

Zerga-gardentasunaren araubide iragankorra eta ondare-sozietateen araubide berezia interpretatzeko irizpideak ezarri dituen Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren azaroaren 3ko 3/2003 Jarraibidea

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauak Bizkaiko Lurraldeko Zerga Sisteman aldarazpen sakonak sartu ditu, esate baterako, zerga-gardentasuneko zerga-araubide berezia ezabatzeko eta Zuzenbide iragankorreko arau garrantzitsuak ezartzeko eta ondare-sozietateei aplikatu ahal zaien zerga-araubide berezi berria sortzeko eraldaketa handiak Sozietateen gaineko Zergan.

Zerga-gardentasuna ezabatuz gero, foruko legegileak, sozietate gardenen araubide juridikoa sartutako aldarazpenaren ondorioz gogortu dela jakinik, zerga-gardentasuneko araubide bereziari helduta egon diren sozietateak desegin eta likidatzeko aukera ezarri du. Berauek berezia den eta beraiek desegitean sortutako gainbalioen zerga-bilketa geroratzea ahalbidetzen duen araubide iragankorrarekin gozamaena hartuko dute.

Beste alde batetik, zerga-gardentasunaren mekanikarengatik berarengatik, aurreko ekitaldietatik etorri diren eta erakundea araubide berezi horren menpean jarri duten kopuruak gera daitezke, erakundea ondare-sozietateen araubide bereziko, araubide orokorreko edo bestelako araubideetako arauei jarraiki Sozietateen gaineko Zerga ordaintzen ibilitako ekitaldiei dagozkien likidazioetan sartu behar direnak. Horrelakorik gertatuan ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauak aplikatu ahal diren xedapen iragankorrak ezarri ditu, halaber.

Azkenik, ondare-sozietateen araubide berezi berriak, sozietate gardenen bazkideenganako zerga-oinarri positiboan aurreko egozketa ezabatuta, aipatu ondare-sozietateek Sozietateen gaineko Zerga ordaintzeko araubide bereziak ezarri ditu, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arau asko aplikatu beharrean dagoela.

Azken inguruabar hori dela eta, prozedura zaila izan daiteke Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga araupeturik duten arauak Sozietateen gaineko Zergako subjektu pasibo batengan aplikatzekoa eta, are, erakundea Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorraren eta ondare-sozietateen araubide bereziaren menpean zergaldi ezberdinetan egon bada preskripzio arau-emaitzen irismena zehaztekoa.

Zergadunek beren sozietatea desegin eta likidatzeko erabakia 2003ko abenduaren 31 baino lehen hartu behar dute sozietate gardenak desegin eta likidatzekoa den eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren bigarren xedapen iragankorrean araupetuta dagoen araubide iragankorrari heltzekotan. Hori dela eta, gizarteak beharrezko du Zerga Administrazioek araubide iragankor horri begira eta zergadunak zerga ondare-sozietateen araubide berezian ordaintzera pasatzea erabakitzen duen eszenatokian aplikatuko dituzten irizpideak argitzea.

Bizkaiko Foru Ogasunaren organoen jarduketaren berri eman duten eta ematen jarraitzen duten abiaburuak dira zergadunen eta Zerga Administrazioaren segurtasun juridikoa, zergak aplikatuz datozen zeharkako kostuen txikipena eta Bizkaiko gizarteari zerbitzu hobea egiteko gogo.

Ilido horretatik, Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren iritziz, jendeari jakinarazi behar zaizkio haren menpeko administrazio-organoek gure zerga-antolamenduak agindu dizkien eta zergak aplikatzekoak diren prozeduretan erabiliko dituzten irizpideak, zergadunek lege-segurtasuneko eta Bizkaiko Foru Ogasunaren jarduketako legebidezko konfiantzako eszenategian beren erabakiak hartu ahal izan ditzaten.

Azaldutako guztiari jarraiki,

EBATZI DUT:

Lehenengoa. Xedapen orokorrak.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren menpeko organoek eta funtzionarioek zergak aplikatzeko burututako prozedura guztietan kontutan hartuko dira indarrean dagoen arautegia ulertzeko irizpideak, jarraibide honen hurrengo ataletan kopiatuta daudenak.

Irizpideok kontutan hartu beharko dituzte bai Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren organo eskudunek bai Zergadunarentzako Informazio eta Laguntza Zerbitzuak zergadunei zerga-informazioa ematerakoan ere.

Irizpideok jakinaraziko dira Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 108. artikuluan ezarritakoaren babesean Bizkaiko Foru Ogasunak erantzun diezaien aurkeztu ahalko diren zerga-itaunetan ere.

Bigarrena. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren lehenengo xedapen iragankorrean araupetuta dauden balizkoetan aplikatu ahal diren irizpideak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren lehenengo xedapen iragankorrean ezarritako arau iragankorrei begira, honako irizpideok aplikatuko dira:

1. Ondare-sozietate bihurtzen diren sozietate gardenen zerga-oinarriak konpentsatzea.

Zerga gardentasuneko araubide bereziaren menpean dauden eta, gero, zerga ondare-sozietateen araubide bereziarekin bat etorririk ordaintzen duten sozietateen zerga-oinarri negatiboak konpentsatzea borondatezkoa izango da, edozein kasutan, erakundearentzat. Horren ondorioz, erakundeak ekitaldi bakoitzean egin beharreko konpentsazioa zenbatekoa den eta konpentsazioa zerga-oinarriaren zati orokorrari ala zati bereziari aplikatu gura dion erabaki ahalko du.

