaldietako zerga oinarriak aurreko zergaldietan aplikatu gabe utzitako zerga oinarri negatiboekin, hauek zein zerga araubidetan kreditatu diren kontuan hartu gabe (araubide orokorra, zerga gardentasunaren araubidea, ondare sozietateen araubidea edo beste araubide bereziren bat).

Hala ere, hurrengo zergaldietan Zergaren araubide orokorrera aldatuz gero, aurreko zergaldietan aplikatu gabeko zerga oinarriak konpentsatu ahal izango dituzte Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluan ezarritakoari lotuta. Honen ondoretarako, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluan aipatutako hamabost urteko epealdia konpentsatu gabeko zerga oinarri negatiboak kreditatu diren zergaldiaren hurrengo zergaldia hasten den egunetik aurrera konputatuko da.

2. 2007ko urtarrilaren 1az geroztik hasitako lehen ekitaldiaren aurreko ekitaldietan kendu gabeko kopuruak.

Ondare sozietateek 2007ko urtarrilaren 1az geroztik hasitako zergaldietan ezin aplikatu izango dituzte aurreko zergaldietan sortu eta aplikatu gabeko kenkariak eta bestelako zerga onurak.

Hala ere, hurrengo zergaldietan Zergaren araubide orokorrera aldatuz gero, aplikatu gabeko kopuruak aplikatu ahal izango dituzte kenkaria edo zerga onura aplikatzeko eskubidea kreditatu duten zergaldian eskatutako betekizunak beteta. Hain zuzen ere, aipatu ekitaldian aurreko arautegiaren arabera ondare sozietate izan direnek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hogeita hamargarren xedapen iragankorrean xedatutakoa bete beharko dute.

3. Ondare sozietateen errenten aldi-egozketarako arauak.

2007ko urtarrilaren 1az gero hasitako zergaldietan ondare sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 20. artikuluan sarreren eta gastuen aldi-egozketaz ezarritako erregelak aplikatuko dituzte.

Ostera, aurreko ekitaldietan halako sozietateak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian sarreren eta gastuen aldi-egozketaz ezarritako erregelei lotu behar zitzaizkien.

Horregatik, baldin eta erakundeak zerga-ordainketa indargabetutako ondare sozietateen araubideari lotuta egin duen ekitaldietako sarrera eta gastu batzuk zerga oinarrian sartu ez baziren aipatu arrazoiengatik, 2007ko urtarrilaren 1az gero hasten den lehenengo zergaldiko Sozietateen gaineko Zergaren oinarrian sartuko dira, ondore guztietarako.

Arrazonomendu honi berari jarraituz, baldin eta zerga-ordainketa ondare sozietateen lehenengo araubideari lotuta egin den zergaldietako zerga oinarrietan sartutako sarrera eta gastuak aplikatu gabe badaude, ez dira berriz integratuko ondare sozietateen araubide berrian ezarritako aldi-egozketarako arauak aplikatuta haien ziozko sortzapena gertatzen denean.

**Laugarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari hogeita hamargarren xedapen iragankorra gehitu dion martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 16. artikuluan aipatutako kasuetan aplikatu beharreko irizpideak.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 17. artikulua gehitutako hogeita hamargarren xedapen iragankorrean ezarritako erregelari dagokienez irizpide hauek aplikatu behar dira:

**1. Zergaldia egutegiko urtearekin bat ez datorren ondare sozietateak.**

2006. urtean hasi eta 2007. urtean amaitutako zergaldia duten ondare sozietateen zerga-ordainketan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez 2006ko abenduaren 31ra arte indarrean egon den arautegia eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Araua aplikatuko da. Beraz, horien zerga oinarri bereziari %15eko karga-tasa aplikatuko zaio.

**2. 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan ondare sozietateen araubide berezia aplikatu eta hurrengoetan araubide horri utzi dioten sozietateak.**

**2.1. Sozietateari zerga-ordainketerako indargabetutako ondare sozietateen araubidea aplikatu zaion zergaldietan sortutako errentetatik aldi-egozketarako erregelen ondorioz zerga oinarrian sartu ez direnak.**

2007ko urtarrilaren 1ean hasitako ekitaldiaren aurreko ekitaldietan zerga-ordainketarako ondare sozietateen araubidea aplikatu zaien sozietateek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian sarreraren eta gastuen aldi-egozketarako ezarritako erregelak aplikatu dituzte.

Horregatik, baldin eta erakundeak zerga-ordainketa indargabetutako ondare sozietateen araubideari lotuta egin duen ekitaldietako sarrera eta gastu batzuk zerga oinarrian sartu ez baziren aipatu arrazoiarengatik, 2007ko urtarrilaren 1az gero hasten den lehenengo zergaldiko zerga oinarrian sartuko dira, ondore guztietarako.

**2.2. Indargabetutako ondare sozietateen araubidea aplikatuta integratutako errentetatik sortzapenik izan ez dutenak.**

Aurreko puntuko arrazonamenduari jarraituz, baldin eta zerga-ordainketa ondare sozietateen araubideari lotuta egin den zergaldietako zerga oinarrietan sartutako sarrera eta gastuak aplikatu gabe badaude, ez dira berriz integratuko Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako aldi-egozketarako arauak aplikatuta haien ziozko sortzapena gertatzen denean.

Ondare sozietateen lehengo araubidearen indarraldian egindako gastuak haren arabera kengarriak ez badira, ez dute kenkaririk izango sortzapena gertatzen denean, jadanik konputatu baitaude, nahiz eta konputatu zirenean zerga-ordainketan kenkaririk eragin ez.

**2.3. 2007ko urtarrilaren 1az gero hasitako zergaldietan ondare sozietate izateari uzten dioten sozietateen zerga oinarri negatiboan konpentsazioa.**

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan ondare sozietateen araubide berezia aplikatu eta hurrengoetan araubide horri uzten dioten erakundeek araubide berezi horretan egon diren artean kreditatutako zerga oinarri negatiboak konpentsatu ahal izango dituzte Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako baldintzak eta betekizunei lotuta.

Beraz, erakunde horiek aipatu zerga oinarri negatiboak zehaztu diren zergaldiaren hurrengo hamabost urteetan amaitzen den ekitaldi bakoitzean aplikatu nahi duten konpentsazioaren zenbatekoa erabaki ahal izango dute.

Horrela, ondare sozietateen lehengo araubidearen indarraldian kreditatutako zerga oinarriak konpentsatzeko erregelak aldatu dira, baina konpentsa daitekeen kopurua ez. Horregatik, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritako murrizketa martxoaren 27ko 6/2007 Foru Araua indarrean jarri ondoan egiten diren eskualdaketetan soilik aplikatuko da.

**2.4.** 2007ko urtarrilaren 1az gero hasitako epealdietan ondare sozietate izateari uzten dioten ondare sozietateek aplikatu gabeko kenkariak.

**2.4.1.** Dibidenduen gaineko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan ondare sozietateen araubide berezia aplikatu eta hurrengoetan araubide horri uzten dioten erakundeek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko 81. artikuluan araupetutako dibidenduen gaineko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkari aplikatu gabeak aplikatu ahal izango dituzte, hain zuzen ere Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako baldintzei eta betekizunei lotuta.

Ondorioz, kopuru horiek dibidenduak zerga oinarrian integratu ziren zergaldiaren hurrengo hamabost urteetan amaitzen diren zergaldietan aplikatu ahal izango dira.

Honen ondoretarako, kontuan eduki behar da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritakoaren arabera zehaztutako kenkaria berriz kalkulatu behar dela aplikatu gabeko saldoa sortu zuten dibidenduen zenbatekoa bakarrik oinarritzat hartuta. Beraz, ondare sozietateak mozkinak banatu dituen erakundeak daukan partaidetzaren ehunekoak %5 baino gutxiago bada, kenkariaren zenbatekoa ondokoaren %50 baino ez da izango: aplikatu gabeko saldoa sortu zuen dibidenduari zerga oinarrian integratu zen ekitaldian indarrean zegoen zerga-tasa orokorra aplikatzearen emaitza. Aipatu ehuneko %5 edo gehiago bada eta edukitza-aldiaren betekizuna betetzen bada, kenkariaren zenbatekoa honela kalkulatu da: aplikatu gabeko saldoa sortu zuen dibidendua eta hura zerga oinarrian integratu zen ekitaldian indarrean zegoen zerga-tasa orokorra biderkatuko dira.

