Bizkaia
foru aldundia
diputación foral

3/2023 Jarraibidea, maiatzaren 26koa, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiarena, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi apartatuetan aurreikusitako kultura sustatzeko pizgarriak aplikatzeko zenbait irizpide ezartzen dituena, bai eta foru-arau beraren 66 quinquies artikuluan ezarritako finantzaketan parte hartzeko mekanismoa ere.

2022ko azaroaren 23an, Bizkaiko Batzar Nagusiek egindako Osoko Bilkurak 9/2022 Foru Araua, azaroaren 23koa, Kultura sustatzeko zerga-pizgarriak eguneratu eta zabaltzen dituena, onartu zuen.

Legearen hitzaurrean adierazten den bezala, ikus-entzunezko lanek, bereziki, filmek eginkizun garrantzitsua betetzen dute Europako nortasunen eraketan, Europar Batasuneko estatu kideetako eta eskualdeetako ohitura eta tradizioen kultura-aniztasuna islatzen baitute. Ikus-entzunezko lanak, alde batetik, ondasun ekonomikoak dira, aberastasuna eta enplegua sortzeko aukera handiak eskaintzen dituztenak, eta bestetik, gure gizarteak islatzen eta eratzen dituzten kultura-ondasunak ere badira.

Oro har onartzen da laguntzak garrantzitsuak direla Europako ikus-entzunezkoen ekoizpenari laguntzeko. Ekoizleei zaila egiten zaie aldez aurretik behar besteko babes komertziala lortzea eta, horrela, euren proiektuak aurrera ateratzeko finantza-zuzkidurarik jasotzea. Ekoizleen enpresa-proiektuek arrisku handia dute, eta gainera, sektorearen errentagarritasuna eskasa delako iritzia kontuan hartuta, enpresa horiek guztiak estatuaren laguntzaren mendekoak izan ohi dira. Merkatu-irizpide soilak aintzat hartuta, film horietako asko ez ziren egingo, filmok ekoizteko inbertsio handia behar delako eta Europako ikus-entzunezkoen ikusleria mugatua delako. Ingurumari horretan, oso garrantzitsua da Batzordeak eta estatu kideek ikus-entzunezkoen ekoizpena susta dezaten, estatuotako kultura eta sormen-gaitasuna adieraz dadin bermatzeko eta Europako kulturaren aniztasuna eta aberastasuna islatzeko.

Aurrekoari lotuta, 9/2022 Foru Arauaren hitzaurrean, orobat, aipatzen da ikus-entzunezkoen sektoreak hedapen handia duela mundu mailan, ziur aski, inoizko handiena Gure artisten, talde teknikoen edo ekoizleen talentu handiari eta lokalizazio bikainei esker, hemengo ikus-entzunezkoen industria nazioarteko lehen lekuan dago berriro ere. Eta, alde horretatik, Euskadi lehen aukerako lurralde gisa kokatzen ari da filmaketen kokalekuei dagokienez, eta, zehatzago esanda, nazioartean ospe handia duten hainbat ekoizpen garrantzitsu filmatu dira Bizkaian azken urte hauetan. Hala eta guztiz ere, hiru lurralde historikoetako zerga-administrazioak zinema-ekoizpenetan inbertitzen zuten erakundeentzako zerga-pizgarriak ezartzen aitzindariak izan ziren arren, laguntza horiek zerga-ikuspegitik duten erakargarritasuna apaldu egin da berriki, gure inguruko administrazioek zerga-tratamendu onuragarriagoak ezarri dituztelako.

Horrela, bada, aurrekoa kontuan hartuta eta ikus-entzunezkoen ekoizpenetan inbertsioak eta gastuak sustatzeko helburuz, halako lanei aplikagarri zaizkien zerga-pizgarriak nabarmen hobetuz, 66 quater eta 66 quinquies artikulu berriak txertatu dira Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauan. Horien bidez, aipatutako legearen hamabosgarren xedapen gehigarrian jasotako kenkaria ordeztuko dituzten pizgarri fiskalak arautzen dira.

Hasteko eta bat, nabarmendu behar dugu azaroaren 23ko Foru Arauak, kultura sustatzeko zerga-pizgarriak eguneratzen eta zabaltzen dituenak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauan txertaturiko araubide berria, ikus-entzunezkoen lanen eta arte eszenikoetako nahiz musikako zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan egindako inbertsio eta gastuei lotutako zerga-pizgarriei buruzkoa, jakinarazi egin zaiola Europako Batzordeari eta hark onartu egin duela, 2022ko ekainaren 30ean emandako behin betiko C (2022)

4616 Erabakia dela bide, eta horrek erabateko segurtasun juridikoa eskaintzen diela parte hartzen duten alderdiei.

Aurrekoa adierazita, esan dezakegu Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluan jasotako erregulazio berriak, Zergaren Erregelamendua onartzen duen abenduaren 23ko 203/2013 Foru Dekretuaren 38 quater artikuluan garatutakoak, hobekuntza nabarmena ekarri diola 2022ko abenduaren 31ra arte indarrean egon den pizgarriari (hain zuzen ere, aipaturiko foru-arauaren 15. xedapen gehigarrian eta hura garatzeko erregelamenduaren 9. xedapen gehigarrian jasota).

Lehenengoz eta bat, hiru kenkari ezarri dira:

1) Ikus-entzunezkoen ekoizpenetan egindako inbertsio eta gastuengatiko kenkaria (66 quater artikuluko Bat atala).

2) Arte eszenikoen eta musikaletako zuzeneko ikuskizunengatiko kenkaria (66 quater artikuluko Bi atala).

3) Liburuak editatzeagatiko kenkaria (66 quater artikuluko Hiru atala).

Ikus-entzunezko lanen ekoizpenetan egindako inbertsio eta gastuengatiko kenkariez denaz bezainbatean, lehen berritasuna dugu pizgarriaren aplikazio-eremu objektiboa zabaldu egin dela, 2022ko abenduaren 31ra arte indarrean zegoenaren aldean. Horrela, 9/2022 Foru Arauak ezarritako erregulazio berria indarrean hasten denetik aurrera, kenkaria zinemako film luze eta fikziozko edo animazioko ikus-entzunezko sailen zein sail dokumentalen ekoizpenetan egindako inbertsio eta gastuei ez ezik, zinemako film laburrei eta beste ikus-entzunezko lan batzuei ere aplikatuko zaie.

Bestalde, esan beharra dago 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera, pizgarria atzerriko ekoizpenei ere aplikatzen zaiela, estatuko ekoizpenen baldintza berdinetan.

Era berean, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera, kenkaria ekoizle edo produktore eragileak ere egiaztatu ahalko du (ez ekoizleak bakarrik), betiere ekoizlea Espainiako lurraldean bizi ez den eta lurralde horretan establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten ez duen ekoizlea bada, eta kasu horretan bakar-bakarrik, ekoizle eragileak berak jasaten duen ekoizpenaren kostuaren gainean.

Horrela, atzerriko produktore bati doakionez, badira bi modu haren ikus-entzunezko lanek 11/2013 Foru Arauak xedatzen duen kenkari berria sortzeko. Lehenengoa establezimendu iraunkor bat Bizkaian irekiz izango litzateke, eta, bigarrena, ekoizpen-lana Bizkaiko ekoizle eragile baten esku utziz. Lehenengo kasuan, hau da, Bizkaiko establezimendu iraunkor bat baliatuz, berak (atzerriko ekoizleak) izango du pizgarriari heltzeko aukera, eta ekoizpenaren guztizko kostuaren gaineko kenkaria sortuko du. Bigarren kasuan, aldiz, Bizkaiko ekoizle eragileak sortuko du kenkaria, ekoizle horrek berak jasaten duen ekoizpen-kostuaren gainean sortu ere (ez ekoizpenaren guztizko kostuaren gainean).

Kontuan hartu behar da ezen, Espainian egoitza daukan (baina zergak Bizkaiko araudiaren arabera ordaintzen ez dituen) ekoizle bati dagokionez, hark egiaztatu beharko duela, ez ekoizle eragileak, aplikatu beharreko zergaren araudiaren arabera dagokion kenkaria. Beraz, ekoizlea Espainiako egoiliarra bada, lurralde erkidean, eta Bizkaiko ekoizle eragile bat kontratatzen badu, gure 11/2013 Foru Arauak xedatutako pizgarria ez da aplikagarria: alde batetik, ez zaio aplikagarria ekoizle eragileari, aipatutako foru-arauari loturik egon arren, lehen azaldutakoagatik:

hau da, ekoizlea Espainiako egoiliarra bada, hark sortzen duelako kenkaria. Beste alde batetik, ekoizleari ez zaio aplikatzen 11/2013 Foru Arauak arautatako pizgarria, ekoizlea lurralde erkideko araudiari loturik dagoelako (beraz, Estatuko Sozietateen gaineko Zergaren Legearen arabera bidezkoa den kenkaria sortuko du).

Espainian egoitza daukan ekoizlea Bizkaiko Zergaren araudiari loturik badago, ordea, berak eskuratu ahalko du, orduan, 11/2013 Foru Arauak xedatutako pizgarria.

Hori guztia, geroago ikusiko dugun bezala, ikus-entzunezko lanei atxikitako gastu eta inbertsioengatiko kenkaria 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak jasotako erregulazio berriaren arabera eta bertan xedatutako mugen arabera sor dadin, beharrezkoa da dena delako ekoizlea edo, hala badagokio, dena delako ekoizle eragilea Bizkaiko araudiari loturik egotea, edo, bestela zergak Bizkaiko araudiari loturik ordaintzea.

Hortik aurrera, erregulazio berriak kenkari hori baliatzeko edo aplikatzeko bi era arautzen ditu: bata, ekoizleak edo ekoizle eragileak berak sortuta, eta, bestea, ekoizpena gauzatzeko finantzaketa ematen duen hirugarren batek sortuta. Kasu horretan, foru-arauak ezartzen du kenkaria sortzeko eskubidea ez dagokiola, osorik edo zati batean, ekoizleari edo ekoizle eragileari, ezpada, kenkaria *ex lege* edo legearen xedapenez zuzenean sortuko dela finantzatzailearen edo inbertitzailearen autolikidazioan, eta hark kenkaria baliatuko duela, muga jakin batzuen barruan (11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikulua eta Araudiaren 38 quinquies artikulua).

Honaino iritsita, garrantzitsua da adieraztea 11/2013 Foru Arauak ez duela kenkariaren monetizaziorik xedatzen (hau da, ez dago "tax rebate" delakorik edo zerga-itzulketarik, ezta atzerriko ekoizpenen kasuan ere); aitzitik, manuak kenkaria sortzeko eskubidea hirugarrenei lagatzeko aukera ematen du, azken batean, horiek balia dezaten, ez kenkarirako eskubidea sortzen duen jarduera egiten duenari, hirugarrenek Sozietateen gaineko Zergaren aitorpenetan baliatzea izan dezaketelarik.

Gainera, ekonomia-intereseko elkarteen eskema tradizionalak (aurrerantzean, EIE) baliagarria izaten jarraitzen du, kenkaria bazkide egoiliarrei egozpen egokiaren bidez lagata, geroago azalduko diren baldintzetan.

Halaber, geroago garatuko dugun moduan, adierazi behar da gastuaren lurraldetasun-betekizunik ez dagoela, pizgarria eskuratu ahal izateko. Kenkaria 11/2013 Foru Arauaren arabera aplikatu ahal izateko, ekoizleak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak, ekoizlea Espainiako lurraldean egoiliarra ez bada) Bizkaiko araudiarik loturik egon behar du. Hori horrela, ez du axolarik lanaren kostua (zeinahi alditan, hots, aurreprodukzioan, filmaketan eta postprodukzioan) non egiten den, kenkarirako eskubidea izateko eta kostu hori kenkariaren oinarriaren atal izateko.

Beste gauza bat da, aplikatu beharreko kenkariaren ehunekoa zein den erabakitzeko helburuz, gastua non gertatu den begiratu behar izatea, ikusiko dugun bezala. Izan ere, zergadunaren zerga-egoitzako lurralde historikoan egindako inbertsio eta gastuen ehunekoa zenbat eta handiagoa izan, orduan eta handiagoa izango da baliatu daitekeen kenkariaren ehunekoa. Ondorio horietarako, labur-zurrean esanda, filmaketari lotutako gastu guztiak filmaketa egiten den lekuan sortzen direla ulertuko da (hala badagokio, proportzioan, filmaketa lurralde batean baino gehiagotan egiten bada). Gainerako gastuak, berriz, zerbitzua ematen den edo zerbitzua emateko eragiketa egiten deneko lekuan bertan sortzen direla ulertuko da.

Beste alde batetik, 66 quater artikuluaren Bi atalak beste kenkari bat eskaintzen du arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenean eta emankizunean egindako gastuen gainean, hain zuzen ere, ehuneko 30ekoa, edo ehuneko 40koa, ikuskizuna euskaraz bada. Kenkari horrek 1.000.000 euroko muga izango du zergadun eta zergaldi bakoitzeko.