2. Aurreko ekitaldietatik datozen eta zerga ondare-sozietatearen modura ordaindu den kenkariak

Ekitaldi bakoitzean sortzen diren kuotako kenkariak ekitaldi horretan aplikatu ahal den arautegiarekin eta erakundeak ekitaldi horretan zerga ordaintzeko duen araubidearekin bat datozenak izango dira: kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kopuruak etorkizuneko ekitaldietan aplikatzeko aukera kreditazio-ekitaldian aplikatu ahal den zerga-araubidearekin bat datorrena izango da; eta epea, bertan ezarritakoa.

Aurreko ekitaldietan kreditatu bai baina kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kopuruak kreditazio-unean ezarritako epean eta baldintzetan aplikatu ahalko dira ondorengo ekitaldietan. Horretarako, gogoia izan behar da ekitaldi bakoitzean aplikatu ahal den araubidea. Hori dela eta, aurreko ekitaldietatik datozen eta aplikazio-ekitaldian bertan

aplikatu ahal den arautegiaren arabera eskubidea duten kenkariei dagozkien kopuruak bakarrik aplikatu ahal dira.

Zehazki, martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren lehenengo xedapen iragankorraren 6. paragrafoan ezarritakoarekin bat etorririk, zergapetze bikoitza saihesteko kenkariak, zerga ondare-sozietateen modura ordaintzera pasatzen diren sozietate gardenek kreditatzen direnak, ondore guztietarako kreditazioaren unean indarrean dauden arauak eraenduko dituzte.

Hirugarrena. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren bigarren xedapen iragankorrean araupetuta dauden balizkoetan aplikatu ahal diren irizpideak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren bigarren xedapen iragankorrean ezarritako arau iragankorrei begira, honako irizpideak aplikatuko dira:

1.a. Desegiteko eta likidatzeko araubide iragankor bereziari heldu ahal dioten sozietate gardenak.

Araubide berezi horri heldu ahal dioten sozietateak zerga-gardentasunaren menpeko sozietateak dira, ondasunak ukate hutseko edo karterako sozietateak bakarrik ez, baita profesional eta artista eta kirolari sozietateak ere, baldin eta zerga-zerga-gardentasunean ordaintzeko baldintzak 2002ko ekitaldian zehar betetzen badituzte, beren aitorten-likidazioa araubide horri heldurik aurkeztu ez duten arren. Egin-eginean, araubidea ez da borondatezkoa eta, hortaz, ez da zergadunak nola jardun zuen kontutan hartu behar, nola jardun behar zuen baizik.

Horregatik, ezin diote araubide iragankor berezi horri heldu zerga-gardentasuna aplikatzea bazterturik duen inguruabarretakoren batean zergaldiaren bukaera-datan egondako sozietateak eta 2002an zerga zerga-gardentasunean ordaintzeko beharkizunak gutxienez 90 egunez beterik ez zutenak.

Beharkizunak 2003ko urtarrilaren 1ean betetzeko aukerari dagokionez, aukera hori izango dute erakundeek, baldin eta beraien zergaldia egutegiko urtearekin bat ez badator eta, ordurako, 2002ko ekitaldian zerga zerga-gardentasunean ordaintzeko beharkizun guztiak beterik badute. Une horretan hartu behar dira araubidea ez ezartzeko kariak kontutan.

2.a. Sozietate gardena likidatzeko erabakia betetzeko epea.

Desegiteko eta likidatzeko araubide iragankor bereziari heltzen dion sozietate gardena likidatzeko eragiketarako osatzeko epea 2004ko ekainaren 30ean mugaeguneratuko da, edozein kasutan, sozietate gardenak desegiteko eta likidatzeko erabakia noiz hartu duen berdin dela.

Beste alde batetik, kontutan hartu behar da ezen, desegiteko eta likidatzeko eta likidatze-eragiketarako burutzeko erabakia hartzeko epeen ondoretarako, sozietate gardenaren zergaldia zein den berdin dela, hau da, zergaldi hori egutegiko urtearekin datorren ala ez berdin dela.

3.a. Sozietate gardenaren erregistro-kitapeneko unea.

Sozietate gardena likidatzeko beharrezko egintza guztiak egin direla ulertu behar den unea erregistro-kitapenaren ondoretarako Merkataritza Erregistroan eskritura aurkezteko

idazpenaren datakoa da. Izan ere, benetako kitapena aipatu aurkezpen-dataren atzeraeraginezko ondoreekin egingo da.

Aurkezpen-idazpena iraungitzen bada, ez dira egintzat hartuko erregistro-kitapenera arte beharrezkoak diren egintza guztiak. Horrelakoetan, beharkizuna beteta egongo da, bidezko eskritura 2004ko ekainaren 30a baino lehen berriz aurkezten ez bada.

- 4.a.** Araubide iragankor berezia sozietate gardena likidatu gabe desegiteko beste eragiketa batzuei aplikatzea.

Martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren bigarren xedapen iragankorrean araupeturiko araubide iragankor berezia sozietate gardena desegin eta likidatuz gero bakarrik aplikatu ahal da. Ezin zaie erakundea likidatzea berekin ez dakarten desegite-balizkoei aplikatu, hala nola, bategiteei, zatiketei edo aktiboaren eta pasiboaren lagapen globalei, ezta sozietatea Sozietateen gaineko Zergako subjektu pasiboa ez den beste sozietate bihurtzeari ere.

- 5.a.** Sozietate gardenak desegiteko eta likidatzeko araubide iragankor bereziari helduz gero bazkideei ondasunak adjudikatzeako erloak eratzea.

Araubide iragankor bereziari helduta dagoen sozietate gardenik desegin eta likidatuz gero, berdin da bazkideei ondasun edo eskubide jakin batzuk edo sozietate-ondasunen multzoko partaidetza zatiezina adjudikatzea, baldin eta jasotako ondasunen benetako balioa erakundearen sozietate-kapitaleko partaidetzarekiko proportzio egokikoa bada. Horrelako adjudikazioak Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren sozietate-eragiketen modalitateari lotu eta salbuetsirik egongo dira.

Alabaina, erloen osaketaren kariaz aitortutako adjudikazio-gaundikinik gertatzen bada, gaundikin hori Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kostubidezko ondare-eskualdaketen modalitatearen menpeko zerga-egitate ezberdina da, eta ez da aipatu kargatik salbuetsirik egongo adjudikazio-gaundikina azaltzen zaion bazkidea, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauaren 7. artikularen 2. paragrafoko b) letran ezarritako beharkizunak ez betetzeagatik zergarik ordaindu behar bada.

- 6.a.** Bazkide bati sozietate-zorrak adjudikatzegatik beste batenak baino zenbateko handiagoko ondasunak adjudikatzea.

Ez da Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kostubidezko ondare-eskualdaketen menpean egongo hartutako zorrak behar bezala ordaintzeko adjudikatzea. 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 modalitatearen menpean dagoen eta sozietatea likidatzea dakarren zerga-egitateari erantsi behar zaio, kontzeptu hori nagusi baita. Hortaz, Zergatik salbuetsirik egongo da.

- 7.a.** Desegiteko eta likidatzeko eragiketengatik Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordaintzea.

Ez da sozietate gardenak desegin eta likidatzeko eragiketei Balio Erantsiaren gaineko Zergan aplikatu ahal zaien araubide berezirik ezarri. Hori dela eta, aipatu eragiketak zerga horren kargapean daude haren arau orokorrekin bat etorririk, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauaren 7.1.a artikuluan araupeturiko loturarik ezeko balizkoari eta antzeko balioei eta aplikatu ahal diren salbuespenei dagokienean.

- 8.a.** Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauaren hamaikagarren xedapen iragankorreko koefizienteak aplikatzea, sozietate gardenik desegin eta likidatuz gero.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergadun bazkideek aipatu koefizienteak aplikatzea ez da bidezkoa kredituak, dirua edo zeinu ordezkagarriak ez diren ondare-elementuei begira, baldin eta berauek sozietate gardenaren bazkideek jasotzen badituzte eta haiek gero eskualdatzean dagokien ondare-irabazia kalkulatu behar badute.

Alabaina, baldin eta, sozietate gardenak desegin eta likidatzeko araubide iragankor berezia aplikatuta, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergadun bazkideek zerga sozietate gardenak desegin eta likidatzen den unean ondare-irabaziagatik ordaindu behar badute eta sozietate horretako beraien akzioen eskuraketa-balioa eta titulartasuna eta likidazio-balioa eragiketa horren kariaz adjudikatutako zorrak kenduta bidezko diren kredituen, diruaren edo zeinu ordezkagarrien kopurua baino txikiagoa izateak ekarri badu hori, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauaren hamaikagarren xedapen iragankorreko koefizienteak aplikatu ahalko dizkiote aipatu ondare-irabaziari. Ondoreotarako, gogoan izan behar da beronen akzioen eskuraketa-data.

- 9.a. Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 33. artikuluan araupeturiko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzea, sozietate gardenik desegin eta likidatuz gero.

Baldin eta, sozietate gardenak desegin eta likidatzeko araubide iragankor berezia aplikatuta, Sozietateen gaineko Zergadun bazkideek zerga sozietate gardenak 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 ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 33. artikuluan araupeturiko barruko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzea izango dute, aipatu manuan ezarritako beharkizunak kontutan harturik.

- 10.a. Sozietate gardenaren bazkideari etxebizitza adjudikatzea.

Baldin eta, sozietate gardenak desegin eta likidatzean, pertsona fisikoa den bazkideari etxebizitza adjudikatzen bada eta berau haren egoitza izan bada, haren erosketa-data, pertsona fisiko horrentzat, sozietatearen aldetiko eskuraketa-data izango da. Horrelakoetan, ezin izango dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauaren hamaikagarren xedapen iragankorreko koefizienteak aplikatu, etxebizitza sozietate gardenarena izandako epealdia aplikatu ezin delarik hura pertsona fisikoaren ohiko etxebizitzatzat hartzeari begira.