Sozietateak bi kenkari motak (%50 eta %100) aplikatzeko eskubidea eduki badu, ondare sozietateen lehengo araubidearen indarraldian lehenbizi %5etik beherako partaidetzei dagozkien zenbatekoak aplikatu direla pentsatu ahal izango du. Halaber, ondore eurentarako, aplikatu gabeko kenkariak zerga oinarrian integratu diren azken dibidenduei dagozkiela pentsatu behar du.

Horrenbestez, lehenbizi aplikatu gabeko kenkariari dagozkien dibidenduen zenbatekoa zehaztu behar da, eta gero berriz kalkulatu behar da kenkariaren saldoa, honela: zehaztutako zenbatekoari dibidenduak zerga oinarrian integratu ziren ekitaldian indarrean zegoen tasa orokorraren %50 edo %100, bidezko dena, aplikatuko zaio.

Arau iragankor hauek aplikatuz inolaz ere ezin da murriztu ondare sozietateen lehengo araubidearen indarraldian zuzen gauzatutako kenkariaren zenbatekoa.

**2.4.2.** Inbertsioen ziozko eta beste jarduera batzuen ziozko kenkari aplikatu gabeak.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan ondare sozietateen araubide berezia aplikatu eta hurrengoetan araubide horri uzten dioten erakundeek abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko 78. artikuluan araupetutako inbertsioen eta beste jarduera batzuen ziozko kenkari aplikatu gabeak aplikatu ahal izango dituzte, hain zuzen ere Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 46. artikuluan, kenkari eskubidea sortu den

zergaldi bakoitzean indarrean izan den testuan, ezarritako baldintzei eta betekizunei lotuta.

Beraz, honen ondoreetarako ez da hartu behar kontuan martxoaren 27ko 6/2007 Foru Araua indarrean jartzeak artikuluko honetan eragindako arau-aldaketa. Hori dela eta, lanbide heziketako gastuen zioz eta enpleguaren sorkuntzaren zioz sortu eta aplikatu gabe dauden kenkariak kuota likidoaren %45aren muga kontuan eduki gabe aplikatuko dira.

3. Ondare sozietateen araubide berezia aplikatu den ekitaldietan lortutako mozkinen banaketa.

3.1. Gaur egun indargabetuta dagoen ondare sozietateen araubide berezia aplikatu den ekitaldietan lortutako mozkinen banaketa, zeinahi dela ere mozkinak banatzen dituen erakundea, banaketa egiten den unea eta aplikatu beharreko zerga araubidea, ondoren azalduko den bezala tratatuko da:

3.2. Hartzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/21006 Foru Arauko 36. artikuluko 1. idatz-zatiko a) eta b) letretan aipatutako dibidenduak eta mozkin-partaidetzak ez dira integratuko zergaldiko errentan.

3.3. Hartzailea Sozietateen gaineko Zergaren zergaduna bada, aipatu errentak gaur egun indargabetuta dagoen ondare sozietateen araubidean ezarritako mugekin integratu eta kenduko dira: jasotako mozkinak zerga oinarrian integratu behar dira eta dibidenduen gaineko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluko 1. eta 4. idatz-zatietan ezarrita dagoen bezala (%50eko kenkaria).

Hala ere, hartzailea Sozietateen gaineko Zergaren zergaduna bada eta ondare sozietateen araubide berria aplikatuta ordaintzen baditu zergak, lortutako mozkinak bere zerga oinarrian integratu behar ditu, eta ezin aplikatu izango die Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 9.25. artikuluan araupetutako salbuespena.

3.4. Hartzailea Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada (establezimendu iraunkorrarekin), jasotako mozkinak zerga oinarrian integratu behar dira eta dibidenduen gaineko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluko 1. eta 4. idatz-zatietan ezarrita dagoen bezala (%50eko kenkaria).

Hartzailea Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna bada (establezimendu iraunkorrik gabe), jasotako mozkinak apirilaren 15eko 5/1999 Foru Arauan eta zergapetze bikoitza saihesteko indarreko hitzarmenean ezarritakoaren arabera tratatuko dira.

4. Ondare sozietateen araubidea aplikagarri izan den ekitaldietan lortutako mozkinen emaitzako erreserbak dituzten sozietateen partaidetzak eskualdatuta lortutako errentak.

Gaur egun indargabetuta dagoen ondare sozietateen araubidea aplikatu ahal izan den ekitaldietan lortutako mozkinen emaitzako erreserbei dagozkien sozietateen partaidetzak eskualdatuta lortutako errentak, zeinahi dela ere banatzen diren partaidetzen erakundea, banaketa egin den unea eta aplikatu beharreko zerga araubidea, ondoren azalduko den bezala tratatuko dira:

4.1. Eskualdatzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna bada, ondare irabazia edo galera konputatzeko partaidetzen eskuraketa-balioari (titulartasun-balioa) eskualdaketa-balioa kenduko zaio (bi balio

horiek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 49.1.c) artikuluan xedatutakoa aplikatuta kalkulatuko dira).

- 4.2. Eskualdatzailea Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko zergaduna bada, ondare sozietateen lehengo araubidean finkatutako irizpidea aplikatuko da, eta ondorioz zergadunak inolaz ere ezin aplikatu izango du gainbalioen gaineko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritakoa. Halaber, konputatu beharreko eskualdaketa-balioa itxitako azken balantzeko balio teorikoa izango da gutxienez, jarduerari lotuta gabeko aktiboen kontabilitate-balioaren ordeiz Ondarearen gaineko Zergaren ondoretarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu-balioa, gutxiago izanez gero.

Honen ondoretarako, araubide orokorrean dauden sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako kenkaria ezin aplikatu izatea ondokoari bakarrik dagokio: partaidetzako erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko mozkinen gehikuntzari egotzi beharreko errenta zatiari.

Erregela hauek eurak aplikatuko dira sozietatea desegiten bada, bazkideak banantzen badira, sozietatearen akzioak edo partaidetzak eskuratzen badira amortizatzeke, eta aktiboaren eta pasiboaren bategite, desegite oso lagapen osoko eragiketetan likidatu gabe desegiten bada.

Partaidetza eskualdatzen dituen erakundeak ondare sozietateen araubide berria aplikatuta ordaintzen baditu zergak, lortutako errenta bere zerga oinarrian integratu beharko du, eta inolaz ere ezin aplikatu izango du Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan araupetutako kenkaria, nahiz eta errenta horren zati bat partaidetzako erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko mozkinen gehikuntzaren ondoriozkoa izan.

- 4.3. Eskualdatzailea Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna bada (establezimendu iraunkorrekarekin), ezin aplikatu izango du barruko gainbalioen gaineko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria, Sozietateen gaineko Foru Arauko 33. artikuluan araupetutakoa. Halaber, konputatu beharreko eskualdaketa-balioa itxitako azken balantzeko balio teorikoa izango da gutxienez, jarduerari lotuta gabeko aktiboen kontabilitate-balioaren ordeiz Ondarearen gaineko Zergaren ondoretarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu-balioa, gutxiago izanez gero.

Honen ondoretarako, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako kenkaria ezin aplikatu izatea ondokoari bakarrik dagokio: partaidetzako erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko mozkinen gehikuntzari egotzi beharreko zatiari.

Erregela hauek eurak aplikatuko dira sozietatea desegiten bada, bazkideak banantzen badira, sozietatearen akzioak edo partaidetzak eskuratzen badira amortizatzeke, eta aktiboaren eta pasiboaren bategite, desegite oso lagapen osoko eragiketetan likidatu gabe desegiten bada.

- 4.4. Eskualdatzailea Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna bada (establezimendu iraunkorrik gabe), jasotako errenta apirilaren 15eko 5/1999 Foru Arauan eta zergapetze bikoitza saihesteko indarreko hitzarmenean ezarritakoaren arabera tratatuko da.

## 5. Ondare sozietateen informazio-betebeharrak.

Zergak ondare sozietateen lehengo araubide berezian ordaindu dituzten sozietateek eta zerga-ordainketan bertan ezarritakoari lotu zaien ekitaldietan sortutako erreserben titulartasuna daukaten elkarren segidako erakundeek ondokoak agertarazi beharko dituzte urteko kontuetan, orain arte bezala:

- a) Zergak aipatua ez beste araubide batean ordaindu dituzten zergaldietako erreserbei aplikatutako mozkinak.
- b) Zergak ondare sozietateen araubide berezian ordaindu dituzten zergaldietako erreserbei aplikatutako mozkinak.
- c) Dibidenduak erreserben kargura banatu badira, zein erreserba aplikatu den zehaztu behar dute, hau da, aurreko a) eta b) letretan aipatutako bietatik zein aplikatu den mozkin motaren arabera.