Hala berean, kenkari berri horri gagozkiola, pizgarridun jarduera egiten duen zergadunak berak kenkaria sortu eta aplikatzeko aukera edo, bestela, horren ordez hirugarren batek baliatzeko modua dago, finantzaketa-ekarpenaren truke, hain zuzen ere, kenkarirako eskubidea sortzen duen jarduera hori gauzatu ahal izateko (11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikulua eta Erregelamenduaren 38 quinquies artikulua).

Azkenik, liburuen edizioagatiko kenkariari dagokionez, 66 quater artikuluaren Hiru atalak arautzen duenez, euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen duten liburuak editatzeko inbertsioek, ekoizpen industrial seriatuaren aurretik, kuota likidoaren % 5eko kenkaria baliatzeko eskubidea izango dutela. Hala ere, kenkari hori ez da jarraibide honetan aztertuko; hemen, aipaturiko lehen bi kenkariak jorratuko dira.

Eguneratze horrek duen eragina eta pizgarrion hobekuntza kontuan hartuta, jarraibide honen helburua da 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataletan jasotako kenkarien funtzionamendua zehatz-mehatz azaltzea, bai 66 quinquies artikuluak xedatutako prozedura zehatz azaltzea ere -artikulu bi-biak Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Araukoak dira?, eta praktikan aplikatzeko hainbat interpretazio-irizpide ezartzea ere bai.

1. Aurretiazko gaiak

1.1. Europako Batzordeari jakinaraztea.

Sarreran esan bezala, azaroaren 23ko 9/2022 Foru Arauak, kultura sustatzeko zerga-pizgarriak eguneratu eta zabaltzen dituenak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauan txertatu duen arte eszenikoetako eta musiketako ikus-entzunezko lanen eta zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan egindako inbertsioei eta gastuei lotutako zerga-pizgarriei buruzko araubide berria, nahitaezkoa denez, Europako Batzordeari jakinarazi zaio, eta araubideak baimena eskuratu du SA.102040 auzian ebatzi den 2022ko ekainaren 30eko C (2022) 4616 azken Erabakiaren bidez. Ebazpen horrek, jakina denez, erabateko segurtasun juridikoa ematen die prozedurran parte hartzen duten alderdi guztiei.

Hain zuzen ere, Europako Batzordeak erabaki du "neurriaren inguruko eragozpenik ez jartzea, barne-merkatuaren arauekiko bateragarria delako, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren 107. artikuluaren 3. ataleko d) letrarekin bat etorriz".

Horrenbestez, erabakia emanda, azaroaren 23ko 9/2022 Foru Araua, kultura sustatzeko zerga-pizgarriak eguneratu eta zabaltzen dituena, 2022ko abenduaren 2an argitaratu zen, azkenean, Bizkaiko Aldizkari Ofizialean, eta ondorioa sortu zuen 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako.

Erabakiari dagokionez, Batzordeak honako hau dioen arren: "(...), Espainiako agintariek aurreikusitakoaren arabera, neurriaren urteko batez besteko aurrekontua 5.000.000 eurokoa izango da (...)", horrek ez dakarkio inolako mugarik zenbateko horrengatiko laguntzaren gehieneko mugari, ez banaka hartuta, ez zergadun guztiak kontuan hartuta. Neurriak urtean batez beste bana lezakeenaren kopuruaren zenbatespen hutsa da, iraganeko datuetan oinarrituta (2022ko abenduaren 31ra arte indarrean egon den idazketan, pizgarria aplikatzeari buruzkoak) .

Beraz, kenkariaren oinarri nahikoa egonik, zergadun bakoitzeko ikus-entzunezko lanei dagokien urteko kenkaria 5 milioi eurotik gorakoa ere izan liteke.

1.2. Pizgarria aplikatu ahal izateko abiapuntua: Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-araudiari loturik egotea.

Bizkaiko Sozietateen gaineko Zergari buruzko 11/2013 Foru Arauak xedatutako zerga-pizgarriak eta, aletzen ari garen gaiari dagokionez, arau horren 66 quater artikuluak jasotzen dituen kultura sustatzeko pizgarriak baliatu ahal izateko, beharrezkoa da dena delako zergadunari (hau da, ikus-entzunezko lanaren ekoizleari edo ekoizle eragileari edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren sustatzaile edo antolatzaileari) Bizkaiko araudia aplikagarria izatea.

Era berean, atal honetan, zehaztu behar dugu 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak xedatutako kenkariak baliatu ahal direla zergaduna Sozietateen gaineko zergari loturiko zergak ordaintzen dituen erakundea (eta, beraz, zergak foru-arau horri loturik ordaintzen dituen erakundea) denean eta, gainera, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eremuan, pizgarriaren xede den jarduera (Bat edo Bi atalean jasotako kenkaria sorrarazten duen jarduera) erakunde batek ez, pertsona fisiko batek garatzen duenean. Hala, Bizkaiko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 88. artikuluak honako hau ezartzen du:

"88. artikulua. Kenkaria inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik.
1.Zerga honen zergadunek aktibo ez-korronte berrietan egindako inbertsioak sustatzeko eta zenbait jarduera egitea sustatzeko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko V. tituluko III. kapituluan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian zehazten diren kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, betiere kenkari-portzentaje eta muga berdinekin. (...)".

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren V. tituluaren III. kapitulu horren barruan, besteak beste, 66 quater artikulua dugu, jarraibide honetan aztertzen diren bi kenkariak arautzen dituena.

Zehaztapen hori eginda, erakundeen esparrura itzulita, lehenengoz eta bat, esan behar dugu, erakunde bat Bizkaiko zerga-araudiari loturik egon dadin, ez dagoela gutxieneko inbertsioekin, inbertsio pertsonalekin eta abarrekin lotutako inolako betekizunik bete behar denik. Aurrekoaz gain, ez dago gutxieneko antzinatasun-eskakizunik non sozietateak Bizkaiko araudiari loturik egon behar izan duenik pizgarriak baliatu ahal izateko. Halaber, pizgarria, ez dago beste alderdi batzuei loturik, hala nola ekoizlearen taldearen zerga-helbidea zein den edo lantaldea atxikita dagoen laneko araubidea zein den.

Eragiketak non egin behar dituen ere, ez dago bete beharreko betekizunik. Hau da, erakundea Bizkaiko araudiari loturik geratzen denean, araudia eragiketa guztietan aplikatu beharko da, egiten dituen tokian egiten dituela. Eta, hain zuzen ere, pizgarri horren eremuan, dagokion kenkaria eskuratu ahal izango du, ikus-entzunezko ekoizpenak non egiten diren (nolanahi ere, egia da gastuak eta inbertsioak egindakotzat jotzen diren lekuak eragin zuzena izango duela aplikagarria den kenkariaren ehunekoan) edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunak non egiten diren alde batera utzita.

Beraz, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikulu berrian jasotako pizgarriak baliatu ahal izateko abiapuntua dugu pizgarriaren xede den jarduera egiten duen zergaduna Bizkaiko foru-araudiari loturik egotea. Beraz, beharrezkoa izango da ondokoetako bat bete dadin:

- Sozietateen gaineko Zergari loturiko subjektu pasiboa den entitatea izatea, zergak aipatutako 11/2013 Foru Arauari loturik ordaintzen dituena.

- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari loturiko subjektu pasiboa den pertsona fisikoa izatea, zergak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauari loturik ordaintzen dituena.

- Entitate ez-egoiliar baten establezimendu iraunkorra izatea, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 12/2013 Foru Araua aplikagarria zaiona (nahiz eta, ikuspuntu teoriko batetik, pertsona fisiko ez-egoiliar baten establezimendu iraunkorra ere izan daitekeen, gure ustez, kasuren bat gertatuz gero, oso bakana izango litzateke).

Atal honetan, zehaztu behar da "establezimendu iraunkorraren" kontzeptua bakarrik erabiltzen dela egoiliar ez diren erakunde edo pertsonei dagokienez, kasu honetan, Espainiako lurraldean, jarduera osoa edo horren zati bat garatzen duten negozio-base finko baten bidez (laburbilduz eta gaia hein handi batean sinplifikatuz). Hala, establezimendu iraunkor horri kargak ezartzen zaizkio, kasu honetan, Espainian (lurralde erkidean edo foru-lurraldean, dagokionaren arabera), establezimendu horri egozgarriak zaizkion errentengatik, edo, azken batean, hark egindako jarduerarengatik. Eta zergapetu egiten da, zergadun ez-egoiliarretik "banandutako entitatea" balitz bezala.

Araudiak, baina, ez du aurreikusi Espainiako lurraldean (adibidez, lurralde erkidean) egoiliarra den pertsona edo erakunde batek establezimendu iraunkorrik izatea egoitza daukan herrialde beraren barruan (adibidez, foru-lurraldean). Zerga-ondorioetarako eta soil-soilik nazioarteko esparruan araututako gertaera da, herrialdeen arteko harremanei doakiena, zergadunek garatutako jarduera ekonomikoetatik eratorritako errentak herrialde bati edo beste bati zergapetzeko eskudantzia esleitze aldera.

Orduan, noiz egongo da entitate bat, pertsona fisiko bat edo establezimendu iraunkor bat Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-araudiari loturik, zehazki, lurraldeko 11/2013 Foru Arauari, 13/2013 Foru Arauari edo 12/2013 Foru Arauari, hurrenez hurren? Jarraian, hori gertatzeko kontuan hartu behar diren arau nagusiak ikusiko ditugu.

1.2.1. Sozietateen gaineko Zergari lotutako zergadunak.

Entitate bat Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauari loturik geratzeko eta, ondorioz, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera, bertan jasotako kultura sustatzeko pizgarriak baliatzeko abiapuntua dugu entitateak zerga-egoitza Bizkaian izatea.

Hala eta guztiz ere, aurrekoaz gain, labur-zurrean esanda, kontuan hartu beharko litzateke aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan duten erakundeen kasuan, zerga-egoitza Bizkaian izateaz gain, beharrezkoa izango litzatekeela, era berean, aztertzen ari garen ekitaldiaren aurreko ekitaldian, eragiketen % 75 baino gehiago lurralde erkidean egin ez izana, eta, beste alde batetik, eragiketen % 75 edo gehiago lurralde erkidean egin ez arren, Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eragiketen % 100 Gipuzkoan edo Araban egin ez izana (hots, Bizkaian eragiketarik ez egitea). Baldintza hori egiaztatzeko, beraz, erakundea 2023ko ekitaldian Bizkaiko araudiari loturik ote dagoen aztertuko bagenu, haren eragiketa-bolumenari erreparatu beharko genioke eta, gainera, aurreko ekitaldian, hau da, 2022an, eragiketok egin direneko tokiari.

Beraz, laburbilduz, oro har hartuta , esan dezagun erakunde batek 11/2013 Foru Arauari jarraiki ordaindu beharko dituela zergak ondoko betetzen dituenean:

- Aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan ez duen erakundea bada, zerga-egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan izan beharko du. Ondorio horietarako, erakundeak egindako eragiketa-bolumen osoa hartuko da kontuan, eragiketak Espainiako lurraldean edo atzerrian egin dituen gorabehera.

- Erakundeak aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan badu, oro har, beharrezkoa izango da, zerga-egoitza Bizkaian izateaz gain, entitatearen eragiketen % 75 edo gehiago lurralde erkidean egin ez izana, eta Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eragiketen % 100 Araban edo Gipuzkoan egin ez izana. Kasu horretan, ostera, lurralde erkidean edo euskal lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren ehunekoa zehazte aldera, Espainiako lurraldean lekututako eragiketak soilik hartzen dira kontuan, atzerrian egindako eragiketek garrantzirik ez dutela; izan ere, Ekonomia Itunak xedatzen duenez, eragiketa horiek lurralde bati edo besteari esleitu behar zaizkio, Espainiako lurraldean egindako eragiketen hein edo proportzio berean.

Beste kasu bereziago batzuetan ere aplika liteke 11/2013 Foru Araua. Beste kasu bereziago horiek ondokoak izango lirateke: (i) erakundeak zerga-egoitza lurralde erkidean izanik ere, aurreko ekitaldian bere eragiketa-bolumenaren ehuneko 75 edo gehiago Euskal Autonomia Erkidegoan egin izana, eta bolumen horren barruan, Bizkaian eragiketa gehiago egin izana Araban eta Gipuzkoan baino, eta (ii) zerga-egoitza Araban edo Gipuzkoan izanik ere, bere eragiketa-bolumenaren ehuneko 75 edo gehiago lurralde erkidean egin ez izana, eta Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eragiketa guztietatik, bere zerga-egoitzako lurraldean eragiketa bakar bat ere (ehuneko zero) bere zerga-egoitza dagoen lurraldean egin ez izana eta Bizkaian beste lurralde historikoan (hau da, zerga-egoitza ez daukan lurraldean) baino eragiketa gehiago egin izana. Bi kasuetan, betiere aurreko ekitaldiko eragiketa-bolumena 10 milioi eurotik gorakoa izan bada (bestela, eragiketa-bolumen horretatik beherakoa izan bada, zerga-egoitzak aginduko du zer araudi ezarri behar den, gorago esan dugun bezala).