- 11.a. Bazkideei erosketa-balioaren ezberdina den zerga-balioa duten sozietate-ondasunak adjudikatzea.

Bazkideei, sozietate gardenak desegin eta likidatzearen kariaz, amortizatu ahal den ondasunak adjudikatzen bazaie, amortizazioa horrelako ondasunak bazkidearen ondarean sartzen diren zerga-balioari jarraiki egingo da orduz geroztik, amortizatu ahal den ondasun horri une horretan geratzen zaion iraupen baliakorra kontutan harturik.

- 12.a. Bazkideei adjudikaturiko ondasunak baloratzea.

Martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauaren bigarren xedapen iragankorrean ezarritako arauak aplikatuta, aktiboen artean sozietate gardenaren akzioen titulartasun eta eskuraketa kostuaren gerakina banatzean, ez da kontutan hartu behar zenbatekoa den aktiboen merkatuko balioa. Izan ere, balio-banaketa aginduz araupeturuta dago ondare-elementuen kontabilitateko balio garbien proportzioz.

- 13.a. Sozietate gardenak desegin eta likidatzeko araubide iragankor bereziari heldu gura dion sozietatearen zerga-oinarrian honakook sartzea: ondare-elementu bat eskualdatzearen kariaz sortu diren errenta-zatiak, egindako kobrantzen proportzioz zerga-oinarrian egozteko irizpideari heldu diotenak.

Desegiten den sozietate gardenak, Sozietateen gaineko Zergarengatik aurkeztu behar duen azken aitorten-likidazioan, zerga-oinarrian sartu beharko ditu kobrantzen proportzioz egozteko araubideari heldu dion ondare-elementu bat eskualdatzearen ondoriozko onurari dagozkion eta sartzeke dauden zati guztiak. Araubide hori Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 20. artikuluko 4. paragrafoan araupetuta dago.

14.a. Sozietate gardenik desegin eta likidatuz gero berrinbertsioa mantentzea

Sozietate gardenik desegin eta likidatzen den unean, betegabetzat hartuko dira aktiboak haren ondarean mantentzeko konpromisoak, bai aparteko mozkinen berrinbertsiorik bai sozietate gardenak kreditaturiko kuotako kenkaririk gertatuz gero, dagozkion epeak pasatu ez badira.

15.a. Sozietateen gaineko Zerga sozietate gardenean sortzea, egoitza Espainiako lurraldean ez duten bazkideei ondasunak adjudikatzearen zioz.

Sozietate gardenak, Sozietateen gaineko Zergarengatik aurkeztu beharreko bere azken aitorten likidazioan errenta sartu beharko du, egoitza Espainiako lurraldean ez duten bazkideei sozietate-ondasunak adjudikatzearen kariaz agerian jarritakoa. Izan ere, salbuespenak bazkide egoiliarrei egindako adjudikazioak bakarrik iritsiko ditu.

Zerga-ordainketari loturik daudenak bazkide ez egoiliarrenganako ondasun-adjudikazioei dagozkien errentak dira, haiek sozietate-kapitalean duten partaidetza eta haiek sozietate gardenean dituzten boto-eskubideak zein diren kontutan hartu gabe.

Besterik da errentoi dagokien sozietate gardenaren zerga-oinarria bazkide egoiliarrei beren sozietateko partaidetzaren proportzioz egotzi eta bazkide ez egoiliarrei eratziki ahal zaien zatiari begira zerga behin betiko ordaintzea jasan behar izatea. Izan ere, etekinok sozietate gardenaren azken zerga-oinarriaren zati dira, eta, hari begira, bazkide egoiliarrei sozietate-ondasunak adjudikatzearen kariaz agerian jarritako errentei dagozkien salbuespenak beste espezialitaterik ez gertatzea gerta daiteke.

16.a. Sozietate gardena desegitea eta likidatzea eta azaroaren 21eko 6/1996 Foru Araua eguneratzeko erreserbaren saldoa.

Azaroaren 21eko 6/1996 Foru Arauan ezarritakoaren babesean balioak eguneratzeari heldu dion sozietate gardena desegin eta likidatzeak ez dakar eskuratu ezin den eta orduan dagokion arautegian ezarriarik ez dauden xedeetarako sortu den erreserba aplikatzea. Hori dela eta, beronen zenbatekoa sozietate gardenaren azken aitorten-likidazioari dagokion zerga-oinarrian sartu behar da.

Laugarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren VIII. Kapituluaren araupeturiko araubide berezian aplikatu ahal diren irizpideak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gainekoa, Ez Egoiliarren Errentaren gainekoa, Ondarearen gainekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gainekoa eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekoa araupeturik duen arautegia aldarazi duen martxoaren 26ko 5/2003 Foru Arauak emandako idazketan, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren VIII. Kapituluaren ezarritako arauari dagokienez, honako irizpideok aplikatuko dira:

1.a. Higiezinak sustatzen jarduten duten eta sustapen horri loturiko langile eta lokalik ez duten erakundeak.