Aurreko datu horiek zergak ondare sozietate gisa ordaindutako ekitaldietan sortutako erreserbek iraun artean zehaztu beharko dira.

## 6. Balioa zuzendu zaien elementuak.

Sozietateak, zerga gardentasunaren araubide berezian edo Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean egon den ekitaldietan, kengarritasuna eman ahal die bere aktiboen zerga balioa txikitzen duten hornikuntza zehatz batzuei. Ostera, indargabetutako ondare sozietateen araubidean egon den ekitaldietan ezin kendu izango zituen hornikuntza horietako asko, zeren, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak aplikatuta, jardueri atxikita ez dauden aktiboen balio-galeraren ziozko zuzkidurek inolaz ere ez baitute kenkaririk sortuko.

Erakundea hainbat zergalditan Sozietateen gaineko Zergaren zerga oinarria zehazteko hainbat araubideren menpean jartzearen ondoriozko zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko kasuak saihesteko, kontuan hartu behar da sozietateak ekitaldi bakoitzean dagokion araubideko arauak aplikatuko zituela hornikuntzak kendu ahal diren zehazteko.

Hala ere, aktiboen balioa berreskuratu eta bidezko hornikuntza lehengorutzen den ekitaldietan, kontuan hartu beharko da zuzkidura kontabilizatu den ekitaldian kengarria izan denez. Eta izan bada, erakundeak zuzkiduraren lehengorapenaren zenbatekoa sartu beharko du bere zerga oinarrian, zeinahi dela ere ekitaldi horretan aplikatu beharreko zerga araubidea. Aldiz, kengarria izan ez bada, ez du sartu beharko lehengorapena zerga oinarrian, une horretan aplikatu beharreko zerga araubidea gorabehera.

Beste ondorio batek ekonomi gaitasunaren konstituzio-abiaburuaren eta zerga ordaindu beharreko hiritar guztien berdintasunaren kontrako zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko kasuak eragitera eramango gintuzke.

## 7. Ondare elementuen zerga balioa

Aurreko puntuan bezala, erakundeak hainbat zergalditan hainbat zerga araubidetan egon bada, hau da, zergaldiren batean indargabetutako ondare sozietateen araubide berezian egon bada eta beste batzuetan araubide orokorrean edo zerga gardentasunaren araubide berezian, kasuan-kasuan indarrean egon diren arauak aplikatu beharko ditu bere aktiboko elementua eskualdatzearen kariaz agerian jarritako errenta zehazteko. Hala ere, emaitzako kopurua aktiboak zergaldietan zehar pilatutako zerga balioa kontuan hartuta zuzendu beharko du.

Zehazki, sozietate batek aktibo bat besterentzen badu eta hari dagokionez zuzkidura kengarri zein kenezinak jarri badira, hainbat amortizazio-irizpide erabili badira edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak aplikatu badira, ondare galera edo irabazia zehazteko besterentzea gertatu den ekitaldian indarrean izan den araubideko erregelak aplikatu behar dira, aktiboek zerga balorazioan aurreko ekitaldietan gertatu diren eraginak kontuan hartzeko modulaturik.

Beste ondorio batek ekonomi gaitasunaren konstituzio-abiaburuaren eta zerga ordaindu beharreko hiritar guztien berdintasunaren kontrako zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko kasuak eragitera eramango gintuzke.

8. Araubide orokorraren aipuak.

Laugarren idatz-zatian araubide orokorra aipatzen den guztietan testua ondare sozietateen araubidez beste araubide guztiez ari dela pentsatu behar da, kasu bakoitzean beharrezkoa egokitzapenak eginda.

**Bosgarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari hogeita hamaikagarren xedapen iragankorra gehitu dion martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 17. artikuluan aipatutako kasuetan aplikatu beharreko irizpideak.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko 17. artikulua gehitutako hogeita hamaikagarren xedapen iragankorrean ezarritako erregelari dagokienez irizpide hauek aplikatu behar dira:

1. Ondare sozietateen desegite eta likidazioaren araubide iragankorrari heldu ahal dioten erakundeak.

Desegite eta likidazioaren araubide berezi hau aplikatu ahal dute 2006ko urtarrilaren 1az geroztik hasitako zergaldi guztietan 2006ko abenduaren 31n indarrean egon den ondare sozietateen araubideari buruzko arautegian ezarritako betekizunak betetzen dituzten sozietateek, aitorpen-likidazioa hari heldura aurkeztu zein ez. Egin-eginean, araubide hori ez da inoiz borondatezkoa izan eta, beraz, ez da hartu behar kontuan nola jardun duen zergadunak, baizik eta nola jardun behar zuen.

Gainera, betekizun horiek erakundea azkendu arte bete behar dira. Hala ere, erakundea dena delako zergaldia amaitu denetik 90 egun baino gehiago igaro aurretik azkendu bada, sozietateak desegite eta likidazioaren prozedura bereziari heldu ahal izango dio, baldin eta aurrean aipatutako betekizun guztiak betetzen baditu zergaldiko egun guztietan.

2. Ondare sozietate bat likidatzeko erabakia hartzeko eta betearazteko epeak.

Araubide iragankor bereziari lotuta likidatu nahi duten ondare sozietateek likidazioarekin desegiteko erabaki baldin bada hartu behar dute 2007ko urtarrilaren 1az gero hasitako lehen zergaldiko lehen sei hiletan. Horregatik, gerta liteke erabakia 2008ko ekainaren 30era arte hartu beharrik ez edukitzea (2007ko urtarrilaren 1az gero lehen zergaldia 2007ko abenduaren 31n hasitako sozietateak).

Likidazioarekin desegiteko erabaki baldin bada hartutakoan, hurrengo sei hiletan erakundeak erregistroan kitatzeko beharreko egintza edo negozio juridiko guztiak egin behar ditu.

3. Ondare sozietate baten erregistro-idazpena deuseztatzen den unea.

Hau da ondare sozietate likidatzeko beharrezko egintza egon negozio juridiko guztiak burutu direla pentsatu behar den unea: erregistro-idazpena deuseztatzeko Merkataritza Erregistroan eskritura aurkezteko idazpena egin den unea. Izan ere, benetako deuseztapena aurkezpen-egunaren atzeraeraginezko ondoreekin egiten da.

Aurkezpen-idazpena iraungitzen bada, erregistro-idazpena deuseztatu arte ez dira egintza joko beharrezko egintza guztiak. Horrelakoetan, betekizuna betetzat joko da bidezko eskritura aurkezten bada sei hileko epea amaitu baino lehen.

Epe horiek eurak betetzeko eskatuko zaie erakundeen indizean baxa emanda egonik altaz-ziurtagiria aurkeztu ezean Merkataritzako Erregistroan idazpenik egin ezin dutenei.

4. Likidazioa berekin dakarren desegite-prozesua amaitu bitartean amaitzen diren zergaldietan aplikatu beharreko arautegia.

Likidazioa berekin dakarren desegite-prozesua amaitu bitartean amaitzen diren zergaldietan, bai ondare sozietateek bai haietako bazkideek 2006ko abenduaren 31n indarrean egon ziren Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegia eta Pertsona Fisikoen

Errentaren gaineko Zergari buruzkoa aplikatuko dituzte, baldin eta erregistro-deuseztapena berriaz ezarritako epeetan egiten bada.

Hala ere, zergaldi horietan ez dira aplikatuko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako abatimendu-koefizienteak bazkideek likidazioa hautatzen duten sozietateen akzioak edo partaidetzak eskualdatzen dituztenean. Honen ondoreetarako, ez dira aplikatuko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko hamaikagarren xedapen iragankorrean araupetutako abatimendu-koefizienteak ez abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorrean ezarritakoak. Horrenbestez, zerga tratamendu bera emango zaie likidazio-prozesuan zehar eskualdatzen diren akzioei eta partaidetzei eta horren berorren zioz amortizatzen direnei.

Halaber, abatimendu-koefiziente horiek ezin aplikatu izango dituzte ekitaldia egutegiko urtea izan ez eta desegite eta likidazioaren araubide bereziari heldu dioten ondare sozietateetako bazkideek ere, euren akzioak edo partaidetzak 2007ko urtarrilaren 1az gero eskualdatzen dituztenean.