Ondorio horietarako, aintzat hartu behar da eragiketa-bolumentzat jo dela zergadunak egindako ohiko edo noizbehinkako ondasun-emateei eta zerbitzu-prestazioei (betiere, BEZaren araudiak definitzen dituen moduan) dagokien kontraprestazioaren zenbateko osoa (BEZa kenduta).

Hori guztia maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) eta 11/2013 Foru Arauan bertan arautútako baldintzetan. Bereziki, aipaturiko Ekonomia Itunaren 16. artikuluak xedatutako Espainiako lurraldeko eragiketen lekutze-arauei men egin behar zaie.

Ekonomia Intereseko Elkarteen kasu berezia:

EIEen araudia zehazterakoan, Ekonomia Itunak honako hau ezartzen du 20. artikuluan: "Bat. Euskadik ezarriko du ekonomia-intereseko taldeen eta aldi baterako enpresa-elkarteen tributu-araubidea, halakoak osatzen dituzten erakunde guztiak foru-araudiaren mende dauden kasuetan".

Aitzitik, Euskal Autonomia Erkidegoan aplikagarria den araudia zehazteko helburuz ("itunaren barruko" arauak deiturikoak), 11/2013 Foru Arauaren 2 artikuluak honako hau xedatzen du: "4. Foru arau honetan ezarritakoa aplikatuko zaie ekonomia-intereseko elkartzeei eta aldi baterako enpresa-elkarteei, kide guztiak edozein lurralde historikoren foru-araudiaren mende baldin badaude eta elkarte horiek zerga-egoitza Bizkaian badute; egoitza lurralde erkidean dagoenean, Bizkaian beste edozein lurralde historikotan baino eragiketa bolumenaren

proportzio handiagoa egin behar dute.

Hala eta guztiz ere, aurreko idatz-zatian aipatutako interes ekonomikoko elkarteek edo aldi baterako enpresa-elkarteek zerga-egoitza Araban edo Gipuzkoan badute, baina lurralde historiko horretan eragiketa-bolumenaren ondorioetarako zenbatu beharreko eragiketarik egiten ez badute, foru-arau honetan xedatutakoa aplikatuko dute Bizkaian egiten duten eragiketa-bolumenaren proportzioa beste lurralde historikoan egiten dutena baino handiagoa denean. (...)".

Beraz, EIEri Bizkaiko Sozietateen araudia aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da Bizkaiko foru-araudia bazkide guztiei aplikatzeko modukoa izatea, zergaren sortzapen-datan (egutegiko urtearekin bat datorren zergaldian, 12-31ra arte), eta elkartearen zerga-egoitza Bizkaian egotea (kasu honetan izan ezik: zerga-egoitza Gipuzkoan edo Araban egonda, lurralde horretan -hots, zerga-egoitza daukan lurraldean- eragiketa-bolumenaren ondorioetarako kontuan hartu beharreko eragiketarik egiten ez badu, eta beste bi lurraldeetan, Araban eta Bizkaian, egindako eragiketa guztietan, azken lurralde horretan eragiketen proportzioa handiagoa egiten badu).

Bazkideren bat Estatuko araudiari loturik balego, araudi horrek erregulatuko luke EIE (ez, ordea, 11/2013 Foru Arauak).

Ondorio horietarako, EIEko bazkide egoiliarrak bakarrik hartuko dira kontuan (hau da, Estatuko araudiari edo foru araudiari loturik daudenak), baina ez bazkide ez-egoiliarrak (beraz, adibidez, ekonomia-intereseko elkartean foru bazkide batek eta egoiliar ez den bazkide batek parte hartuko balute, % 50ean, foru araudia aplikatuko litzaioke EIEri).

1.2.2. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotutako zergadunak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotutako zergadunek zergak non ordaindu behar dituzten zehazteko, euren ohiko bizilekua dagokion zergaldian non dagoen kontuan hartu behar da, Ekonomia Itunaren 43. artikuluak eta PFEZren 13/2013 Foru Arauaren 3. artikuluak xedatutakoei jarraiki.

Zehazki esanda, Ekonomia Itunaren 43. artikuluak dioenaren arabera, zergaldi bakoitzean, Espainiako lurraldean 183 egun baino gehiago ematen dituen zergaduna lurralde erkideko ala euskal lurraldeko egoiliarra dela ulertuko da, lehenengoz eta bat, zergaldiaren barruan egun gehiagotan non jardun duen, hau da, lurralde batean edo bestean, eta aldi baterako absentziak ere zenbatuko dira. Ohiko bizilekua bi lurraldeetako batean (lurralde erkidean edo foru lurraldean), ohiko bizilekua toki horretan duela ulertuko da..

Aurreko irizpidea (egonaldiaren irizpidea) aintzat hartuta, zergadunaren ohiko bizilekua zehaztu ezin bada, kontsulta-egilea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotutako zerga-oinarriaren zatirik handiena eskuratzen duen lurraldean, erkidean edo foru-lurraldean, egoiliarra dela ulertuko da, kapital higigarritik eratorritako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik) alde batera utzita.

Azkenik, interes-toki nagusiaren irizpidearen arabera, kontsulta-egilearen ohiko bizilekua ere zehazterik ez badago, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako aitortutako azken bizilekua dagoen lurraldeko egoiliarra dela ulertuko da.

Bestalde, Espainiako lurraldean bizi diren eta zergaldian 183 egun baino gehiago lurralde horretan eman ez dituzten zergadunei gagozkiela, Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartzat hartuko dira baldin eta euren interes-toki nagusia, enpresa- edo lanbide-jarduerena edo interes ekonomikoen oinarria bertan badago.

Azkenik, aurreko idatz-zatian deskribatutako kasuetan, non interes-toki nagusia zehazterik ez dagoen, pertsona fisiko bat, ustez, Espainiako lurraldean bizi dela jotzen bada, ohiko bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan duelako, legez banandu gabeko ezkontidearekin batera eta, gainera, pertsona horren mendean dauden seme-alabekin batera, ohiko bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan badaukala ulertuko da.

Zerga-egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan duen pertsona fisiko batek, arestian adierazitako arauen arabera, ohiko bizilekua Bizkaian izango du, hurrenez hurren, honako arau hauek aplikatuta: (i) zergaldiaren barruan, Euskal Autonomia Erkidegoan egun gehien ematen dituela, Bizkaian ematen duen egun-kopurua Euskal Autonomia Erkidegoko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean ematen duen egun-kopurua baino handiagoa denean; (ii) interes-toki nagusia Bizkaian duenean; (iii) zergaren ondorioetarako, aitortutako azken bizilekua dagoen lurraldea Bizkaia denean.

Zergak Bizkaiko araudiari loturik ordaintzen dituen pertsona fisiko baten aurrean gaudela zehaztutakoan, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataletan jasotako kenkariak sortu ahal izango ditu, betiere pizgarriaren xede diren jarduerak bere kabuz gauzatzen baditu (horiei dagozkien jarduera ekonomikoen etekinak lortzen dituela). Azken batean, norbere konturako langileez edo langile autonomoez ari gara.

1.2.3. Establezimendu iraunkor baten bidez jarduten duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari lotutako zergadunak.

Pertsona edo erakunde ez-egoiliar batek 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluan arautako kultura sustatzeko pizgarriak sor ditzake bakar-bakarrik Espainiako lurraldean jarduten badu, Bizkaiko foru-araudia aplikagarri zaion establezimendu iraunkor bat erabiliz.

Ez dugu xehetasunez aztertuko zergadun ez-egoiliar batek establezimendu iraunkor bat erabiliz Espainiako lurraldean jarduten duela noiz ulertu behar den, kontzeptu konplexua baita eta zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batzuetatik beste batzuetara alda baitaiteke. Hala ere, oro har, pertsona fisiko edo erakunde batek establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten duela uler daiteke, edozein tituluren bidez, modu jarraituan edo ohikoan, zeinahi motatako instalazioak edo lantokiak dituenean, eta horietan bere jarduera osoa edo jardueraren zati bat egiten duenean, edo bertan jarduten duenean zergadun ez-egoiliarraren izenean eta haren kontura kontratatzeko baimena duen agente baten bidez, baldin eta agente horrek ahalmenok erabili ohi baditu. Asko sinplifikatuz gero, esan genezake, kasu honetan, entitate ez-egoiliar batek, batez ere, Espainiako lurraldean jarduten duela bulego edo sukurtsal bat erabiliz, esate baterako.

Bestela, hau da, ez-egoiliarrak Espainiako lurraldean establezimendu iraunkorrik ez badu, pizgarria sortzeko aukera mugatua izango da, ikus-entzunezko lanetan egiten diren inbertsio eta gastuei dagokien kenkariaz denaz bezainbatean baino ez, baldin eta ekoizpen-lana ekoizle eragile egoiliar baten esku uzten bada, eta azkenak sortuko du kenkaria (ekoizle eragileak bete behar duen araudiaren arabera) bere gain hartutako ekoizpenaren kostuaren zatiaren heinean.

66 quater artikuluaren Bi atalean ageri diren arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunengatiko kenkariari gagozkiola, pizgarriaren xede den jardueraren egilea establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten ez

duen ez-egoiliarra bada, ezin izango da pizgarririk baliatu, nahiz eta jarduera hori Bizkaian gauzatu (izan ere, kenkariari dagokionez, ez da garrantzitsua ikuskizuna non egiten den, baizik eta pizgarriaren xede den jarduera egiten duena zer araudiri lotzen zaion.

Ondorio horietarako, ez-egoiliar baten establezimendu iraunkor batek Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari loturiko zein araudiren arabera (foru-araudia edo araudi erkidea) tributatzen duen ebazteko, entitate egoiliarren kasuan aztertu ditugun arauetara jo beharko da. Beraz, laburbilduz, hondarreko kasuak alde batera utzita, establezimendu iraunkorrak Bizkaiko Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 12/2013 Foru Arauaren arabera zergak ordain ditzan, ondokoak bete beharko ditu:

- Aurreko ekitaldian, erakundearen eragiketa-bolumena (hots, establezimendu iraunkorrari egotz dakiokeena) 10 milioi eurotik gorakoa izan ez bada, zerga-egoitzak (establezimendu iraunkorrarena) Bizkaiko Lurralde Historikoan egon behar du. Ondorio horietarako, erakundeak egin duen guztizko eragiketa-bolumena hartzen da kontuan, eragiketak Espainiako lurraldean edo atzerrian egin diren gorabehera.

- Aurreko ekitaldian, erakundearen eragiketa-bolumena 10 milioi eurotik gorakoa (establezimendu iraunkorrarena), izan bada, oro har, beharrezkoa izango da, zerga-egoitza Bizkaian izateaz gain, eragiketen % 75 baino gehiago lurralde erkidean ez egitea, eta Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eragiketen % 100 Araban edo Gipuzkoan ez egitea. Kasu horretan, ordea, lurralde erkidean edo euskal lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren ehunekoak kalkulatzeko, Espainiako lurraldean gauzatutako eragiketak soilik hartuko dira kontuan, atzerrian egindako eragiketek garrantzirik ez dutela; izan ere, Ekonomia Itunak xedatzen duenez, eragiketa horiek lurralde bati edo besteari esleitu behar zaizkio Espainiako lurraldean egindako eragiketen proportzio berean.

1.2.4. Erakundeen zerga-egoitza zehaztea.

Ekonomia Itunaren 43.Bat artikuluak honako hau ezartzen du: "Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ulertuko da: (...) b) Sozietateen gaineko zergaren mendean dauden pertsona juridikoak eta gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute egoitza soziala eta, betiere, egoitza sozial horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, edo bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. (...)". Beraz, erakundearen egoitza non dagoen alde batera utzita, haren administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan gauzatzen diren tokiari erreparatu beharko zaio, haren zerga-egoitza non dagoen zehazteko (garrantzi handiagoa izango du negozioen zuzendaritzak administrazio-kudeaketak baino, hau da, enpresaren funtsezko erabakiak hartzen diren tokia lehenetsiko da).

Era berean, Lau idatz-zatiaren c) letrak hauxe adierazten du: ez-egoiliar baten establezimendu iraunkorrek zerga-egoitza Euskadin dutela ulertuko da "euren administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Euskadin egiten badute. (...)".

Konpainien zerga-egoitzari dagokionez, Auzitegi Gorenak adierazi izan du "kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza" esamoldea adierazpen konplexua dela, eta ez dagoela legez zedarriztatuta edo mugatuta, ezpada, kasuan-kasuan zehaztu behar dela, kasu bakoitzean gertatzen diren inguruabar objektiboei ez ezik, eta batez ere, dagokion sozietatearen ezaugarri eta garatzen duen jarduerari erreparaturik (besteak beste, Auzitegi Gorenaren 2019ko otsailaren 12ko Epaia, 2016ko urtarrilaren 27ko Epaia, 2015eko abenduaren 19ko Epaia edo 2015eko ekainaren 18ko Epaia).