Erakundeok, ondare-sozietateak izateko gainerako beharkizunak betetzen badituzte, higiezinak sustatzea sozietate-xede izan badute eta, sustapena egin ostean ere, sustaturiko higiezinik saltzeko badute, gero jarduera garatzeari loturiko lokal eta lansaiosorako enplegatuturiko pertsonarik ez badute ere, ez dira ondare-sozietateen araubidean kari

horrengatik erortzen. Egin-eginean, aktiboaren elementu horiek higiezinak sustatzeko ekonomi jarduera garatzeari loturik daude: higiezinak sustatzen jarduteko, enpleguriko pertsona eta garatze horri loturiko lokal bana izan behar dute, ekonomi jarduerari loturiko elementutzat har ditzaten.

2.a. Balore-sozietatearen kontzeptua.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 66.1.a.a' artikuluan ezarritakoarekin bat etorririk, ez dira balore bezala konputatuko beharkizun zehatz batzuk betetzen dituztenak, hala nola, partaidetza maila zehatz bat, eta bitarteko materialak eta pertsonalak behar bezala antolatzeko jarri eta partaidetza zuzendu eta kudeatzeko helburua, eta sozietate partekatua aipatu letran ezarritako horretan sarturik ez badago; eta ulertu behar da ezen artikulua hori sozietate partekatua ondare-sozietateatzat ez hartzeaz ari dela.

3.a. Ondare-sozietateak baztertzeko kariak.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 66. artikulua 2. paragrafoan araubidea baztertzeko ezarritako karietakoren bat duen erakundea ez dago ondare-sozietateen araubide bereziaren menpean ezein ondoretarako, eta inguruabar hori zergaldiaren bukaera-egunean egiaztatu behar da, Zerga sortzen denean alegia.

4.a. 90 eguneko edo egun gutxiagoko ekitaldia duten sozietateak.

Erakundearen zergaldia 91 egunekoa baino laburragoa bada, ez da ezelan aplikatuko ondare-sozietateen araubide berezia aplikatuko. Izan ere, berau aplikatzeko denborazko beharkizuna bete behar da.

5.a. Erakunde ez egoiliarren jabetzako ondare-sozietatea.

Sozietate ez egoiliarrek, hortaz Sozietateen gaineko Zergaren menpean ez daudenak, ezin dira ezein kasutan ondare-sozietateatzat hartu. Horrengatik, halakoak izateko beharkizunak betetzen dituzten sozietate egoiliarrek, atzerritar erakundeek beraietan 100eko 100eko partaidetzarik badute, ez dira ondare-sozietateen araubide bereziaren menpean egongo.

6.a. Etekin irregularren integrazio-koefizienteak aplikatzeko ondare-sozietatearen bazkideak zehazteko unea.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 67. artikuluko c) letran ezarritakoarekin bat etorririk, ondare-sozietateak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako etekin irregularren integrazio-koefizienteak aplikatuko ditu, baldin eta beraren bazkide guztiak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako subjektu pasiboak badira.

Ildo horretatik, sortzapenaren hasieran, bazkideak ondare-sozietatearen zergaldia bukatzen den datan horrelakoak direnak izango dira.

Ondare-sozietateen katearen kasuan, beraren azken bazkideak pertsona fisikoak badira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko zergadun pertsona fisikoak diren bazkideak dituen ondare-sozietateak bakarrik aplikatu ahalko ditu etekin irregularren integrazio-koefizienteak. Ondare-sozietateek, baldin eta beraien bazkidea beste ondare-sozietate bat bada, ezin izango dituzte koefiziente horiek aplikatu. Izan ere, beraien bazkidea Sozietateen gaineko Zergako subjektu pasiboa da, nahiz eta zerga araubide berezian ordaindu.

7.a. Ondare-sozietatearen zerga-oinarrian honakook sartzea: Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 22. artikuluan 2002ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako ekitaldietarako indarrean dagoen idazketan aparteko mozkinak geroratzeko ezarritako araubidea aplikatzeagatik aurretik geroratutako kopuruak.

Ondare-sozietateak Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 22. artikuluan 2002ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako ekitaldietarako indarrean dagoen idazketan xedatutakoarekin bat etorririk ezarritako epeetan eta baldintzetan aparteko mozkinak geroratzeagatik sartzeko dauden errentak bere zerga-oinarrian sartu beharko ditu, nola-eta honela:

- Errenta horiek ondare-sozietatearen zerga-oinarri berezian sartuko dira, baldin eta geroraturako aparteko mozkinak erakundearen ekonomi jarduerari loturik ez dagoen eta duela eskualdatu baino lehenagoko urte bat edo bi baino gehiago eskuratu den ondare-elementu bat besterentzean sortu bada (aparteko mozkinak sortu den ekitaldiaren arabera). Errenta horientzat zerga 100eko 15eko zerga-tasa aplikatuz ordainduko da.
- Bestela, errenta horiek ondare-sozietatearen zerga-oinarri orokorrean sartuko dira eta beraiengatik zerga 100eko 40ko zerga-tasan ordainduko da.

8.a. Ondare-sozietatearen zerga-oinarrian honakook sartzea: hura ondare-sozietatea izan baino lehen ondare-elementuak besterentzeagatik errentak, ordainketa geroraturata bada. Horrelakoetan, ordainketen arabera errenta sartzeko irizpidea aplikatuko da.