Erregistro-deuseztapena sei hileko epea amaitutakoan eginez gero, Zergaren araubide egokia aplikatu behar da (orokorra, ondare sozietateena edo beste araubide bereziren bat), desegite-prozesua hasi ez balitz bezala: ez sozietatea ez bazkideak ez dira egongo likidazioa dakarren desegitearen araubide bereziaren itzalpean.

5. Araubide iragankor berezia ondare sozietateak likidatu gabe desegiteko eragiketei aplikatzea.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hogeita hamaikagarren xedapen iragankorrean ezarritako araubide berezia ondare sozietateak desegin eta likidatzen direnean soilik aplika daiteke, baina ez sozietatea desegin eta likidatzen ez den kasuetan, esaterako bategiteetan, zatiketetan, eta aktiboaren eta pasiboaren lagapen globaletan. Orobat, ezin da aplikatu sozietateak eraldakuntzaren bitartez Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko subjektu pasibo izateari uzten diotenean ere.

6. Sozietateetako bazkideei ondasunak eta eskubideak adjudikatzeko erloak eratzea.

Araubide iragankor bereziari heldutako ondare sozietate bat desegin eta likidatuz gero, berdin da bazkideei ondasun edo eskubide jakin batzuk edo sozietatearen ondasun guztien pro indiviso partaidetza adjudikatzea, baldin eta jasotako ondasunen eta eskubideen benetako balioa erakundearen sozietate-kapitaleko partaidetzaren proportziozkoa bada. Horrelako adjudikazioak Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kargapean daude sozietate eragiketen modalitatean eta ez daude salbuetsita.

Hala ere, baldin eta erloak eratzeagatik aitortutako adjudikazio-gaindikinak gertatzen badira, beste zerga oinarri batean sartuko dira Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kostu bidezko ondare eskualdaketen modalitatean, eta ez da egongo kargapetik salbuetsita gaindikina izan duen bazkidearentzat. Dena den, badago salbuespen bat: Zerga ordaindu beharrik ez edukitzea Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauko 7. artikuluko 2. idatz-zatiko b) letran ezarritako inguruabarrak gertatzeagatik.

7. Bazkide bati beste bati baino balio handiagoko ondasunak ematea sozietate-zorrak adjudikatzeagatik.

Ez da Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kostubidezko ondare eskualdaketen modalitateko kargapean egongo hartutako zorrak behar bezala ordaintzeko egindako adjudikazioa. Izan ere, ezin dira bateratu sozietate-eragiketen karga eta kostubidezko ondare eskualdaketen karga. Eta zorra adjudikatzea desegitearen eta likidatzearen merkataritzako ondorio saihestezina da eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren sozietate-eragiketen modalitateko kargapean dagoen eta sozietatea likidatzea dakarren zerga egitateari erantsi behar zaio, kontzeptu hori nagusi baita.

8. Sozietateak desegiteko eta likidatzeko eragiketak Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kargapean.

Ez da ezarri ondare sozietateak desegin eta likidatzeko eragiketei Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ordainketarako aplikatu ahal zaien araubide berezirik. Hori dela eta, aipatu eragiketak zerga horren kargapean daude haren arau orokorrekin bat etorriz, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauko 7.1.a) artikuluan araupeturiko kargarik gabeko kasuei eta aplikatu ahal diren salbuespenei dagokienean.

9. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko hamaikagarren xedapen iragankorreko koefizienteak aplikatzea ondare sozietateak desegin eta likidatzen direnean.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun diren sozietate bazkideek ezin dituzte aplikatu koefiziente horiek kredituez eta diruaz edo haren ordezkari den zeinuaz beste ondare elementuak eskualdatuta sortzen zaien ondare irabazia, ondare sozietateak ematen diena, zehazteko.

Halaber, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun diren bazkideek ezin aplikatu izango dituzte koefiziente horiek ondare sozietatea desegin eta likidatzen denean ondare irabazi baten gaineko karga ordaindu behar dutenean, hain zuzen ere sozietateko akzioen edo partaidetzen eskuraketa-balioa likidazioan adjudikatutako zorren zenbatekoa kredituen eta diruaren edo haren ordezkari den zeinuaren kopurutik kentzearen emaitza baino gutxiago izateak dakarren ondare irabaziaren gaineko karga.

Aurreko bi paragrafoetan adierazitako kasuetan, ezin aplikatu izango dira abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko hamaikagarren xedapen iragankorrean araupeturiko abatimendu-koefizienteak ez abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorrean ezarritakoak.

10. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan araupeturiko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzea ondare sozietateak desegin eta likidatzen direnean.

Baldin eta, ondare sozietateak desegin eta likidatzeko araubide iragankor berezia aplikatuta, Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko bazkideek Zerga ondare sozietatea desegin eta likidatzen den unean ondare irabaziagatik ordaindu behar badute eta sozietate horretako beraien akzioen eskuraketa-balioa eta titulartasuna eragiketa horren kariaz adjudikatutako zorrak kenduta bidezko diren kredituen, diruaren edo zeinu ordezkagarrien kopurua baino txikiagoa izateak ekarri badu hori, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan araupeturiko barruko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzea izango dute, aipatu manuan ezarritako betekizunak kontuan harturik.

Ondorioz, kenkari hori ezin aplikatu izango zaio erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko erreserben gehikuntzari dagokion errentaren zenbatekoari, zeren erreserba horiek, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 69. artikulua lehengo testuaren arabera, ez baitzuten eskubiderik ematen kenkari hori aplikatzeko.

11. Ondare sozietate bateko bazkide bati etxebizitza adjudikatzea.

Baldin eta, ondare sozietate bat desegin eta likidatzean, pertsona fisikoa den bazkideari bizi izan den etxebizitza adjudikatzen bazaio, pertsona fisiko horrentzat eskuratu den eguna izango da sozietateak eskuratu duen eguna. Horrelakoetan, gero noizbait etxebizitza eskualdatzen bada, ezin izango dira aplikatu abatimendu-koefizienteak, eta ezin konputatu izango da etxebizitza ondare sozietatearena izan den epealdia hura pertsona fisikoaren ohiko etxebizitzatzat hartzeko.

12. Bazkideei sozietatearen eskuraketa-balioa eta zerga balioa bat ez datozen ondasunak adjudikatzea.

Ondare sozietatea desegin eta likidatzearen kariaz bertako bazkideei amortizatu ahal diren ondasunak adjudikatzen bazaizkie, amortizazioa ordutik aurrera aplikatuko zaio ondasun horiek bazkidearen ondarean sartzean duten zerga-balioari, eta aplikatu ere ondasunei une horretan geratzen zaien iraupen baliakorra kontuan harturik.

**13. Bazkideei adjudikaturiko ondasunak baloratzea.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hogeita hamaikagarren xedapen iragankorrean ezarritako arauak aplikatuta ondare sozietatearen akzioen edo partaidetzen titulartasun eta eskuraketa kostuaren gerakina banatu behar bada jasotako aktiboen artean, kontuan hartu behar da zenbatekoa den aktiboen merkatuko balioa, zeren balio-banaketa sozietatearen likidazioaren azken balantzearen emaitzako ondare elementuen merkatu-balio garbien proportzioz egin behar baita..

**14. Ondare sozietateak desegin eta likidatzeko araubide iragankor bereziari heldu nahi dioten sozietateen zerga oinarrian integratzea egindako kobrantzen proportzioz egozteko irizpideari helduta ondare elementu bat eskualdatzean sortutako errenta kopurua.**

Desegiten den ondare sozietateak aurkeztu behar duen Sozietateen gaineko Zergaren azken aitorten-likidazioan, zerga oinarrian kobrantzen proportzioan egozteko araubideari heldutako ondare elementuen eskualdaketen bidez lortutako mozkinen dagozkien errentetatik integratu gabe utzitako guztiak integratu behar ditu. Egozteko araubide hori Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 20. artikuluko 4. idatz-zatian eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko 51.2 e) artikuluan araupetu da.

**15. Berrinbertsioa mantentzea ondare sozietatea desegin eta likidatzen denean.**

Baldin eta ondare sozietatea likidatzen den unean ezarritako epealdia igarota ez badago, betegabetzat joko dira aktiboak haren ondarean mantentzeko konpromisoak, aparteko mozkinen berrinbertsioetan zein kuotako kenkari batzuk aplikatzen direnean eskatzen direnak.

Halaber, berrinbertsioaren inguruko betekizunak ez betetzat joko dira sozietatea berrinbertsio-konpromisoa gauzatu gabe likidatzen bada.