Ondorio horietarako, oro har, Ekonomia Itunaren esparruan, kontzeptu hori integratzeko, Auzitegi Gorenak urriaren 15eko 2631/1982 Errege Dekretuaren bidez onartutako Sozietateen gaineko Zergaren Araudiaren 22. artikuluak xedatutakora jo ohi du (nahiz eta lurralde erkidean aplikatu beharreko araua izan, ez Itunari lotuta - nolanahi ere, foru-araudian baldintza berdinetan jasota dago, eta gaur egun indargabetuta dagoen). Horrela, lehen aipatu dugun Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 22. artikuluak ondokoa dio: "Administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza lekututa dauden tokitzat hartuko da inguruabar hauek gertatzen direnekoa: a) Erakundearen kontratazio orokorra ohikotasunez egiaztatzen duen bulego bat egotea bertan, sukurtsalen berezkoari eta bereizgarriari eta, garatutako jarduerak zein diren, beste leku batzuetan egiten denari kalterik egin gabe. b) Bertan, edo dena delako Ogasun Ordezkaritzak eskumena daukan lurraldean horretarako gaitutako bulegoetan, kontabilitate nagusia modu iraunkorrean eramatea, erakundearen eragiketa guztiak behar bezala egiaztatu eta balioetsi ahal izateko. c) Aipatutako lurraldearen barruan, behar beste administratzailek edo kudeatzailek zerga-egoitza izatea, erakundearen negozioen zuzendaritza behar bezala eraendu dadin".

Ondorioz, kasu gatazkatsuetan, zerga-egoitza lurralde batean edo bestean ezarri ahal izateko, ahalik eta zantzu gehien bildu ohi da, kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza dena delako lurraldean dagoela egiaztatzeko xedez. Aipatutako 2631/1982 Errege Dekretuak funtsezko hiru elementu aipatzen ditu (konpainiaren kontratazio orokorra, kontabilitatea etengabe eramatea, horiei loturiko egiaztagiriak eta aurrekariak kontuan hartuta, eta administratzaileak edo kudeatzaileak helbideratzea), baina, oro har, beste alderdi osagarri batzuk ere aintzat hartzen dira (esate baterako, sozietatearen helbidea, ahalordedunen helbidea, administratzaileen helbidea eta, hala badagokio, administrazio-organoaren bilerak egiteko tokia, akziodunen batzarrak egiteko tokia; konpainia txikiak badira, akziodunen egoitza; zuzendaritza-batzordeak egiten direneko tokia; banku-kontuak ireki direneko lekua (zein banku-bulegotan) eta kontu horiek erabiltzeko baimena dutenen helbidea; lineako kontuak kudeatzen dituzten ekipoen kokalekua; banku-kontuetan deklaratutako helbideak; kontabilitatearen barne-egiaztapena eta, oro har, administrazio-lanak non egiten diren; kontabilitatearen, liburuen eta jatorrizko fakturen zaintza non egiten den; fakturak non egiten diren eta paperezko euskarrian jasotako fakturak non hartzen diren; igorritako eta jasotako fakturetan zer helbide ageri den; kontabilitateko ikuskaritzak non egiten diren; erakundearentzako posta arrunta non jasotzen den; eskaerak nondik egiten diren; kontratuak non egiten diren eta nongo auzitegi eta arbitraje-organoren jurisdikzioari lotzen zaion; laneko kontratuak sinatzen direneko tokia edo lekuak; lantokiak, erakundearen jarduera nagusia non garatzen den eta lantoki bakoitzean aritzen den plantilla; konpainiaren webguneetan, sareetan eta abarretan adierazita dauden harremanetarako telefonoen helbideak eta lekuak, Gizarte Segurantzaren Diruzaintza Nagusian jasotako helbidea, Gizarte Segurantzaren kotizazio-kontu nagusia; erakundearen eskriturak zein notariotzatan formalizatzen diren; erakundearen kontratuetan, eskrituretan eta gainerako dokumentuetan ageri diren helbideak; eta, azkenik, ibilgetuaren baliorik handienaren kokapena).

Beraz, sozietate baten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egiatan non gauzatzen diren zehaztu eta egiaztatzea tributuen aplikazio-organoei dagokie, inguruabar zehatzak eta egitateen errealitatea kontuan hartuta, eta, gainera, Auzitegi Gorenak taldeen esparruan ulertu izan duena kontuan hartuta. Horrela, adibidez, 2010eko otsailaren 4ko eta ekainaren 16ko epaietan hauxe esaten da, laburrean: "taldeko enpresa batek bere kudeaketa administratiboa eta kudeatzailetza bere gain hartuta baditu, zerga-egoitza lekutzen deneko zehaztapenak ere irizpide horri eutsiko dio; baina ez da gauza bera gertatuko enpresak berak hala erabakita, funtzio edo eginkizun batzuk enpresa nagusiaren egoitzatik gauzatzen badira, zerga-egoitza ez delako zertan bat etorri sozietatearen egoitzarekin". Gainera, manuak dio "taldeko langileek tokian bertan egiten zituzten zereginak izaera teknikokoak zirela, Arbitraje Batzordeak nabarmendu zuen bezala, eta, hortaz, ezin dute balio administrazio-kudeaketa zentralizatzeko irizpideari oratzeko, are gutxiago, negoziazio-zuzendaritzarena".

Aurreko paragrafoan laburbildurik jaso den taldeei buruzko gaiari dagokionez, gai horren azterketa zehatzagoa egingo dugula, Arbitraje Batzordeak taldeen esparruan ulertu ohi duenari erreparatu behar diogu, bereziki, Auzitegi Gorenak ere berretsi egin duelako, Gamesako parke eolikoen gai ezagunean. Horrela, Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko Epaiari (gorago aipatutakoa) erreparatuz gero, jarraian egingo dugun kasu zehatza aztertzeari begira, honako alderdi hauek laburbildu ditzakegu:

- "(...) taldeko enpresak bere administrazio-kudeaketa eta kudeatzailetza bere kabuz garatzen baditu, indibidualizazioari eutsiko dio zerga-egoitzaren lekua zehazteko; baina ez da gauza bera gertatuko, berariaz erabakita, aipaturiko eginkizunak enpresa edo sozietate nagusian gauzatzen badira, zerga-egoitzak izaera autonomoa baitauka sozietatearen egoitzaren aldean. Bestela esanda, taldeko enpresak bere administrazio-kudeaketa eta kudeatzailetzari atxikitako jarduera bere kabuz garatzen baditu, bakoizteko edo indibidualizatzeko irizpideari ere eutsiko dio zerga-egoitza lekutzerakoan, baina ez da gauza bera gertatuko eginkizuna horiek sozietate nagusiaren egoitzatik egiten badira, zerga-egoitzak izaera autonomoa baitauka sozietatearen egoitzaren aldean. (...)".

- "(...) taldeko langileek tokian bertan egiten zituzten zereginak izaera teknikokoak zirela, Arbitraje Batzordeak nabarmendu zuen bezala, eta, hortaz, ezin dute balio administrazio-kudeaketa zentralizatzeko irizpideari oratzeko, are gutxiago, negoziazio-zuzendaritzarena. (...)".

- "Arestian esan bezala, Auzitegi Gorenak berretsi zituen ebazpen horietan, Arbitraje Batzordeak ebatzi zuen sozietateen zerga-egoitza ez zetorrela bat aitortutako sozietatearen egoitzarekin eta zerga-egoitzarekin, izan ere, egoitza horretan, funtsean, parkearen proiektua lantzeko eta eraikitzeko jarduera teknikoak egiten ziren funtsean; aitzitik, administrazio-kudeaketako jarduerak eta enpresaren negozioen zuzendaritza Gamesa Taldeak Bizkaian zeuzkan sozietateek egiten zituzten (...)".

- "(...) errekurtsogileak aurkeztu dituen zantzu ugariek, hala nola Batzorde Betearazlearen eginkizunak eta bilerak egiteko lekua, kontabilitate- edo zerga-taldea non dagoen, enplegatuen, ahaldunen eta administratzaileen bizilekua..., berez, enpresa-jarduera kontuan hartu gabe (...) ez dute birtualtasun nahikorik Arbitraje Batzordeak emandako justifikazioa gutxiesteko (...)".

- "Are gehiago, ebazpenean jasotzen den material faktikoaren irakurketan, errekurtsogileak adierazi duen identifikaziorik ez dagoela berresten duten zantzu sendoak daude. Adibide gisa, Euskal Autonomia Erkidegoko eta Nafarroako prentsari buruz egindako aipamena ekarri behar dugu hona; izan ere, Gamesaren zerga-egoitza Arabatik Bizkaira lekualdatzean, Zamudiorako lekualdaketa justifikatzen da « »; edo, Arabako diputatu nagusiaren hitzetan, aipatutako lekualdaketari buruz ari dela, honako hau esaten duenean: « ».

Eta Arbitraje Batzordeak, adibidez, honako hau zehaztu zuen 2016ko urtarrilaren 27ko 1/2016 Ebazpenean:

- "Parkeen Sustapen eta Salmenta Saileko Batzorde Betearazlea" delakoari aipu eginez, honako hau adierazi zuen: "Arbitraje Batzorde honen aurrean ez da zehatz-mehatz agerrarazi batzorde horren eginkizunak eta zeregin nagusia zein den; hau da, ez da zehaztu organo horrek hartzen dituen parke eolikoei buruzko erabaki gorenak edo, ostera, teknikoa den, funtsean, eta taldeko organo gorenen mende dagoen.
Nolanahi ere den, batzorde horren edo Bizkaiko Lurralde Historikotik kanpoko beste organo batzuen zeregina zeinahi dela ere, espedientean ondorioztatzen denez, kasurako, diruzaintzaz edo zerga-gaiez arduratzen direnena, hori ez da erabakigarria parke eolikoko sozietateen administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, batez ere, 1. SOZIETATEEN TALDEA izeneko taldeko organo nagusiek egiten dutela bazter uzteko, enpresaren erabaki

nagusiak hartzen baitituzte".

- "Ildo horretan, guk emandako 2011ko maiatzaren 2ko R11/2011 Ebazpenean (29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 eta 40/2008 espediente, metatuak, 13. zuzenbideko oinarria), garrantzi erabakigarria ukatu genion administrazio-organoaren eta bazkideen batzar nagusien bilerak egiten direneko lekuari".

- "(...) azken batean, kontuan harturik, administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza irizpide bereizgarriak ez direla, eta bata eta bestea bat ez datozenean, bigarrenak izan behar du lehentasuna, enpresaren funtsezko erabakiak hartzen diren leku gisa".

Erabaki horiek eta ildo bereko beste asko Auzitegi Gorenaren 2010eko otsailaren 4ko Epaitik abiatzen dira.

Epai hori 86/2009 administrazioarekiko auzi-errekurtsoari buruzkoa da, eta, bertan, honako hau adierazi zuen auzitegiak:

"Ezin da onartu administrazio-kudeaketako eta kudeatzailetzako jarduerarik gabeko sozietateen aukera onartzeko uzia duen alegazioa, beste erakunde batek (kasu honetan, enpresa nagusiak) gauzatzen dituelako jarduera horiek enpresa horren izenean. Horri dagokionez, adierazi berri dugun bezala, esanguratsua da Arbitraje Batzordearen aurrean egindako alegazioetan aitortzea GERSAk, zerga-egoitza Bizkaian duenak, parke eolikoak sustatzeko eta ustiatzeko eratutako merkataritza-sozietateei zerbitzuak ematen dizkiela, baina sozietate horiek ez dutela baliabide materialik edo/eta giza baliabiderik aipaturiko jarduerok euren kabuz egiteko. Gainera, azaldu zuen "SEMOLEk Taldetik kanpoko enpresa batetik jaso zitzakeen zerbitzu horiek emateagatik, GERSAk aldiro-aldiro fakturak bidaltzen dizkiola enpresa horri « » kontzeptuan".

Aldiz, Arbitraje Batzordeak darabilen irizpideak, Sala honek berresten duenak, ez dakar egoitzaren aldaketa artifizialaren onarpenik; izan ere, Estatuaren abokatuak dioen bezala, deskribatutako egoera zerga-egoitzaren benetako eta legezko aldaketa da, Itunaren Legearen 43.Bat artikuluak xedatzen duenaren arabera.