Ondare-sozietateak zerga ondare-sozietateen araubide berezian ordaindu behar duen unean geroztik sartzeko dauden errentaren zatiak sartu beharko ditu, ondare-elementua eskualdatzearen kariaz sortutako errentarenak, zelan-eta honela:

- Errenta zati horiek ondare-sozietatearen zerga-oinarri berezian sartuko dira, baldin eta ondare-elementua eskualdatzen den unean sortutako errenta ekonomi jarduerari loturik ez dagoen eta duela eskualdatu baino lehenagoko urte bat edo bi baino gehiago eskuratu den elementu bat besterentzean sortu bada (eragiketa sortu den ekitaldiaren arabera). Errenta zati horientzat zerga 100eko 15eko zerga-tasa aplikatuz ordainduko da.
- Bestela, errenta zati horiek ondare-sozietatearen zerga-oinarri orokorrean sartuko dira eta beraiengatik zerga 100eko 40ko zerga-tasan ordainduko da.

Balizko botan, bere unean orduan aplikatu ahal diren arauak jarraiki zehaztutako errenta jasotako ordainketen proportzioz sartuko da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 20. artikuluko 4. paragrafoan ezarritako moduan.

9.a. Beste ondare-sozietate batengandik dibidenduak jasotzen dituen ondare-sozietatea.

Dibidenduok 100eko 100ean sartuko dira ondare-sozietatearen zerga-oinarri orokorrean sartuko dira eta gero sozietateak dibidenduoi dagokien kuotaren 100eko 50eko kenkaria aplikatu ahal du. Inoiz ezin da uste izan dibidendu horiek ondare-sozietatearen zerga-oinarrian sartzen ez direnik. Egin-eginean, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 69. artikuluko 1. paragrafoko b) letrak tratamendu hori berariaz xedatu du ondare-sozietateek Sozietateen gaineko Zergako subjektu pasiboak diren beren bazkideei banatutako dibidenduentzat. Izan ere, baldintza hori ondare-sozietateek betetzen dute.

10.a. Ondare-sozietateak eta balioa zuzendu zaien elementuak.

Ondare-sozietateek aipatu araubide bereziaren menpean jarri baino lehenago zerga Sozietateen gaineko Zergari buruzko araubide orokorreko arauak edo, hala denean, zerga-gardentasuneko araubide berezikoei jarraiki ordaintzea izan dute. Egin-eginean ere, 2003ko urtarrilaren 1aren ondoren sortutako sozietateak ez badira, hori egin dukete.

Ondare-sozietateak, zerga-gardentasuneko araubide bereziaren edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko araubide orokorraren menpean egoten den ekitaldietan, kenkortasuna eman ahal die beraren aktiboaren zerga-balioa txikitzen duten hornikuntza zehatz batzuei. Are gehiago, baliteke erakundeak zerga ekitaldi batzuetan ondare-sozietateen araubideari jarraiki ordaintzea eta beste batzuetan horri jarraiki ez ordaintzea. Hori dela eta, ondare-

sozietateen araubide bereziari jarraitzen zaion ekitaldietan izandako hornikuntzak ezin izango dira kendu, araubide orokorraren edo zerga-gardentasuneko araubide bereziaren menpean egonez gero izan direla ere.

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

Alabaina, aktiboen balioa berreskuratu eta dagokion hornikuntza lehengoratzten den ekitaldietan, zuzkidura bera gertatu den ekitaldian kendu ahal denentz kontutan hartu beharko da. Eta zuzkidura kendu ahal izan bada, erakundeak, bere zerga-oinarrian, zuzkiduraren lehengorapenaren zenbatekoa sartu beharko du, ekitaldi horretan aplikatu ahal den zerga-araubidea edozer dela ere. Zuzkidura kendu ezin izan bada, ez du beraren lehengorapena zerga-oinarrian sartu beharko, une horretan aplikatu ahal den zerga-araubidea edozer dela ere.

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

11.a. Ondare-sozietateak eta ondare-elementuen zerga-balioa.

Aurreko irizpidean bezala, erakundeak zerga-araubide ezberdinen menpean ibili den zergaldian indarrean egondako arauak aplikatu beharko ditu, bere aktiboko elementua eskualdatzearen kariaz agerian jarritako errenta edo ondare galera edo irabazia zehazterakoan, baldin eta zergaldi ezberdinetan zerga-araubide ezberdinen menpean egon bada, hau da, zergaldietakoren batean ondare-sozietateen araubide bereziaren eta, bestetan, araubide orokorraren edo zerga-gardentasuneko araubide bereziaren menpean egon bada. Hala ere, dagokion emaitza zuzendu beharko du, aktiboak zergaldietan zehar pilatutako zerga-balioa kontutan hartuz.

Zehazki, ondare-sozietateen araubide bereziaren menpeko sozietate batek aktiborik besterentzen badu eta berari begira aurreko ekitaldietan hornikuntza kenkorrik eman bada edo baloreen kasuan neurtutako batezbesteko kostuaren irizpidea edo baloratzeko antzeko irizpideren bat erabili bada edo bertan hainbat amortizazio-irizpide erabili badira, hark ondare galera edo irabazia Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak kontutan hartuz zehaztuko du, aktiboen zerga-balorazioan aurreko ekitaldietan gertatu diren eraginak kontutan hartzeko modulaturiko arauak kontutan hartuz.