**16. Sozietateen gaineko Zergaren sortzapena ondare sozietateko bazkideetatik Espainiako lurraldeko egoiliar ez direnei ondasunak adjudikatzen zaizkienean.**

Ondare sozietateak Espainiako lurraldeko egoiliar ez diren bazkideei sozietate-ondasunak adjudikatzearen ondorioz sortutako errenta integratu behar du Sozietateen gaineko Zergaren azken aitorten-likidazioan. Izan ere, salbuespena bazkide egoiliarrei egindako adjudikazioei bakarrik dagokie. Zergaren kargapean egoiliar ez diren bazkideentzako ondasun-adjudikazioei dagozkien errentak daude, ondare sozietatearen kapitalean duten partaidetza edo sozietate gardenean dituzten boto-eskubideak gorabehera.

**17. Ondare sozietateak desegitea eta likidatzea eta azaroaren 21eko 6/1996 Foru Arauko eguneratze-erreserbaren saldoa.**

Azaroaren 21eko 6/1996 Foru Arauan ezarritakoaren babesean balioak eguneratzeari heldu dion ondare sozietatea desegin eta likidatzeak ez dakar berekin orduan eratutako erreserba eskuraezina arautegi egokian ezarrita ez dauden xedeetarako aplikatu dela pentsatu beharra. Horregatik, horren zenbatekoa ez da integratu behar sozietate gardenaren azken aitorten-likidazioaren zerga oinarrian.

**Seigarrena. Martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen testu bategineko hogeita laugarren xedapen iragankorrean xedatutakoaren itzalpean desegin eta likidatutako ondare sozietateetako bazkideen araubidea.**

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauko hemezortzigarren xedapen iragankorrean ezarritakoarekin bat etorrituz, zerga horren zergadunek, Sozietateen gaineko Zergaren zergadunek eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunek, martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen testu bategineko hogeita laugarren xedapen iragankorrean xedatutakoa aplikatu behar zaien ondare sozietateetako bazkide badira, aipatu xedapen iragankorreko 2. idatz-zatiko d) letran eta 3. idatz-zatian ezarritakoa aplikatuko dute, jarraibide honetan bildutako irizpideei lotuta.

**Zazpigarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko VIII. tituluko VIII. kapituluan araupetutako araubide berezian aplikatu beharreko irizpideak.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VIII. tituluko VIII. kapituluko erregelei dagokienez (martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko finkatutako testua) irizpide hauek aplikatu behar dira:

1. 90 eguneko edo egun gutxiagoko ekitaldia izan duten sozietateak.

Jarraibide honetako aurreko ataletan xedatutakoa eragotzi gabe, erakundearen zergaldia 91 egun baino laburragoa bada, inolaz ere ezin da aplikatu ondare sozietateen araubide berezia, ez baita betetzen Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66.1 a) artikuluan ezarritako denbora-betekizuna.

2. Lurren edota eraikinen sustapena hastea.

Higiezinen sustapenean ondokoetako bat egiten da: lurra urbanizatu zuzenean zein hirugarrenen bidez saltzeko asmoarekin, edo eraikinak egin, zuzenean zein hirugarrenen bidez, saltzeko edo adjudikatzeke asmoarekin. Batera zein bestera, higiezin sustapena jarduera ekonomikoa da, enpresek produkzio-bideak edota giza baliabideak euren kontura antolatzen baitituzte ondasunen edo zerbitzuen produkzioan edo banaketan esku hartzeko; honetan ez dauka eraginik sustapenerako baizik erabiltzen ez den lokala edukitzeak, ez eta lan-kontratadun pertsonaren bat lanaldi osoan enplegatuta edukitzea ere.

Hala ere, jarduera ezin da hasitzat hartu sustapena (lurrena zein eraikinena) hasi baino lehen. Hain zuzen ere, lursail batean higiezinen sustapenari ekiteko asmoa edukitzeak ez dakar berez berekin sustapena hasitzat hartzea. Horregatik, higiezinen sustapena prestatzeko edo errazteko lanek (azterlan topografikoak, proiektuak idaztea, agiriak formalizatzea eta gero erregistratzea, etab.) ez dakarte berez jardueraren hasiera. Ostera, aurreko paragrafoan finkatutako ondorea aldatu egin liteke sustapen jarduera abian dela edo izango dela adierazten duten inguruabarrak gertatuz gero. Esaterako, sozietateak aurretik beste sustapen eragiketa batzuk egin baditu, edo geroago egiten baditu, pentsatu beharko etengabe ari dela higiezinen sustapenean (nahiz eta kasuan kasuko lurretan obrak hasi gabe egon).

Azkenik, kasu bakoitzeko inguruabarrak kontuan hartuta, baldin eta lotutako pertsona edo erakunde bati lurra eskualdatzen bazaizkio berak egin dezan higiezinen sustapena, sustapena hasita dagoela pentsa liteke, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arauko Orokorreko 14. artikuluan ezarritako itzurpenaren aurkako klausula aplikatzeko prozedura izapidetu ondoren.

3. Lurra urbanizatzeko prozesuetan parte hartzea.

Konpentsazio batza fiduziario bati (konpentsazio sistema) edo administrazio jardulari (lankidetzeta sistema) lurra ematea urbanizazio-lanak egin ditzan eta haien kostua lurren

jabeei jasanaz diezazkien (hauek euren ekarpenen edo derramen bidez finantzatuko dituzte) ez da, berez, higiezin sustapeneko jarduera ekonomikoa egitea (ez lurrak, ez eraikinak).

Horretarako, higiezin sustapeneko jarduera ekonomikoa egiten ari denez zehazteko lurren jabeen inguruabarrak aztertu behar dira (pertsona fisikoak zein juridikoak). Hain zuzen ere, aurretik higiezin sustapeneko eragiketarik egin duten argitu behar da, edo urbanizatutako lurrak adjudikatu ondoren egin duten. Horrez gainera, higiezin sustapeneko jarduera ekonomikorik egin denez azter daiteke batzaren edo lankidetzako administrazio elkartearen kudeaketan buru-belarri arituz gero, bai eta lurren urbanizazioa gauzatzen dutenekin lotura egonez gero ere.

Halaber, kasu bakoitzeko inguruabarrak kontuan hartuta, baldin eta lotutako pertsona edo erakunde bati eskualdatzen bazaizkio urbanizatutako lurrak berak egin dezan sustapena, higiezin sustapeneko jarduera ekonomikoa hasita dagoela pentsa liteke, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 14. artikuluan ezarritako itzurpenaren aurkako klausula aplikatzeko prozedura izapidetu ondoren.

4. Higiezin sustapenean edo higiezinak salerosten diharduten erakundeak, jarduera horri atxikitako langilerik ez lokalik ez dutenak.

Erakundeok ondare sozietate izateko gainerako betekizunak betetzen badituzte, sozietate-xedea higiezin sustapena edo higiezin salerosketa izan badute, horretarako lokala eta langileak dituztela, eta sustatutako edo eskuratutako higiezinetakoa bat saltzeko badute, ez dira ondare sozietateen araubidean sartuko gero lanaldi osoarekin enplegatutako langilerik eta jarduerari atxikitako lokalik ez edukitzeagatik.

Honen ondoretarako, salerosketa jarduera egiten den bitartean eskuratutako higiezinak eta erakundeak sustatutakoek jarduerari atxikita jarraituko dute langilerik eta lokalik ez eduki arren.

5. Higiezinak errentatzen eta salerosten jarduten duten erakundeak, jarduera horri atxikitako langilerik ez lokalik ez dutenak.

Erakunde batek higiezinak salerosten eta errentatzen diharduela onartzeko, lan-kontratutu pertsona bat eduki behar du enplegatuta lanaldi osoarekin eta jarduera kudeatzeko ez beste ezertarako erabiltzen ez duen lokal bat, hau da, gutxieneko enpresa-azpiegitura eduki behar du.

Betekizun horiek eurak bete behar dira errentatutako higiezinak ustiapen ekonomiko bati atxikitat hartzeko eta, hala, aparteko mozkinen berrinbertsioaren araubideari heldu ahal izateko.

Hala ere, gutxieneko enpresa-azpiegitura dela eta, erakundeak eskatzen diren baliabide materialak eta giza baliabideak badituela pentsa liteke lotutako beste pertsona edo erakunde batean egoitzan daudenean edo harekin batera erabiltzen baditu, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 14. artikuluan ezarritako itzurpenaren aurkako klausula aplikatzeko prozedura izapidetu ondoren.