Era berean, ez da onargarria administrazio-kudeaketa orokorra azpikontratatu zaion erakundeak zerga-egoitza duen lekuaren arabera esleitzea bat ez datorrela adieraztea Arbitraje Batzordeak ebazpenean aldezten duen irizpidearekin, hau da, talde bateko kide izateak ez duela garrantzirik izan behar; izan ere, argi dago talde horretako sozietateek bakoiztasuna izatea guztiz bateragarria dela administrazio-kudeaketako eta kudeatzailetzako jarduera guztiak azpikontratatuz gero, egoitza horrelako jarduerak egiten direneko tokian lekutu edo ezartzearekin. Bestela esanda, talde jakin bateko enpresak bere administrazio-kudeaketari eta kudeatzailetzari loturiko jarduerak bere kabuz garatzen baditu, zerga-egoitza bertan ezartzeko indibidualizazioari oratuko dio, baina ez da gauza bera gertatuko eginkizun horiek guztiak enpresa nagusiaren egoitzatik egiten badira, zerga-egoitzak izaera autonomoa baitauka sozietatearen egoitzaren aldean. Horregatik, zerga-egoitza zehazteko irizpideak, Ekonomia Itunaren Legearen 43.4 artikuluak jasotakoak, bereiz atxiki behar zaizkio taldeko enpresa bakoitzari.

Azkenik, orain arte azaldutakoagatik, ezin da onartu SEMOLEk Bizkaiko Lurralde Historikoan antolamendu egonkorrik, giza baliabiderik eta baliabide materialik ez duela esatea, GERSAk administrazio-kudeaketa egiten baitu enpresaren izenean eta diru-truke.

2004. urtean, haize-parkeak sustatu eta eraiki zirela eta horien zati bat bukatu zela dioen alegazioari dagokionez, bezeroei energia fakturatzen hasi zela, beharrezkoa da adieraztea parke horien administrazio-kudeaketa Bizkaitik egiten zela, lehen adierazi den moduan, eta errekurritutako ebazpenaren zuzenbideko laugarren oinarrian jasota

geratu denez; gainera, baina, taldeko langileek tokian bertan egiten zituzten lanak teknikoak ziren, Arbitraje Batzordeak nabarmendu zuen bezala, eta, hartara, ezin dute balio administrazio-kudeaketa zentralizatuta dagoelako irizpidea baliatzeko, are gutxiago, negoziazio-zuzendaritzarena.

Beste alde batetik, ez da ezbaian jarri SEMOLEren Administrazio Kontseiluan parte hartzeko xedez, GERSAk izendatutako hiru pertsonek bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan dutela, eta gertakizun hori orain arte azaldutakoei gehitu behar zaie.

Erabakitzeko eginkizun hutsari dagokionez, GERSAk SEMOLErekin duen bazkide bakarraren izaerak eginkizun hori esleitzen dio, GAMESA ENERGIA, S.A.k erabaki estrategikoak hartzeko ahalmenari, hala nola parke bat eraikitzeari, kalterik egin gabe.

Nolanahi ere den, ezin da onartu Bizkaiko Foru Aldundiaren ordezkaritzaren tesia, hau da, akziodunei esleitutako erabakien eta parkeak sustatu eta eraiki ahala araubide erkideko lurraldean hartutako aplikazio-erabakien arteko bereizketa; bada, azken erabaki horiek, bigarren mailakoak eta izaera teknikokoak, ezin dira inoiz zuzendaritza-eginkizunen adierazgarri izan".

Hori dela eta, bereziki lurralde desberdinetako erakundeek osaturiko taldeetako kide diren erakundeen kasuetan (araudiak), ezinbestean aztertu beharko da negozioen administrazio-kudeaketak eta zuzendaritzak zer-nolako pisua duten, hala badagokio, jarduerak lurralde batean eta bestean garatzen badira. Batez ere, eragindako beste administrazioak, uneren batean, dena delako erakundearen (talde bateko partaide den erakundearen) zerga-egoitza egiaztatzeko eska dezakeelako, eta egoitza hori benetan Bizkaian ote dagoen zalantzan jar dezakeelako, administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren arloko garrantzirik handiena bere lurraldean dagoela ulertuta; horregatik, arreta berezia jarri beharko litzateke azken kontu horretan, hau da, "negozioen zuzendaritzan", eta, ziurrenik, garrantzi handiagoa eman beharko litzaioke horri ("administrazio-kudeaketarekin" alderatuta, normalean errazagoa izango baita azkena lurralde batean edo bestean kokatzea), eta, zuzendaritzari dagokionez, Bizkaian zer egiten den eta gainerako lurraldeetan zer egiten den alderatu eta haztatu beharko litzateke. Hori guztia, kontuan harturik, Auzitegi Gorenak adierazi duen bezala, talde bateko sozietateek bakoiztasuna izatea guztiz bateragarria dela, administrazio-kudeaketari eta kudeatzailetzari atxikitako jarduerak azpikontratatuz gero, egoitza jarduera horiek egiten direneko tokian ezartzearekin.

2. Ikus-entzunezko lanen ekoizpenetan egindako inbertsio eta gastuengatiko kenkaria (SZFAren 66 quater artikuluaren Bat idatz-zatia).

2.1. Kontzeptuen definizioa.

11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak ez du kontzeptuen inolako definiziorik jasotzen, eta kenkari horren ondorioetarako, Zinemari buruzko abenduaren 28ko 55/2007 Legearen 4. artikuluak araututako definizioak kontuan hartuko direla besterik ez du esaten.

a) Kenkaria aplikatzen zaien ikus-entzunezko lan-motak:

Hori dela eta, alde batetik, aipatutako legean jasotako definizioak kontuan hartuta, eta bereziki, pizgarriak aipatzen dituen ikus-entzunezko lan-motei dagokienez, honela ulertu behar dugu:

(i) Zinema-filma: edozein bitarteko edo euskarritan ezarritako ikus-entzunezko lan oro, baldin eta horiek egiteko sorkuntza, ekoizpen, muntaketa eta postprodukzio lana zehaztuta badago, lehenengoz eta bat, zinema-aretoetan merkataritzako ustiapena izateko helburuz egiten bada. Definizio honetatik kanpo geratzen dira edozein motatako gertaeren edo emankizunen erreprodukzio hutsak.

Zehazki, honako hauek izango genituzke:

- Film luzea: hirurogei minutu edo gehiago irauten duen film zinematografikoa, bai eta, berrogeita bost minututik gorako iraupena izanda, 70 mm-ko formatudun euskarrian ekoizten dena, gutxienez, irudi bakoitzak zortzi zulo dituela.

- Film laburra: hirurogei minututik beherako iraupena duen film zinematografikoa, aurreko letran jasota dauden 70 mm-ko formatukoak izan ezik.

(ii) Ikus-entzunezko beste lan batzuk: film zinematografikoentzat adierazitako baldintzak betetzen dituzten arren, zinema-aretoetan erakusteko ez direnak; hau da, ikus-entzuleengana iristen dira beste komunikabide batzuen bidez.

(iii) Telebistako filma: fikziozko ikus-entzunezko lan unitarioa, zinema-filmen antzeko sorkuntza-ezaugarriak dituena, 60 minututik gorako iraupena, amaiera duena, merkataritzako ustiapena telebistako operadoreen bitartez edo irrati-difusioz egiten dena eta, hasiera batean, zinema-aretoetan erakustea helburu ez duena.

(iv) Telesaila (telebistan ematekoa): izenburu orokorra daukan gorabehera, fikziozko, animaziozko edo eduki dokumentalez hornituriko sail batek osatzen duen ikus-entzunezko lana, (telebistako) operadoreek ondoz ondo eta modu jarraituan emititzea edo irratiz zabaltzea helburua duena. Atal bakoitza narrazio-unitate bakarra izan daiteke batekoa edo, bestela, jarraipena izan dezake hurrengo atalean.

Aurreko definizioetatik abiatuta, ulertu behar dugu foru arauak "filmak" aipatzen dituenean, bereziki, lan zailak aipatzen dituelarik, hirurogei minutuko edo handik gorako iraupena dutenez diharduela, merkataritzako ustiapena zinema-aretoetan egiteko helburua dutenak ala ez.

Beste alde batetik, nahiz eta Zinemaren Legeak "dokumentalak" zer diren definitzen ez duen, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honek 7040 zenbakidun kontsultan adierazi zuenez, ulertu behar dugu dokumental berbak istorio edo trama bat kontatzeko benetako irudiak, dokumentatuak, erabiltzean oinarritzen den generoa deskribatzeko erabiltzen dela. Dokumentalek errealitatean benetan gertatu edo gertatzen dena irudikatu nahi dute, egungo munduan jazotzen diren hainbat gai eta arazo azaleratzeko, eta, sarritan, dokumentalaren esangura naturari buruzko filmazioekin lotuta egon bada ere, gaur egun, genero horrek errealitatearen edozein esparru edo alderdi jorratzen du, hala nola gizarte-gaiak, ingurumena, politika, entretenimendua, kirolak, historia, ekonomia, gizartea, eguneroko bizitza, bidaiak, beste leku eta kultura batzuk eta abar. Nolanahi ere, dokumentala errealitatearen edozein alderdiren adierazpena da, ikus-entzunezko narrazio gisa erakutsita.

Definizio horietatik eta dokumentalen generoaren ezaugarritze horretatik, salbuespenik egon daitekeen arren, dokumentala zedarritzeko irizpide hauek nabarmendu daitezke:

1. Batez ere, kontakizun edo narraziozko generoa da.

2. Errealitatearen alderdiren bati buruzko datuak edo gertakari bereziak arakatzeko, ikertzeko edo biltzeko proiektu batean oinarritzen da. Eta alderdi edo gertakari horretan sakondu egiten du, ezagutza edo hausnarketa sustatzeko edo gertakaria hobeto ulertzeko. Horrek esan nahi du ekoizpen-jarduerak egin behar direla, eta, horretarako, aldi esanguratsua eman behar dela produktua prestatzen eta horren postprodukzioa egiten.

3. Errealitatea originaltasunez eta norberaren ikuspegia erabiliz adierazten saiatzen da (ikuspegiagatik, egituragatik, konposizioagatik, estetikagatik, diseinuagatik edo estiloagatik). Beraz, argi dago izaera sortzailea duen generoa dela.

4. Gertaerak jazotzen direneko (edo gertatu zireneko) agertokietan filmatzen diren errealitateko edo historiako egitateak edo egoerak atzitzeaz baliatzen da, nolabaiteko dokumentu denboragabe gisa aurkezteko.

5. Ez dira dokumentaltzat hartuko kazetaritza- edo informazio-ildoko ikus-entzunezko erreportajeak, ezta albiste izan daitezkeen gertakarien ikus-entzunezko erreprodukzio hutsa ere.

b) Ekoizlearen eta ekoizle eragilearen definizioa:

Ekoizlea dena delako ikus-entzunezko lana egiteko behar den inbertsioa egiten duen pertsona da, eta, beraz, lan horren gaineko jabetza intelektualaren eskubideak dituena. Titulartasun hori gutxienez, 3 urtez eduki beharko du, hirugarren baten edo batzuen aurrean era komertzialean ustiatzeko ahalmenari kalterik egin gabe.

Beraz, inbertsioa egiten duen pertsona da ekoizlea, obraren titulartasuna duena, eta bere balantzearen aktiboan aitortzeko eta era komertzialean ustiatzeko eskubidea du.

Ekoizleak, ikus-entzunezko lanen gaineko jabetza intelektualeko eskubideen eta inbertsioen titularrak diren aldetik, lan horiek ekoizteko beharrezkoak diren zereginak zuzenean egiteaz arduratu daitezke, edo zeregin horiek guztiak edo horien zati bat hirugarren bati (ekoizle exekutibo bati edo service delakoari) enkargatu ahal dizkiote, oro har, ekoizpen-zerbitzuei lotutako kontratuak sinatuta.

Beraz, ondorio horietarako, produktore edo ekoizle eragileak bere gain hartzen du besteren ikus-entzunezko ekoizpen osoa edo horren zati bat gauzatzeko ardura, ekoizpenaren titularraren eskariz, baina ez du haren jabetza intelektualaren gaineko eskubiderik.

Esandako ondorioetarako, aintzat hartu behar da zerbitzu jakin batzuk emate hutsak, adibidez, postprodukzio-zerbitzuak, ez duela produktore eragile bihurtzen zerbitzu horiek ematen dituena (hau da, ekoizpena gauzatzearen arduradun), ezpada, pertsona edo erakunde horrek zerbitzu bakan bat edo zerbitzu batzuk emango ditu, baina ekoizle eragilearen izaera hartu gabe.

2.2. Kenkariaren funtzionamendua.

2.2.1. Zertan datza kenkaria? (SZFAren 66 quater artikuluaren 1. atala).

Guztizkoaren % 35 eta % 60 arteko kenkaria arautu da (euskara hutsean filmatutako lanen kasuan, ehuneko 10 puntu gehitu dakizkioke), ikus-entzunezko ekoizpen jakin batzuetan egindako inbertsioen eta gastuen gainean. Kenkari zehatzaren ehunekoa, aurrerago ikusiko den bezala, ekoizlearen edo, hala badagokio, ekoizle eragilearen zerga-egoitza dagoen lurralde historikoan egindakotzat hartzen diren gastu eta inbertsioen ehunekoaren araberakoa izango da (hau da, oro har, Bizkaian egindakotzat hartzen dena, 11/2013 Foru Arauari loturiko ekoizle edo ekoizle eragile bati bati buruz ari bagara).