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

12.a. Ondare-sozietateen irabazizko eskuraketak.

Ondare-sozietateen irabazizko eskuraketak haien zerga-oinarri orokorrean ondare-irabazi gisa sartuko dira, ondasunak edo eskubideak haien ondareari eranstean zaizkiolako.

Izan ere, ondasunak ondareari eranstea Zergaren zerga-oinarri orokorrean eranste den ondare-irabazitzakoa da, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak lanaren, ekonomi jardueren edo kapitalaren etekin bezala kalifikaturik badu eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari loturik ez badago.

Ondare-sozietateak ezin dira Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpean inoiz egon. Hori dela eta, beraien irabazizko eskuraketa haientzako ondare-irabazia izango da.

13.a. Ekonomi jarduerari loturiko aktiboak besterentzen dituen ondare-sozietatea.

Ondare-sozietateak, ekonomi jarduerari loturiko bere ibilgetu material edo ezmaterialeko elementurik eskualdatzen badu, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 22. artikuluan aparteko mozkinak berrinbertitzeko ezarritako araubidea aplikatu ahalko dio sortutako errentari, baldin eta artikuluan horretan ezarritako baldintza guztiak betetzen baditu.

Alabaina, saltzen dituenak baloreak badira, ezin izango dio Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 22. artikuluan aparteko mozkinak berrinbertitzeko ezarritako araubideari ezein kasutan heldu. Egin-eginean, baloreak inoiz ez dira ekonomi jarduerari loturik egoten, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedaturikoarekin bat etorriarik. Hori aplikatu behar du bere zerga-oinarria zehazteko.

Hala ere, ekonomi jarduerari loturik dauden bere ibilgetu material edo ezmaterialeko elementuak eskualdatzeagatik aparteko mozkinak lehengoratzeko araubidea aplikatu ahal badu, berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 22. artikuluan araupeturiko edozein elementutan gauzatu ahalko da.

14.a. Eragiketa-sozietatearen partaidetzak kudeatzen dituen ondare-sozietatea.

Baloreak administratu eta gordailatzeko gastuak bakarrik kendu ahal dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedaturikoarekin bat etorriarik; izan ere, baloreak ezin dira inoiz hartu ekonomi jarduerari loturiko elementutzat.

15.a. Zerga ondare-sozietatearen ekonomi jarduerari loturiko elementuetatik datozen ondare-irabazkinengatik ordaintzea.

Berauengatik zerga ondare-sozietatearen zerga-oinarri orokorrean 100eko 40ko zergatasan ordainduko da, zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauaren 21. eta 22. artikuluetan xedatutakoarekin bat etorriarik zehaztuta, Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian, atal honetako aurreko 11. irizpidean ezarritakoari jarraiki.

16.a. Ondare-sozietateen denbora-egozketarako arauak

Ondare-sozietateek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 21eko 10/1998 Foru Arauaren 51. artikuluan araupeturako denbora-egozketako arauak aplikatuko ditu. Izan ere, zerga hori zerga-oinarria zehazteko kontutan hartu da. Bertan funtsezkoa da errenta bakoitza dagokion zerga-oinarrian sartzeko denbora-unea zehaztea.

17.a. Zerga-oinarri negatiboak konpentsatzeko epea.

Ondare-sozietateak sortzen dituen zerga-oinarri negatiboak zerga-oinarri negatiboa sortu den zergaldia bukatu ondorengo lau urteetan konpentsatu ahalko dira. Hori dela eta, hori sozietate-ekitaldia egutegiko urtearekin bat datorkien erakundeentzat aplikatu ahalko da, zerga-oinarri negatiboa sortu den Sozietateen gaineko Zerga sortu ondorengo lau urteetan bukatzen diren ekitaldietan. Urte horiek datatik datara zenbatuko dira.

18.a. Zerga-oinarri negatiboak eta Sozietateen gaineko Zergan zerga-araubide ezberdinen menpeko zergaldietan sortutako kuotako kenkariak.

Ekitaldi bakoitzean sortzen diren zerga-oinarri negatiboak eta kuotako kenkariak ekitaldi horretan aplikatu ahal den arautegiarekin eta erakundeak ekitaldi horretan zerga ordaintzeko duen araubidearekin bat etorritako bidezkoak direnak izango dira: oinarria edo kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kopuruak etorkizuneko ekitaldietan aplikatzeko aukera kreditazio-ekitaldian aplikatu ahal den zerga-araubidearekin bat etorriarik bidezkoa dena izango da. Epea bertan ezartzen dena izango da.

Aurreko ekitaldietan kreditatu bai baina oinarria edo kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kopuruak ondorengo ekitaldietan kreditazio-unean ezarritako epean eta

baldintzetan aplikatu ahalko dira, ekitaldi bakoitzean aplikatu ahal den araubidea kontutan harturik. Hori dela eta, aplikazio-ekitaldian bertan aplikatu ahal den arautegiaren arabera dagoen eskubidea dagokien kenkariekin bat datozen aurreko ekitaldietatik kopuruak bakarrik aplikatu ahalko dira.