6. Erakunde bazkide guztiak zergaldi osoan pertsona fisikoak izan beharra.

Erakunde bat ondare erakundetzat hartzeko, zergaldi osoan bazkide guztiak pertsona fisikoak izan behar dira. Beraz, nahikoa da zergaldiko egun bakar batean pertsona juridiko bat bazkide izatea zerga-ordainketako araubide berezitik kanpo geratzeko.

Hala ere, testamentu-ahala erabiltzearen zain dagoen jaraunspen batek partaidetza duen erakundeek ez diote utziko ondare sozietate izateari, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga Sistema Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara moldatu duena urriaren

15eko 7/2002 Foru Arauko 14. artikulua berria (martxoaren 27ko 6/2007 Foru Arauko finkatutako testua) xedatutakoarekin bat etorritik.

Akzioen edo partaidetzen gaineko jabaria zatituz gero, erakundeak ondare sozietate izateari utziko dio eskubide ekonomikoak dauzkana pertsona juridikoa bada, nahiz eta bazkidea pertsona fisikoa izan.

7. Erakunde bat ondare sozietate kalifikatzeko betekizunak betetzen dituzenez zehazteko kontuan eduki beharreko sarrera kontzeptua.

Ondare sozietate izateko bete beharreko betekizunetako bat da sarreraren %90 gutxienez aurrezpen errentaren iturrietatik sortuak izan behar direla, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauaren eremuan.

Honen ondoreetarako, foru arau horretan aipatutako sarrerak ondokoak izango dira: Kontabilitateko Plan Orokorren bigarren ataleko 7. taldeko 70, 74, 75, 76 eta 77. kontuetan jaso beharreko zenbatekoen batura, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 15 - 18, 20, 21 eta 115. artikuluetan ezarritakoaren arabera egin beharreko doikuntzak eginik.

Kontabilitateko Plan Orokorren bigarren ataleko 79. kontuko hornikuntzen gaindikinei eta aplikazioei dagokienez, zehaztutako batzuk egin behar dira:

- a) Arrisku eta gastuetarako hornikuntzen gaindikina aurreko zuzkidurak kengarriak izanez gero soilik hartuko da kontuan.
  - b) Ibilgetu materialaren eta ezmaterialaren hornikuntzen gaindikina ere aurreko zuzkidurak kengarria izanez gero soilik hartuko da kontuan.
  - c) Aplikatutako izakinen hornikuntzari dagokionez, aplikatutako zenbatekoaren eta zuzkitutakoaren arteko diferentzial positiboa baizik ez da konputatuko, baldin eta zuzkidura aurreko ekitaldian kengarria izan bada.
  - d) Trafiko kaudimengabeziatarako hornikuntzak direla eta, kontuan eduki behar da arriskua zenbateko sistema orokorra edo jarraipeneko metodo banakatua erabili den. Lehenengo kasuan, aplikatutako zenbatekoaren eta zuzkitutakoaren arteko diferentzial positiboa soilik konputatuko da, baldin eta zuzkidura aurreko ekitaldian kengarria izan bada. Bigarren kasuan, arriskua desagertzearen zioz aplikatutako zuzkidurak soilik hartuko dira kontuan, baldin eta kengarriak izan badira.
  - e) Beste trafiko eragiketa batzuetarako hornikuntzei dagokienez, aurreko c) eta d) idatz-zatietan zuzkidura orokorretarako ezarritako erregela eurak aplikatuko dira.
  - f) Azkenik, epe labur eta luzeko balore eta kredituetarako hornikuntzen gaindikinak zuzkidura kengarriak izan badira soilik hartuko dira kontuan.
  - g) Honen guztiaren ondoreetarako, aplikatutako lehen hornikuntzak lehenengo zuzkitutakoak izango dira.
8. Balore-sozietatearen kontzeptua.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66.2.a) artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik, ez dira balore gisa konputatuko betekizun zehatz batzuk betetzen dituztenak, hala nola, partaidetza maila zehatz bat, eta bitarteko materialak eta pertsonalak behar bezala antolatzeke jarri eta partaidetza zuzendu eta kudeatzeko helburua, eta, partaidetzako sozietatea artikulua bereko 1. idatz-zatiko a) letran ezarritakoa betekizuna betetzen bada, hauxe ulertu behar da: partaidetzako erakundeak ondare sozietateen aktiboaren osaerari buruzko betekizunak ez betetzea.

9. Ondare araubidean gertatzea.

Ez baloreak ez jarduera ekonomikoetarako lotutako elementuak ez dira halakotzat konputatutako baldin eta eskuraketa-prezioa ez bada erakundeak lortutako mozkin banatugabeen zenbatekoa baino gehiago (mozkinok jarduera ekonomikoaren emaitza izan behar dira), urte horretan zein aurreko azken 10 urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren mugarekin.

Honen ondoreetarako, jarduera ekonomikoaren mozkinekin berdintsiko dira Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66.2. artikuluko a) letrako azken intzisoan aipatutako baloreen dibidenduak, baldin eta partaidetza eman duen erakundeak lortutako sarreraren %90 gutxienez jarduera ekonomikoak eginez lortu badira.

Halaber, mozkin horiek aurreko paragrafoan azaldutako baloreen salmentaren ondoriozkoekin berdintsiko dira.

**10. Ondare sozietateen kontzeptutik bazter geratzea akzioen kotizazioarengatik.**

66. artikuluko 1 eta 2. idatz-zatietan ondare sozietate izateko ezarritako betekizunak betetzen dituzten erakundeak ez dira ondare sozietate izango haien partaidetza ordezkatzeko duten baloreak baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetako baten negoziatzeko onartuta izan diren zergaldietan.

Betekizun hau zergaldia amaitzen den egunean egiaztatu behar da, hau da, Zergaren sortzapen egunean.

**11. Bateragarritasuna beste araubide berezi batzuekin. Ondare sozietateen araubidea ondokoekin bakarrik batera daiteke: bategiteen, zatiketen, aktiboen ekarpenen, balore-trukeen eta aktiboaren eta pasiboaren lagapen osoen araubidea, eta nazioarteko zerga gardentasunaren araubidea.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko 122.bis artikuluko 4. idatz-zatian berariaz xedatu den bezala, erakunde bati ondare sozietateen araubidea aplikatu ahal bazaio, ezin du hautatu etxebizitzak errentatzen dituzten erakundearen araubide berezia.

**12. Enpresak berriro egituratzeko eragiketak, ondare sozietateek esku hartzen dutenak; eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VIII. tituluko X. kapituluan araupetutako araubide berezia aplikatzea.**

Besterik adierazi ezean, ondare sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VIII. tituluko X. kapituluan ezarritako araubide bereziari heldu ahal dioten enpresa-berregituraketako eragiketetan parte hartu ahal dute, foru arau bereko 66. artikuluko 5. idatz-zatian berariaz ezarri den bezala.

Hala ere, kontuan eduki behar da bategiteetarako, zatiketarako, jarduera-adarren ekarpenetarako eta baloreak trukatzeko araubide berezia ezin dela aplikatu eragiketaren helburu nagusia zerga iruzurra edo itzurpena bada, eta hala dela pentsatu behar da Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 14 eta 15. artikuluetan xedatutako aplikatu ahal zaien eragiketetan. Beraz, kasu bakoitza arretaz aztertu behar da, eta a priori eragiketaren ondare sozietateek parte hartzeagatik ezin da ukatu araubide berezia aplikatzea.

**13. Nola zehaztu ondare sozietateen zerga oinarria.**

Oro har, ondare sozietate baten zerga oinarria beraren sarreraren zenbateko garbia da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 15, 18, 20, 21 eta 115. artikuluetan xedatutakoaren arabera doituta, behar izanez gero.

Hala ere, ondare sozietateek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 68. artikuluan errentak aurrezpenaren zerga oinarrian integratzeko eta konpentsatzeko ezarritako erregelak aplikatu ditzakete.

Ondorioz, hauxe da ekitaldiko sarreraren zenbateko garbia: aurreko 7. idatz-zatian aipatutako zenbatekotik finantza gastuak eta ibilgetuaren ondoriozko galerak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegia aplikatuta aurrezpenaren zerga oinarria integratu eta konpentsatu beharrekoak, kentzearen emaitza.

Ekitaldi bakoitzeko zenbatekotik aurreko ekitaldietan aplikatu gabeko saldoak ken daitezke, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 68. artikuluan xedatutakoa kontuan hartuta.