Zehatzago esanda, kenkaria sor dezaketen ikus-entzunezko lanak film luzeen eta film labur zinematografikoen ekoizpenak eta ikus-entzunezko beste lan batzuk dira, bai eta fikziozko, animaziozko edo eduki dokumentaleko ikus-entzunezko telesailak ere, serieko ekoizpen industrialaren aurretik euskarri fisiko bat egitea ahalbidetzen dutenak.

Lehenik eta behin, adierazi behar da ez dela inolako bereizketarik egiten estatuko ekoizpenak edo atzerriko ekoizpenak diren kontuan hartuta, aurreko pizgarriarekin gertatzen ez zen bezala, estatukoentzat bakarrik arautzen baitzen. Beraz, kenkariaren egungo erregulazioaren arabera, bi kasuetan pizgarria baldintza berdinetan eskuratu ahal izango da, eta, bereziki, ekoizpena atzerritarra denean kenkariaren oinarrian izan daitezkeen gastuei dagokienez inolako mugarik ezarri gabe, estatukoen aldean.

Bestalde, eta sarreran aurreratu dugun moduan, kasu bietako batean ere ez, ez estatuko ekoizpen nazional baten aurrean gaudenean, ezta atzerriko ekoizpena denean ere, ez da aurreikusten kenkaria monetizatzeko aukera (ez dago 'tax rebate' edo antzekorik).

Arauak "euskarri fisikoa" aipatzen badu ere, ulertu behar dugu serieko industria-ekoizpenaren aurreko euskarriak ez duela zertan fisikoa izan, kontuan hartuta Zinemaren Legeak berak ezartzen duela filmak eta, oro har, ikus-entzunezko lanak zeinahi "bitarteko edo euskarritan" ezarrita egon daitezkeela.

Telesailei dagokienez, adierazi behar da, pizgarriaren ondorioetarako, fikziozko, animazioko edo dokumentaleko ikus-entzunezko serieen ekoizpenak ematen duela kenkarirako eskubidea, ez soilik telesailen ekoizpenak. Beraz, ondorio horietarako, ez da garrantzitsua telesailak telebista-operadoreek emititzeko edo irratiz hedatzeko helburuz ekoiztea, edo beste komunikabide batzuen bidez (adibidez, "streaming" plataformak erabiliz) ikus-entzuleengana iristea.

Azkenik, 11/2013 Foru Arauak berariaz jasotzen dituen ikus-entzunezko lanen tipologiari, hala nola pizgarria sor dezaketenei, eta funtsezko araudiak (55/2007 Legea, abenduaren 28koa, Zinemari buruzkoa) lan horiei buruz ematen digun definizioari erreparatuta, ulertu behar da pizgarri horretatik kanpo geratzen direla, bereziki:

- Bideojokoak, baina bazter utzi gabe, hala badagokio, 11/2013 Foru Arauaren 62. edo 63. artikuluetan jasotako kenkaria sor dezaketela, I+G eta berrikuntza teknologikoko jarduerez denaz bezainbatean.

- Sustapen-bideoak edo bideo-marketina, hau da, produktu edo zerbitzu bat sustatzeko helburuz bideoz egiten den erabilera, marketin-estrategia baten barruan helburuak jadesteko.

- Hasiera batean, eta oro har, aisialdiko edo entretenimenduko programak, hau da, entretenitzeko balio duten programak (telebistakoak izan edo ez), edukiak lau kontzeptu handitan oinarritzen dituztenak, hala nola ezustekoan, umorean, sentimenduetan eta emozioetan, eta, oro har, aurkezle baten jarduera ezaugarri dutenak, salbu eta, edukiagatik, bereziki, dokumentalen generoan sailka badaitezke, kasurako.

2.2.2. Nork sortzen du kenkaria? (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 1. atala).

Ekoizleak edo, hala badagokio, ekoizle eragileak sortuko du kenkaria, baldin eta ekoizlea Espainiako lurraldean bizi ez bada eta lurralde horretan establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten ez badu (adibidez, sukurtsal bat, bulego bat edo antzeko baliabide bat erabiliz), arestian adierazitako baldintzetan.

Horren haritik, kontuan izan behar da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 67.6 artikuluak xedatzen duenaren arabera, gastu edo inbertsio bakarrak ezin diela kenkaria baliatzeko eskubiderik eman pertsona edo erakunde bati baino gehiagori, ezta kenkari bat baino gehiago aplikatzeko ere. Horregatik, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak zehazten du ekoizle eragileek bertan araututako kenkaria baliatzeko eskubidea izango dutela soil-soilik ikus-entzunezko lanen ekoizleak Espainiako lurraldean bizi ez direnean eta lurralde horretan establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten ez dutenean. Hau da, ekoizleek kenkaria baliatzeko eskubidea (ez forukoa, ez estatukoa) egiaztatu ezin dutenean, Espainiako lurraldean, Sozietateen gaineko Zergari lotuta ez daudelako. Beraz, ekoizleek eta ekoizle eragileek ezin dute kenkaria aldi berean baliatu, eta lehenengoek aplikatzeko lehentasuna izango dute bigarrenen aldean.

2.2.3. Nola kuantifikatzen da kenkaria?

2.2.3.1. Kenkariaren oinarria (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 1. atala).

Kenkariaren oinarria ekoizpenaren kostua da, bai eta kopiak lortzeko gastuen eta ekoizlearen konturako publizitate- eta sustapen-gastuen batura ere. Koprodukzio baten kasuan, kenkariaren oinarria koproduktore bakoitzarentzat zehaztuko da, ekoizpen-lanean duten partaidetza-ehunekoaren arabera.

Azpimarratu behar dugu, gai horretan, arauak ez duela inolako bereizketarik egiten ondorio horietarako, estatuko edo atzerriko ekoizpen bati buruz ari garen kontuan hartuta. Zehazki, arauak ez du mugarik ezartzen atzerriko ekoizpenetan kenkariaren oinarrian kontuan har daitezkeen gastuei dagokienez (ez kontzeptuari dagokionez, ez zenbatekoari dagokionez).

Hala ere, kenkaria ekoizle eragileak baliatzen duenean, kenkariaren oinarria zergadunak jasaten duen ekoizpenaren kostuak bakarrik osatuko du, eta ez da foru arau honen 67. artikuluaren 5. paragrafoan xedatutakoa aplikatuko. Artikulu horrek ondokoa dio: "5.Kapitulu honetan aurreikusitako kenkarien xede diren aktibo ez-korronteak edo ondare-elementuak gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei afektatuta, hala badagokie, salbu eta ondasun horien balio-bizitza laburragoa denean; gainera, aktibo eta elementuok ezin dira eskualdatu, alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga gabe, justifikatutako galerak izan ezik.(...)"; horri dagokionez, 66 quater artikuluaren 1. paragrafoaren 3.Bat atalak honako hau dio: "Foru arau honen 67. artikuluaren 5. atalean araututako ondare-elementuen iraunkortasun-baldintza betetzat joko da, baldin eta ekoizleak obraren titulartasunaren ehuneko berari eusten badio 3 urteko epean, lanaren ondoriozko ustiapen-

eskubideak osorik edo zati batean hirugarren bati edo batzuei merkaturatzeko daukan ahalmenari kalterik egin gabe".

Beraz, arauak zenbait desberdintasun ezartzen ditu kenkaria sortzen duena ekoizlea edo ekoizle eragilea den kontuan hartuta.

Horrela, ekoizleek, inbertsioen titular, lanen gaineko jabetza intelektualaren eta horiek era komertzialean ustiatzeko eskubidearen titular diren aldetik, ekoizpen-aldian nahiz banaketa- eta sustapen-aldian egiten dituzten inbertsioen gaineko kenkaria baliatzea dute, hau da, ekoizpen-kostuen gaineko kenkaria eta kopiak lortzeko gastuen eta euren kontura egiten diren publizitate- eta sustapen-gastuen gaineko kenkaria, eta obra horien gaineko titulartasunari, gutxienez, 3 urtez eusteko obligazioa hartzen dute (lanaren bizitza erabilgarria txikiagoa denean izan ezik eta galera justifikatuak izan ezik), horietatik eratorritako ustiapen-eskubideak, osorik edo zati batean, hirugarren bati edo gehiagori merkaturatzeko duten ahalmenari kalterik egin gabe.

Ekoizle eragileek, aldiz, ekoizleen enkarguz lan egiten duten enpresariak izanik, ekoizleei zerbitzuak ematen dizkietenez gero, jasaten dituzten produkzio-kostuen gainean soilik aplikatzea dute kenkaria (hau da, ekoizpen eragileko zerbitzuak emateko egiten dituzten gastuen gainean), eta, pentsatzekoa denez, ez dute ikus-entzunezko lanen gaineko titulartasun-ehunekorik eduki behar, gutxienez, hiru urtez, ekoizleei eskatzen zaien ez bezala, azken horiek baitira (ez ekoizle eragileak) obra horien jabetza intelektualaren titularrak. Arrazoi beragatik, ikus-entzunezko lanen merkataritza-ustiapeneko eskubideak ekoizleenak direnez, ez ekoizle eragileenak, azken horiei doakien kenkariaren oinarrian ez dira jasotzen kopiak egitetik eratorritako gastuak, ez eta publizitate- eta sustapen-gastuak ere; izan ere, ikus-entzunezko lanen banaketa- eta sustapen-aldiari dagozkion kostuak dira (ekoizleek egin behar izaten dituzte halakoak, obrak ustiatzeko eskubideen titular diren aldetik), ez, ordean, produkzio-aldiari dagozkionak (ekoizle eragileek parte hartzen dute aldi horretan).

Nolanahi ere, garrantzitsua da adieraztea kenkariaren oinarria ekoizpen-gastu guztiek osatzen dutela, baita kopiak lortzeko gastuek eta publizitate- eta sustapen-gastuek ere (ekoizle eragileen kasuan, aipatutako berezitasunarekin), betiere munduko edozein lekutan egiten badira. Hau da, ez dago lurraldetasun-betekizunik, eta, beraz, pizgarria Bizkaian, Euskadiko gainerako lekuetan, Espainiako gainerako erkidegoetan eta atzerrian egindako gastuei aplikatzen zaie. Horrek ez du esan nahi gastu edo inbertsio berberak egiteagatik foru- eta estatu-pizgarriak aldi berean balia daitezkeenik; izan ere, sozietateak egiten duen jarduera egiten duen tokian egiten duela, Sozietateen gaineko Zergaren araudi bakarra aplikatzen du, eta bere ekoizpen guztiei aplikatzen die (egiten dituen tokian egiten dituela).

Zehazki, esate baterako, langileen kontratazioari erreparatzen badiogu, arauak ez du inolako mugarik ezartzen kenkariaren oinarrian atzerriko zerga-egoitza duten egoiliarrei dagokien kostua sartzea eragozteko, betiere ekoizpenari atxikita badago, jakina denez. Kontu horretan, azpimarratu behar dugu gastuaren lurraldekako sailkapena ez dela pizgarria lortzeko baldintza gisa ezartzen, ezta muga gisa ere kenkariaren oinarrian sartu beharreko gastuei dagokienez, aplikatu beharreko kenkari- mota zehazteko soilik baizik (handiagoa edo txikiagoa, kasuaren arabera).

Hala berean, ez dago mugarik kenkariaren oinarrian sar daitezkeen kostuen gehieneko zenbatekoari dagokionez.

Horrela, ekoizpen-kostuari dagokionez, kontabilitatearen ikuspegitik kostu horren atal den kostu oro zenbateko osoaren kenkariaren oinarrian ere txertatuko da. Eta, ondorio horietarako, egokia da Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren 2013ko maiatzaren 28ko Ebazpenaren seigarren arauak araututakoa betetzea. Ebazpen horren bidez, ibilgetu ukiezinaren memorian sartu beharreko erregistro-, balorazio- eta informazio-

arauak ematen dira. Bertan, ikus-entzunezko lanen ekoizpen-kostuari dagokionez, honako hau adierazten da: "(...) 4. Proiektuak baliabide propioak erabiliz egiten badira, produkzio-kostuaren arabera balioetsiko dira. Kostu horretan zuzenean egotz daitezkeen kostu guztiak jasoko dira, aktiboa aurreikusitako moduan jarduteko sortu, ekoitzi eta prestatzeko beharrezkoak direnak, eta, bereziki, honako kontzeptu hauek:

a) Ekoizpenari zuzenean lotutako langileen kostuak.
b) Ikus-entzunezko lanean zuzenean erabilitako lehengaien, gai kontsumigarrien eta zerbitzuen kostuak.
c) Ikus-entzunezko lanari zuzenean lotutako ibilgetuaren amortizazioak.
d) Ikus-entzunezko lanari arrazoiz eragiten dioten zeharkako kostuen zatia, betiere horien arrazoizko egozpen bati erantzuten badiote.
e) Ikus-entzunezko lana erregistratzeko eta formalizatzeko kostua, jabetza industrialerako eskatzen diren baldintza berberetan.