Zehazki, ondare-sozietate gisa sortutako zerga-oinarri negatiboak hurrengo lau urteetan bukatutako ekitaldietan konpentsatu ahalko dira, nahiz eta gero sozietatea zerga araubide orokorrean ordaintzera pasatu edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren X. Kapituluaren araupetutako araubide bereziaren menpeko eragiketetakoren batengatik zerga araubide orokorrean ordaintzen duen beste erakunde batek ondare-sozietatearen ondasunak eta eskubideak maila unibertsalean subrogatu.

Beste alde batetik, zerga-oinarri negatiboa sortu ostean zerga ondare-sozietateen araubide bereziarekin bat etorririk ordaintzera pasatzen diren eta Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorraren menpean dauden sozietateek zerga-oinarri negatiboak konpentsatzea borondatezkoa izango da, edozein kasutan, erakundearentzat. Beronek ekitaldi bakoitzean egin beharreko konpentsazioaren zenbatekoa eta konpentsazioa aplikatu nahi dion zerga-oinarriaren zatia, zati orokorra edo zati berezia, erabaki ahal ditu, eta ez du konpentsazioa ekitaldi bakoitzean bioi zertan aplikatu.

- 19.a. 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.

- 20.a. Ondare-sozietate bati erositako partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren 33. artikuluko 4. paragrafoko d) letran xedatutakoaren ondoreetarako, ez da aipatu paragrafoan ezarritako muga aplikatuko, baldin eta subjektu pasiboak partaidetzaren baliogaleraren baliokidea den zenbatekoa Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarrian sartu dela frogatzen bada. 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 Sozietateen gaineko Zergan ondare-sozietateari dagokion zerga-oinarriaren zati bereziari dagokion zerga-tasa mozkinetako partaidetzari edo dibidenduari aplikatuzetik ateratzen den zenbatekoa baino handiagoa. Kenkaria partzialki egingo da, baldin eta aipatu den froga partziala bada.

- 21.a. 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.

- 22.a. Enpresak berriro egituratzeko eragiketak, ondare-sozietateek esku hartzen dutenak; eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren X. Kapituluaren araupetutako araubide berezia aplikatzea.

Hasiera batean, ondare-sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren X. Kapituluaren ezarritako araubide bereziari heldu ahal dioten enpresa-berregituraketako eragiketetan parte hartu ahal dute, Sozietateen gaineko

Zergako subjektu pasiboak baitira eta beraien aplikazio-eremuko erkidego-zuzentaruak bazterturik ez baitaude.

Egia da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian horretarako arau zehatzik araupetu ez dena. Izan ere, ezin da pertsona fisikoen kasuan hori gertatu. Horregatik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan hori araupeturik ez dagoela eta, gure barruko antolamendua lekuz aldatu duen erkidego-zuzentaruarekin bat datorren Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegiaren interpretazio teleologikoa kontuan izanik, ondo bide dago araubide bereziko arauak aplikatu ahal izatea. Beti kontutan hartu beharko da ondare-elementuen erosketa-balioa, etorkizuneko eskualdaketen ondoreetarako, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ezarritako arauekin bat etorririk kalkulaturik badago.

Alabaina, kontutan hartu behar da ezen bategiteetarako, zatiketetarako, jarduera-adarren ekarpenetarako eta baloreak trukatzeko araubide berezia zerga-abantaila lortze hutsa ez den baliozko ekonomi zioaren bat duten eragiketei aplikatu behar zaiela. Horregatik, kasu bakoitzean aztertu behar da araubide berezia aplikatu ahal izateko beharkizun hori betetzen den. Hasiera batean ezin da ekonomi zioztapena ukatu ondare-sozietateek eragiketan parte hartzen dutela ere.

23.a. Ondare-sozietateak eta enpresa txiki eta ertainen araubide berezia.

Ondare-sozietateek Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauaren VIII. Tituluaren II. Kapituluko xedapenak aplikatu ahal dituzte, beren ekonomi jardueren etekinei begira bakarrik baina.

24.a. Ondare-sozietateak eta Administrazio Kontseiluetako kideak izateagatiko ordainsarien gaineko atxikipenak.

Ondare-sozietatearen etekinon gainean aplikatu ahal den atxikipen-tasa 100eko 15ekoa da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian orokorrean ezarritakoa. Izan ere, ondare-sozietatearen zerga-oinarria zehazteko bakarrik aplikatu ahal dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak. Berauek ezin dira atxikipenak aplikatzeko ezarri; egin-eginean, atxikipenok Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegiak eraenduko ditu.

Bosgarrena. Jarraibide hau jakinarazi eta argitaratzea.

Jakinarez bekie jarraibide honen edukia Zerga kudeatzeko, ikuskatzeko eta biltzeko zuzendariordeei, Zergadunentzako Informazio eta Laguntza Zerbitzuko buruari eta Saileko idazkari nagusi teknikoari, doakien guztiei jakinaraz diezaieten.

Gainera, jarraibide hau ohiko lekuetan argitaratuko da, beraren edukia ahalik eta gehien hedada.

Bilbon, 2003ko azaroaren 3an.

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA

Sin.: Félix Ayarza Palma