14. Ondare sozietatearen zerga oinarrian ondokoak integratzea: Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 22. artikuluan 2002ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako ekitaldietarako indarrean dagoen idazketan aparteko mozkinak geroratzeko ezarritako araubidea aplikatzeagatik aurretik geroratutako kopuruak.

Ondare sozietateek aparteko mozkinak geroratzeagatik integratu gabeko errentak Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 22. artikuluan (2002ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako ekitaldietarako indarrean dagoen testua) ezarritakoari lotuta integratu behar dituzte. Errenta horiei %18ko karga-tasa aplikatuko zaie.

15. Beste sozietate baten dibidenduak jasotzen dituen ondare sozietatea. Dibidendu hauek oso-osorik integratuko dira, eta salbuespena aplika daiteke, 1.500 euro gehienez, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 9. artikuluko 25. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorritz.

Ondorioz, dibidendu hauei ez zaie aplikatuko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan barruko zergapetze bikoitza saihesteko araupeturiko kenkaria, ez eta foru arau bereko 19. artikuluan egoitzarik ez duten erakundeek emandako dibidenduak ez integratzeko araubidea ere. Hala ere, atzerriko dibidenduak jasoz gero, zergapetze bikoitza saihestu daiteke Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluan xedatutakoa aplikatuz.

Hala ere, zergak indargabetutako ondare sozietateen araubidean ordaindu dituzten sozietateek emandako dibidenduei ez zain aplikatu puntu honetako bigarren paragrafoan aipatutako salbuespena, araubide hori aplikatu den zergaldietan sortutako mozkinen kargura banatzen baitira.

16. Ondare sozietateak eta balioa zuzendu zaien elementuak.

Ondare sozietateek aipatu araubide bereziaren menpean jarri baino lehenago zergak Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorreko arauari edo orain indargabetuta dagoen zerga gardentasunaren araubide berezikoei lotuta ordaintzeko aukera izan dute.

Ondare sozietateak, zerga gardentasunaren araubide bereziaren edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko araubide orokorraren menpean egoten den ekitaldietan, kengarritasuna eman ahal die bere aktiboen zerga balioa txikitzen duten hornikuntza zehatz batzuei. Ostera, indargabetutako ondare sozietateen araubidean egon den ekitaldietan ezin kendu izango zituen hornikuntza horietako asko, zeren, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak aplikatuta, jardueraren bati atxikita ez dauden aktiboen balio-galeraren ziozko zuzkidurek inolaz ere ez baitute kenkaririk sortuko. Orobat, ondare sozietateen oraingo araubidea ezarrita ere ezin zaie zerga kenkaririk aplikatu erakundearen ondare elementuen balio-galeraren ziozko zuzkidurei.

Erakundea hainbat zergalditan Sozietateen gaineko Zergaren zerga oinarria zehazteko hainbat araubideren menpean jartzearen ondoriozko zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko balizkoak saihesteko, kontutan hartu behar da sozietateak ekitaldi bakoitzean dagokion araubideko arauak aplikatuko dituela hornikuntzak kendu ahal diren zehazteko.

Hala ere, aktiboen balioa berreskuratu eta bidezko hornikuntza lehengorutzen den ekitaldietan, kontuan hartu beharko da zuzkidura kontabilizatu den ekitaldian kengarria izan

denez. Eta izan bada, erakundeak zuzkiduraren lehengorapenaren zenbatekoa sartu beharko du bere zerga oinarrian, zeinahi dela ere ekitaldi horretan aplikatu beharreko zerga araubidea. Aldiz, kengarria izan ez bada, ez du sartu beharko lehengorapena zerga oinarrian, une horretan aplikatu beharreko zerga araubidea gorabehera.

Beste ondorio batek ekonomi gaitasunaren konstituzio-abiaburuaren eta zerga ordaindu beharreko hiritar guztien berdintasunaren kontrako zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko kasuak eragitera eramango gintuzke.

**17. Ondare sozietateak eta ondare elementuen zerga balioa.**

Aurreko irizpidean bezala, erakunde batek hainbat zergalditan hainbat zerga araubidetan egon bada, hau da, zergaldiren batean indargabetutako ondare sozietateen araubide berezian egon bada eta beste batzuetan araubide orokorrean edo zerga gardentasunaren araubide berezian, kasuan-kasuan indarrean egon diren arauak aplikatu beharko ditu bere aktiboko elementua eskualdatzearen kariaz agerian jarritako errenta edo ondare irabazi edo galera zehazteko. Hala ere, emaitzako kopurua aktiboak zergaldietan zehar pilatutako zerga balioa kontuan hartuta zuzendu beharko du.

Zehazki, ondare sozietateen araubide berezian dagoen sozietate batek aktibo bat besterentzen badu eta hari dagokionez aurreko ekitaldietan zuzkidura kengarri zein kenezinak jarri badira, hainbat amortizazio-irizpide erabili badira edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak aplikatu badira, ondare galera edo irabazia zehazteko ondare sozietateen araubideko arauak aplikatu behar dira, aktiboen zerga balorazioan aurreko ekitaldietan gertatu diren eraginak kontuan hartzeko modulaturik.

Beste ondorio batek ekonomi gaitasunaren konstituzio-abiaburuaren eta zerga ordaindu beharreko hiritar guztien berdintasunaren kontrako zergapetze bikoitzeko edo desinposizioko kasuak eragitera eramango gintuzke.

**18. Ondare sozietateen irabazizko eskuraketak.**

Ondare sozietateen irabazizko eskuraketetan, zerga oinarrian integratu behar da eskuratutako ondare elementuen merkatuko balio arrunta, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 15. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz, erabat aplikatzen baitzaie honelako erakundeei.

**19. Jarduera ekonomiko bati atxikitako aktiboak besterentzen dituen ondare sozietatea.**

Ondare sozietate batek jarduera ekonomiko bati atxikitako bere ibilgetu material edo ezmaterialeko elementuren bat eskualdatzen badu, lortutako errentari ezin aplikatu izango diote Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 22. artikuluan ezarritako aparteko mozkinen berrinbertsioaren araubidea, foru arau horretako 67. artikuluan berriaz ezarritako baitago ondare sozietateen zerga oinarria haren sarrera garbieraren zenbatekoa dela eta ezin zaiela aplikatu Foru Arauko IV. tituluan xedatutakoa, artikuluan jakin batzuetan ezarritako salbuespenekin (22. artikulua ez da horietakoa).

**20. Ondare sozietateen errenten aldi-egozketarako arauak.**

Ondare sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 20. artikuluan ezarritako erregelak aplikatu behar dituzten errenten aldi-egozketan.

**21. Sozietateen gaineko Zergaren araubide desberdinetan egondako zergaldietan sortutako zerga oinarri negatiboak**

Ondare sozietateek ezin konpentsatu izango dituzte araubide orokorreko erregelak aplikatu dituzten aurreko ekitaldietako zerga oinarri negatiboak. Hala ere, berriz ere araubide orokorrari heltzen badiote, aplikatu gabeko zenbatekoak konpentsatu ahal izango dituzte Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluan ezarritakoa betekizunei eta epeei lotuta.

Ostera, araubide orokorrean dauden sozietateek abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 68. artikuluko a) eta b) idatz-zatietan aipatutako aplikatu gabeko saldo negatiboak, zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituzten ekitaldietan kreditatutakoak, hurrengo lau urteetan konpentsatu ahal izango dituzte, baldin eta foru arau horretako 24. artikuluan ezarritako gainerako betekizunak betetzen badira.

22. Sozietateen gaineko Zergaren araubide desberdinetan egondako zergaldietan sortutako kuota kenkariak.

Ondare sozietateek ezin aplikatu izango dituzte zerga-ordainketarako araubide orokorrean egon diren aurreko ekitaldietan kreditatu eta aplikatu gabeko kenkariak, salbuespen batekin: Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluan araupetutako nazioarteko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria. Hala ere, berriz ere araubide orokorrari heltzen badiote, aplikatu gabeko zenbatekoak konpentsatu ahal izango dituzte Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arau Orokorreko 46. artikuluan ezarritakoa betekizunei eta epeei lotuta.

Halaber, zergak araubide orokorrean ordaintzen dituzten sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluan ezarritako kenkaria aplikatu izango dute, hain zuzen ere ondare sozietateen araubidean egon diren ekitaldietan sortu eta aplikatu gabe utzitako kenkarien zenbatekoa .