5. Ikus-entzunezko lanari ez zaizkio inola ere egotziko merkaturatze-gastuak, hala nola publizitatea eta sustapena, eta enpresaren egitura orokorrari dagozkionak. (...)".

Ildo beretik jo zuen Kontabilitateko eta Kontuen Auditoretzako Institutuak, bere aldizkari ofizialaren 80. zenbakian, 2009ko abendukoan, argitaratu zuen 2. kontsultan.

Gainera, esan dugun bezala, kenkariaren oinarrian sartzen dira, baldin eta kenkaria baliatzeko aukera sortzen duena ekoizlea bada (ez ekoizle eragilea), kopiak lortzeko gastuak eta publizitate- eta sustapen-gastuak ere bai. Eta, alde horretatik, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak ere ez du inolako mugarik xedatzen kenkariaren oinarrian sar daitezkeen gastuen tipologia horren gehieneko zenbatekoari dagokionez. Zehazki, gastu horiek ez daude filma egiteko kostuaren % 40raino mugatuta, aurreko kenketa-araudian xedatzen zen ez bezala.

Beraz, kenkariaren oinarria zehazte aldera, ez du garrantzirik, bereziki, film baten kostuaren aitorpena eta ekoizlearen inbertsioa arautzen dituen abenduaren 18ko ECD/2784/2015 Aginduak xedatutakoak.

Nolanahi ere, kontuan hartu behar da 11/2013 Foru Arauaren 67. artikuluak, kenkarien arloko arau erkideei buruzkoak, honako hau ezartzen duela: "3. Hitzartutako kontraprestazio osoa sartuko da kenkariaren oinarrian, baina ez dira kontuan hartuko hauek: interesak, zeharkako zergak eta haien errekarguak, eraikuntza-marjina eta lizitazioaren gastu teknikoak; bada, aurreko horiek ez dira kenkarian konputatuko, baina kontuan hartu ahal izango dira aktiboak edo pasiboak balioesteko. (...) Kenkariaren oinarria, horrela kalkulatuta, ezin izango da handiagoa izan alderdi independenteek merkatuko baldintza normaletan adostuko luketena baino. (...) Kapitulu honetan araututako kenkarien oinarrian sartzen diren zenbateko guztiak ibilgetu moduan egon beharko da kontabilizatuta, edo gastu moduan, Kontabilitate Plan Orokorreko arauei jarraituz betiere".

Hortik ondorioztatzen da, 2015eko otsailaren 18ko 6935 kontsultan adierazi genuen bezala, kenkariaren oinarritik berariaz kanpo geratzen direla interesak, zeharkako zergak eta haien gaineko errekarguak. Gainera, kenkariaren oinarria ezin da izan subjektu independenteen artean merkatuko baldintza normaletan adostutako prezioa baino handiagoa.

2.2.3.2. Kenkariaren ehunekoa (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 2. atala).

Adierazi den bezala, ez dago gastuaren lurraldetasun-betekizunik pizgarria eskuratu ahal izateko. Kenkaria 11/2013 Foru Arauaren arabera aplikatu ahal izateko abiapuntua dugu ekoizleari edo, hala badagokio, ekoizle eragileari Bizkaiko araudia aplikagarri izatea (gainera, jakina denez, pizgarriaren xede den jarduera araututako

baldintzetan egiten badu). Hori horrela izanik, berdin dio obraren kostua (edozein alditan) non egiten den kenkaria jasotzeko eskubidea baliatzeko eta kostu hori (egin den lekuan egin dela) kenkariaren oinarriaren atal izan dadin.

Beste gauza bat da, aplikatu beharreko kenkariaren ehunekoa zein den kalkulatzeko, garrantzitsua dela gastua non egin den argitzea. Zergadunak egoitza fiskala duen lurralde historikoan (oro har, Bizkaian) egindako inbertsioen eta gastuen ehunekoa zenbat eta handiagoa izan, orduan eta handiagoa izango da balia dezakeen kenkariaren ehunekoa.

Kenkariaren ehunekoa, beraz, honako hau izango da:

a) Ehuneko 60koa, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren ehuneko 50 baino handiagoa bada.

b) Ehuneko 50ekoa, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren ehuneko 35 eta 50 artekoa bada.

c) Ehuneko 40koa, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoak inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren ehuneko 20koa gainditzen badu eta ehuneko 35era iristen ez bada.

d) Ehuneko 35ekoa, gainerako kasuetan.

Euskara hutsean filmatutako lanei dagokienez, atal honetan araututako kenkarien portzentajea ehuneko 10 puntu igoko da.

Ehuneko 10 puntuko kenkari gehitua aplikatzeko, arauak berak dioen bezala, euskaraz "oso-osorik" filmatutako obrak izan behar dira, eta, beraz, lanak beste hizkuntza batzuetan esaldiren bat badu, gainerako hizkuntzen erabilerak guztiz hondarrekoa izan behar du.

Kontuan hartu behar da Bizkaiko gastuen ehunekoa kenkariaren oinarria osatzen duten gastuen guztizkoaren gainean aintzat hartzen dela. Beraz, 11/2013 Foru Arauaren 66.quater artikuluaren 1. atalak dioenari jarraiki, kenkariaren oinarria produkzioaren kostua da, bai eta kopiak lortzeko gastuak eta ekoizlearen konturako publizitate- eta sustapen-gastuak ere (Espainiako lurraldean egoitza ez duten ekoizleen kasuan izan ezik, kenkaria ekoizle eragileak aplikatzen baitu eta, kasu horretan, publizitate- eta sustapen-gastuek ez dute kenkariaren oinarria osatzen), eta, hortaz, gastu horien gainean kalkulatu behar da ehunekoa (ez gastu batzuen gainean bakarrik, esate baterako, filmatze-gastuen gainean).

Atal honetan, zehaztu behar dugu, baldin eta ekoizle eragileak (ez ekoizleak) kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen badu, produktore eragile horrentzako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoari, bereziki, erreparatu beharko zaiola (hau da, ez dugu begiratu behar ekoizpenaren kostu osoa osatzen duten gastuen zenbatekoa, ezpada, Bizkaiko ekoizle eragileak bere gain hartzen dituen gastuen zenbatekoa, kenkaria baliatzeko eskubidea sorrarazten dutenena, alegia) bai eta, gastuak egin direneko lekuari, aplikagarri zaion kenkariaren ehunekoa zehazteko helburuz. Horrela, adibidez, ehuneko 60ko kenkaria aplikatu ahal izateko, ekoizle eragileak bere gain hartutako gastuen ehuneko 50 baino gehiago Bizkaian egin direla ulertu beharko da (gainera, jakina denez, ezin dio eragin geroago aipatuko dugun ehuneko 50eko intentsitate

orokorraren mugak).

Beraz, ez litzateke nahikoa izango, adibidez, egoiliarra ez den ekoizle batek Bizkaiko ekoizle eragile bat kontratatzea, eta Bizkaiko ekoizle horrek ekoizpenaren aurrekontu osoaren ehuneko 50 baino gehiago bere gain hartzea kenkariaren ehuneko 60 eskuratzeko.

Produktore eragileak (sektoreak tokiko "service" ere deitutakoa) jasaten duen ekoizpenaren kostu hori non egin den begiratu beharko da, ondoko idatz-zatietan garatuko diren kokapen-irizpideetan funtsatuta.

Koprodukzioei gagozkiela, ulertuko da ekoizle bakoitzak bere gain hartzen duela obraren aurrekontu osoa osatzen duten gastu guzti-guztien gaineko ehuneko jakin bat. Beraz, ehuneko 50eko koprodukzioa baldin badugu koproduktore bizkaitar baten eta ez-egoiliar baten artean, non guztizko aurrekontua 100 den, horietatik 50 Bizkaian egindako gastuak direla eta 50 atzerrian egindakoak, ulertu beharko dugu koproduktore bakoitzak gastuen ehuneko 50 hartzen duela bere gain edo gastuetan duen partaidetza ehuneko 50ekoa dela; horrela, bakoitzak bere gain hartzen dituen gastuen heina hauxe da: gastuen % 25 Bizkaian eta % 25 atzerrian. Beraz, ezin da ulertu Bizkaiko koproduktoreari Bizkaiko gastuak (guztizkoaren % 50) dagozkionik oso-osorik, eta ez-egoiliarrari atzerrian egindakoak (guztizkoaren beste % 50) oso-osorik dagozkionik.

Beraz, ezin da ulertu Bizkaiko koproduktoreari Bizkaiko gastuak (guztizkoaren % 50) dagozkionik oso-osorik, eta ez-egoiliarrari atzerrian egindakoak (guztizkoaren beste % 50) oso-osorik dagozkionik.

2.2.3.3. Kenkariaren ehunekoa behin-behinean zehaztea (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 2. atala).

Arauak ezartzen duenez, zergadunak egoitza fiskala (oro har, Bizkaian) duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsio eta gastuen ehunekoa modu orokorrean zehaztu behar da kenkaria aplikatzen den zergaldi guztietarako.

Horretarako, kenkaria aplikatzen duen lehen zergaldian, kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsio eta gastuen ehunekoa zenbatetsi beharko du zergadunak. Zergadunak inbertsio eta gastu horien guztizkoaren gainean zerga-egoitza duen lurralde historikoan aitortutako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen ehunekoa kenkaria lehen aldiz aplikatu zen ekitaldian aitortutakoa baino txikiagoa edo handiagoa dela egiaztatzen denean, kenkaria aplikatu den azken ekitaldian erregularizatu beharko da, behin betiko kenkariaren ehuneko egokia aplikatuz.

Zergatik ezartzen du hori arauak?

Idazki honen xede den kenkaria dagozkion ordainketak egiten diren zergaldietan sortu eta egiten dela ulertuko da, bai eta horien zenbatekoaren arabera egiten direla ere, kutxa-irizpidean funtsatuta. Hori dela eta, nahiko ohikoa izango da ikus-entzunezko lan bakoitzetik eratorritako kenkaria bi ekitalditan edo gehiagotan aplikatu behar izatea. Hori gertatuko da ikus-entzunezko obraren ekoizpenak 12 hilabetetik gorako iraupena duenean, edo iraupen laburragoa izanda, ekitaldi batean hasi eta beste batean amaitzen denean.

Hori dela eta, proiektu bakoitzeko kenkari-tasa bakarra den heinean, eta zergadunak helbide fiskala duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen ehunekoari lotuta dagoen heinean, ikus-entzunezko lan bakoitzeko (ez, ordea, ekitaldi bakoitzeko), guztizkoaren aldean, kenkaria hainbat ekitalditan sortzen den kasuetan (12 hilabetetik gorako iraupena duten ekoizpenak direlako, edo zergaldi batean hasi eta beste batean amaitzen direlako), litekeena da zergadunak artean ez ezagutzea zehatz-mehatz lurralde

bakoitzean egingo diren inbertsioen eta gastuen ehunekoa, baizik eta lehen ekitaldi horretako inbertsioei eta gastuei buruzko datua izatea, bai eta ekoizpenak irauten duen hurrengo ekitaldietan egingo bide diren inbertsioei eta gastuei buruzko zenbatespena edo aurrekontua ere.

Beraz, kenkaria zergaldi batean baino gehiagotan aplikatu behar denean, eta lehenengo zergaldian ekoizpen osoari dagozkion behin betiko datuak oraindik ezagutzen ez direnean, zergadunak behin-behinean aplikatu beharko du bere egoitza fiskala duen lurralde historikoan ekoizpen osoan egingo dituen inbertsioen eta kenkariaren oinarria osatzen duten gastuen ondoriozko ehunekoa, guztizkoaren aldean.

Beraz, kasu horietan, hasiera batean zenbatetsitako zenbatekoen arabera (dena delako ekoizpenaren gaineko kenkaria aplikatzeko lehen ekitaldian) kenkariaren ehunekoa behin-behinean zehazten denean, zergadunak kenkariaren zenbatekoa aplikatu beharreko azken ekitaldian erregularizatu beharko du, kasuan-kasuan, behin betiko kenkari egokiaren gaineko ehunekoa aplikatuz, ekoizpen osoaren benetako datuak kontuan hartuta, ekitaldi horretan kenkariaren zenbatekoa handituz edo murriztuz, eta, hala badagokio, aldez aurretik gehiegi kendutako kopuruak itzuliz.

2.2.3.4. Gastuak lekutzeko irizpideak.

Kenkariaren oinarriaren atal izan daitezkeen gastuen tipologia kontuan hartuta, honako irizpide hauek erabiliko dira gauzatutzat non jo behar diren zehazteko:

a) Filmaketari lotutako gastuak:

Filmaketari lotutako gastu guztiak filmaketa egiten den lekuan bertan egin direla ulertuko da.