23. Aparteko mozkinak berrinbertitzeko araubidea edo kenkari jakin batzuk sendotzeko beharkizunik ez betetzea.

Erakundeak, aparteko mozkinak berrinbertitzeko araubidea edo kuotako kenkari jakin batzuk sendotzeko beharkizunak eta, bereziki, aktibo jakin batzuk mantentzeko edo lotzeko beharkizuna betetzen ez baditu, zerga horrelakorik betetzen ez duen unean ordaintzeko duen araubidea edozer dela ere, ekitaldi horretan dagokion kuotari gehitu beharko dio aipatu zerga-onurekiko gozamenaren ondorioz aurreko ekitaldietan sartu ez den kuota zatia. Horretarako, ekitaldi bakoitzean, aipatu ekitaldian aplikatu ahal den zerga-araubidearekin bat etorrira sartu ez den kuotaren zatia kontutan hartu behar du.

24. Ondare sozietate bati erositako partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluko 4. paragrafoko d) letran xedatutako muga erabat aplikagarria da partaidetzaren baliogaleraren baliokidea den zenbatekoa Sozietateen gaineko Zergaren zerga oinarrian integratu bada. Horretarako, Zerga ondare sozietateen araubide bereziko arauari jarraiki ordaindu behar da, karga partaidetza eduki duten erakundeek eskualdaketaren zioz lortutako errentari aplikatuta. Izan ere, muga ez ezartzeko ezinbestekoa da partaidetza eduki duten erakundeek Sozietateen gaineko Zerga hari buruzko foru arauko 1, 2 edo 6. idatz-zatiko ezarritako karga-tasetako batean ordaindu izana eskualdaketaren zioz.

Hala ere, ondare sozietateen araubide zaharrean egon diren erakundeek egindako partaidetza eskualdaketak direla eta, Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren azaroaren 3ko 3/2003 Jarraibideko 4. idatz-zatiko 20. puntuan xedatutakoa aplikatu behar da. Haren arabera, muga hori ez da aplikatuko baldin eta subjektu pasiboak partaidetzaren baliogaleraren baliokidea den zenbatekoa Sozietateen gaineko Zergaren zerga oinarrian sartu dela frogatzen badu. Horretarako, Zerga ondare sozietateen araubide bereziko arauari jarraiki ordaindu behar du, partaidetzak bere eskualdaketaren zioz jabe izan dituen erakundeek lortutako errentaren kontzeptuan. Kenkaria ezin da izan ondare sozietateari dagokion zerga oinarriaren zati bereziari dagokion zerga-tasa mozkinetako partaidetzari edo dibidenduari aplikatuzetik ateratzen den zenbatekoa baino handiagoa.

25. Ondare sozietatearen akzioen eskuraketa-balioa eta titulartasuna.

Ondare sozietatearen akzioen eskuraketa-balioa igo behar duten sozietate-mozkinak zehazteko, haren zergaldietako kontabilitateko emaitzak kontutan hartu beharko dira. Ondare sozietateen araubide berezia aplikatu ahal izan den ekitaldiez ari gara.

26. Ondare sozietateak eta Administrazio Kontseiluetako kideak izateagatiko ordainsarien gaineko atxikpenak.

Ondare sozietateen mota honetako etekinei %18ko atxikpen-tasa aplikatuko zaie, Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako tasa orokorra.

27. Ondare elementuak eskualdatuta lortutako errenta, erakundeak edukitza-aldian Sozietateen gaineko Zergaren araubide bat baino gehiago aplikatu badu.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 27.2 d) artikuluko azken paragrafoan ezarritakoarekin bat etorritik, ondare elementu baten edukitza-aldian Sozietateen gaineko Zergaren araubide bat baino gehiago aplikatu bada, eskualdaketa onduzko errenta edukitza-aldian modu linealean sortuzat hartuko da, besterik frogatu ezean, eta araubide bakoitza indarrean egon den aldian sortutako zatiari hari dagokion karga-tasa aplikatuko zaio.

Honen ondoretarako, ondare sozietateen lehengo araubidea eta oraingoa araubide bera dira. Hala ere, zerga gardentasunaren araubidea eta araubide orokorra ez dira ondare sozietateen araubidea.

28. Ondare sozietateen araubidea aplikatu den ekitaldietan lortutako mozkinen banaketa pertsona juridiko diren bazkideen artean, zeinahi dela ere mozkinak banatzen dituen erakundea, banaketa egiten den unea eta aplikatu beharreko zerga araubidea.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak ez du ezarri nola kargatu behar diren Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboen artean egiten diren dibidendu-banaketak, mozkinak erakundea ondare sozietateen araubidean egon den zergaldian lortuak direnean. Honen ondoretarako, ondare sozietateak pertsona juridiko den bazkiderik ezin eduki izateak ez du eragozten pertsona fisikoak bere akzioak edo partaidetzak erakunde bati eskualdatzea eta gero honek erakundea ondare sozietateen araubidean egondako ekitaldietan sortutako dibidenduak jasotzea.

Hala gertatuz gero, mozkinak nahitaez integratu behar dira zerga oinarrian eta dibidenduen gaineko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea baino ez dute emango, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluko 1 eta 4. idatzatietan ezarrita dagoen bezala.

Hala ere, hartzailea Sozietateen gaineko Zergaren zergaduna bada eta ondare sozietateen araubide berria aplikatuta ordaintzen baditu zergak, lortutako mozkinak bere zerga oinarrian integratu behar ditu, eta ezin aplikatu izango die Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 9.25. artikuluan araupetutako salbuespena.

29. Pertsona juridiko batek ondare sozietateen araubidea aplikatu ahal zitzaizen mozkinen emaitzako erreserbak dituzten sozietateen akzioak edo partaidetzak eskualdatzea, banatzen diren partaidetzak zein erakunderenak diren, banaketa noiz egin den eta orduan aplikatu beharreko zerga araubidea gorabehera.

Eskualdatzailea Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko erakundea bada, inolaz ere ezin aplikatu izango du gainbalioen gaineko barruko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritakoa.

Honen ondoretarako, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako kenkaria ezin aplikatu izatea ondokoari bakarrik dagokio: partaidetzako erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko mozkinen gehikuntzari egotzi beharreko zatiari.

Errenta hauek zehaztean, konputatu beharreko eskualdaketa-balioa itxitako azken balantzeko balio teorikoa izango da gutxienez, jarduerari lotuta gabeko aktiboen kontabilitate-balioaren ordez Ondarearen gaineko Zergaren ondoreetarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu-balioa, gutxiago izanez gero.

Erregela hauek eurak aplikatuko dira sozietatea desegiten bada, bazkideak banantzen badira, sozietatearen akzioak edo partaidetzak eskuratzen badira amortizatzeke, eta aktiboaren eta pasiboaren bategite, desegite oso lagapen osoko eragiketetan likidatu gabe desegiten bada.

Partaidetza eskualdatzen dituen erakundeak ondare sozietateen araubide berria aplikatuta ordaintzen baditu zergak, lortutako errenta bere zerga oinarrian integratu beharko du, eta inolaz ere ezin aplikatu izango du Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33. artikuluan araupetutako kenkaria, nahiz eta errenta horren zati bat partaidetzako erakundeak zergak ondare sozietate gisa ordaindu dituen ekitaldietan sortu eta banatu gabeko mozkinen gehikuntzaren ondoriozkoa izan.

**Zortzigarrena. Zerga gardentasunaren araubide berezia eta ondare sozietateen araubide berezia interpretatzeko irizpide batzuk ezarri dituen Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren azaroaren 3ko 3/2003 Jarraibidearen aplikazioa.**

Aplikatu ahal den bitartean zerga gardentasunaren araubide berezia eta ondare sozietateen araubide berezia interpretatzeko irizpide batzuk ezarri dituen Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren azaroaren 3ko 3/2003 Jarraibidea indarrean egongo da, jarraibide honetan ezarritakoaren aurka egin ezean.

**Bederatzigarrena. Jarraibidearen berri ematea eta argitaratzea.**

Jarraibide honen berri eman behar zaie Zergak Kudeatzeko zuzendariordeari, Ikuskapen zuzendariordeari eta Zerga-bilketako zuzendariordeari, Zergadunarentzako Informazio eta Laguntza Zerbitzuko buruari eta Ogasun eta Finantza Saileko idazkari nagusi teknikoari, interesdun guztiei jakinarazteko.

Gainera, ohi bezala argitaratuko da, ahalik gehien zabal dadin.

Bilbon, 2007ko maiatzaren 28an.

OGASUN ZUZENDARI NAGUSIA

Félix Ayarza Palma