Beraz, aktore bat kontratatzeak dakarren gastuaz ari bagara, berdin dio aktoreak egoitza fiskala non daukan, garrantzitsuena baita filmaketa non egiten den. Horrela, aktorea bizkaitarra bada, baina filmaketa lurralde erkidean egiten bada, pertsona horren kontratazio-gastua ez da Bizkaian egindako gastu gisa zenbatuko eskubidea sortzen duen kenkariaren ehunekoa zehazterakoan; aitzitik, zerga-egoitza lurralde erkidean, edo atzerrian, daukan aktore baten kontratazioak dakarren gastua, filmaketa Bizkaian egiten bada, bai zenbatuko da Bizkaian egindako gastutzat ondorio horietarako. Ildo beretik, filmaketan parte hartzen duten pertsonen herritartasunak ez du garrantzirik.

Filmaketa hainbat lurraldetan egiten bada, hasteko eta bat, Bizkaian filmatu den denboraren proportzioa atera beharko da, lurralde horretan filmatu diren egunak kalkulatzeko, ikus-entzunezko lana filmatu den egun guztien kopuruaren aldean. Eta, hala, filmaketari lotutako gastu guztiak Bizkaian egin direla ulertuko da, proportzio horretan.

Beraz, kasu horietan, Bizkaian egindako filmaketa-gastuak honako hauek izango dira, oro har:

Filmaketa-egunen kopurua Bizkaian/Filmaketa-egunen guztizko kopurua X filmaketari lotutako gastuak guztira.

Hala eta guztiz ere, filmaketaren zati jakin bati (ez filmaketa osoari) argi eta garbi egotzi ahal zaizkion gastuak badaude, kontuan hartu beharko da filmaketaren zati hori non egiten den (adibidez, Londresen egiten den filmaketaren zatiari bakarrik doazkion langileen/makinen gastuak sortuko balira, ez genuke arau proportzional hori aplikatuko, filmaketa osoari lotutako gastuengatik izan ezik).

Beraz, laburbilduz, arau proportzionala aplikatuko da, adierazitako baldintzetan, filmaketaren zati bakar bati berariaz egotz dakizkiokeen gastuak direnean izan ezik. Kasu horretan, filmaketaren zati hori benetan egin den lekuan egindakoak direla ulertuko genuke.

Adibidez, filmatzeari lotutako gastuen artean, honako hauek ditugu, besteak beste:

• Langile artistikoak (protagonistak, nagusiak, bigarren mailakoak, figurazioa, espezialistak eta abar).
• Teknikariak (zuzendaritza, ekoizpena, argazkia, dekorazioa, joskintza, makillajea, ile-apainketa, efektu bereziak eta soinu-efektuak, soinua, muntaia, argiketariak eta makinistak, langile osagarriak, bigarren unitatea eta abar).
• Eszenografia (dekoratuak eta agertokiak, girotzea, jantziak, azienda eta zalgurdiak, ile-apainketa, makillajea eta abar).
• Filmaketa-estudioak (platoak alokatzea, kanpoaldeak filmatzea, estudioaren jario elektrikoa, kokaleku naturalen alokairua, instalazio osagarriak eta abar).
• Filmatzeko makinak eta elementuak (kamerak, objektiboak, osagarriak, argiztapen-materiala, garabiak, plataformak, multzo elektrogenoa, erregaia, helikopteroa, hegazkinak, soinu-ekipoak eta abar).
• Garraioak (ekoizpen-sailekoen autoak, furgoneten alokairua -kamerak, argiak, ekoizpena, jantziak... autoak, kamioiak edo autobusak alokatzea, taxiak, fakturazioa, aduanak eta pleitak, gasolina, autobideak, bidesariak eta abar, guztiak ere filmatze-datetan).
• Hainbat ekoizpen-gastu (gidoiaren kopiak, filmaketako fotokopiak, filmaketa-datetako telefonoak, kamerinoen, karabanen eta bulegoen alokairua, hainbat biltegi, filmatze-datetako garajeak, filmatzeko ekoizpen-materiala, filmaketa-lekuen garbiketa, espazioen erreserbak, zaintza- eta segurtasun-zerbitzua eta abar).
• Film birjina (negatiboa, positiboa, magnetikoa, argazki-materiala, disko gogorrak eta beste material batzuk, guztiak filmatzeko beharrezkoak diren neurrian).
• Bidaiak, hotelak eta otorduak filmatze-egunetan.
• Aseguruak, filmaketarekin zuzenean lotuta dauden neurrian (esaterako, filmaketako materialak, erantzukizun zibilekoak, istripuetakoak, filmaketa etetekoak).

Animazio-lanen kasu berezian, non egiazko filmaketarik ez dagoen (irudiak eta/edo soinua hartzeko prozesua hasten den une gisa ulertuta), animazio-lana ekoizteko beharrezkoak diren jarduera guztiak egiten direneko tokiari erreparatu beharko zaio (adibidez, estudioak dauden tokiari, haietan era fisikoan egiten den guztia aintzat hartuta).

Ikus-entzunezko lan bat efektu bereziz hornitzean datzan jardueraren kasu berezia, filmatze-aldiaren berezko jarduera den aldetik, baina adierazitako baldintzetan filmatzea ez badakar ere, animazio-lanen kasuarekin parekatu daiteke. Beraz, irizpide berari jarraitu beharko litzaioke.

b) Filmaketari lotuta ez dauden gastuak:

Zerbitzua ematen den edo gastua zein inbertsioa sortzen duen eragiketa egiten den lekuan bertan egindakotzat joko dira, edo, ondasun-emateen kasuan, horiek egiten direneko tokian; hasiera batean, Ekonomia Itunean araututako kokapen-arauak erreferentziatzat erabili ahalko dira.

Beraz, oro har, ez da kontuan hartuko gastua eta/edo inbertsioa sortzen duen zerbitzuaren edo eragiketaren hornitzailea zergen arloan helbidea daukan tokia.

Adibide gisa, gastu horien artean, honako hauek daude, besteak beste:

- Aurreprodukzioko eta postprodukzioko gastuak:

• Gidoia (egile-eskubideak, jatorrizko argumentua, gidoia, elkarrizketa gehigarriak, itzulpenak eta abar).
• Musika (musika eta abestien egile-eskubideak, atzealdeko musikaren egilea, moldatzailea, orkestra-zuzendaria, irakasleak, abeslariak, abesbatzak eta abar).
• Aktoreen casting-a.
• Talde sortzailea eta teknikoa hautatzea.
• Kokalekuak eta dekoratuak hautatzea.
• Muntatzea eta soinuztatzea (muntaia-gela, proiekzio-gela, bikoizketa-gela, soinu-efektuen gela, nahasketen grabazioa eta edizioa, transkripzio magnetikoak, argazkitara aldatzea, abestiak eta musika grabatzeko gela, musika-tresnak alokatzea, soinu-efektuak, irudia muntatzea, soinuaren postprodukzioa eta abar).
• Bikoizketa.
• Laborategia (errebelatzea, positibatzea eta beste batzuk).

- Kopiak lortzeko eta publizitate- nahiz sustapen-gastuak:

• CRI eta kopiak (CDP eta masterra, kopiak, ISAN erregistroa, ICAA kalifikazioa eta nazionalitatea eta abar).
• Publizitatea (publizitatea, diseinu grafikoa eta kartelak, marketin-plana, web-orria, trailerra, argazki finkoa, making off delakoa, merkaturatze-estrategia, sustapen-materialak, sustapena inprimatzea, estreinaldi-aurreko gastuak, banaketa eta abar).

- Ikus-entzunezko lana ekoizteko beste gastu arrunt batzuk:

• Ekoizpenari zuzenean lotutako aseguruak, baina ez filmaketari berariaz lotutakoak (amaiera oneko asegurua, esaterako).
• Ikus-entzunezko lanaren ekoizpenari zuzenean lotutako lege- eta zerga-aholkularitza.
• Ikus-entzunezko lanari eragiten dioten zeharkako kostu arrazoizkoen zatia, betiere horien senezko egozpenari erantzuten badiote, ondorio horietarako, ICACek adierazten duen bezala, enpresaren egitura orokorreko gastuak kontuan hartu gabe.

Honaino iritsita, ñabardura bat egin behar dugu ikus-entzunezko lanaren produkzioan esku hartzen duten langileen gastuari dagokionez. Ildo horretan, filmaketari lotuta dagoen langileen gastu oro egindakotzat joko da filmaketa egiten den tokian, bai eta telelanean ari diren langileen kasuan ere.

Filmaketari lotuta ez dauden langileen gastuari dagokionez, zerbitzu- edo lan-mota aztertu beharko da, lan hori non egin den baloratzeko. Kasu horretan, lana telelanaren modalitatearen arabera egiten bada, langilea atxikita dagoen lantokiari dagokion lurraldetik egiten dela ulertuko da.

Azkenik, zehaztu behar da erabiltzen ari diren ikus-entzunezko lanarentzat berariaz egin ez diren jabetza intelektualeko eskubideak eskuratzen ari diren kasuetan, filmaketari lotura zuzenik ez dutenak (kasurako, lan horretarako berariaz konposatu ez den musika erabiltzeko eskubideak ordaintzen direnean), eskubide horiek eskuratzen diren lurraldean egindako gastutzat hartuko genukeela. Ondorio horietarako, ulertuko da eskubideok ikus-entzunezko obraren produkzioan erabiltzeko eskuratzen dituen ekoizleak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak) zerga-egoitza daukan lurraldetik erosi direla; beraz, Bizkaian egindako gastutzat hartuko da, zerga-egoitza Bizkaian daukan eta 11/2013 Foru Arauari loturik dagoen ekoizle edo ekoizle eragilea den heinean. Hori

guztia, ekoizlearentzat edo, hala badagokio, ekoizle eragilearentzat, sasoia zenean, eta hornitzaile edo errealizadorearentzat, jabetza intelektualaren gaineko eskubideak sorrarazi zituen egitateak edo jarduera zehatza non egin ziren jakitea nahikoa zaila izan daitekeela kontuan hartuta.

Aitzitik, dena delako ikus-entzunezko obrarentzat zuzenean kontratatutako eta egindako zerbitzuak badira (adibidez, musika konposatzea obran erabiltzeko), adierazitako arau orokorrari jarraituko zaio (hau da, zerbitzua edo lana ematen den edo egiten den lekua aintzat hartuko da, edo, hala badagokio, filmaketari zuzenean lotuta baldin badago, zerbitzua edo lana nondik ematen edo egiten den), gastua non egin den zehazteko.

Era berean, arau horiek aplikatu beharko lirateke animazio-lanen ekoizpenean erabilitako software-lizentziengatik ordainduz gero, edo obran efektu bereziak erabiliz gero. Beraz, lehenik eta behin, hauexek zehaztu beharko lirateke: (i) filmaketari zuzenean lotutako gastua den (kasu horretan, gastu horietarako ezarritako araua baliatuko litzateke), eta (ii) berariazko gastua den (obra horretan erabiltzeko zuzenean eta berariaz landutako softwarea), ala ez. Horrela ez bada, Bizkaian egindako gastua izango da baldin eta ekoizleak edo, hala badagokio, ekoizle eragileak zerga-egoitza lurralde horretan badu.

Hodeian biltegiratzeagatiko ordainketari dagokionez, konponbidea adierazitakoaren baliokidea izango litzateke; hortaz, obra horrentzat berariaz egin ez den zerbitzu generikoa den heinean, zerbitzu hori hartzen den lurraldeko gastutzat hartuko da (filmaketari zuzenean lotutako gastua ez bada), adierazitako baldintzetan (beraz, hasiera batean, ekoizle edo ekoizle eragilearen helbide fiskalean egindako gastutzat).

2.3. Noiz aplikatzen da kenkaria? (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 1. atala)

Kenkaria ordainketak egiten diren aldietan eta horien zenbatekoan sortu eta baliatzen dela ulertuko da.

Beraz, pizgarria "ordainketak egin ahala eta horien zenbatekoaren arabera" aplikatzen denez, ulertu behar dugu 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak kenkaria egiaztatzeko berariazko irizpide bat dakarrela, foru-arau horren 67.3 eta 4 artikuluek izaera orokorrez xedatzen dutenaz landa.

Beraz, ordaintzeko unea hartu beharko da kontuan, kutxaren irizpidearen arabera, zergadunaren aukera gisa ezarri barik. Horrela, hainbat ekitalditan zehar ekoizten diren obrez denaz bezainbatean, ezin da aukeratu kenkaria modu horretan sor dadin, edo, bestela, azkenean, obra kalifikatu ondoren, adibidez.

Ondorioz, ordaindu ez den gastu betearazirik badago, ez litzateke kenkaririk sortuko gastua sortzen den ekitaldian, ordainketa egiten den ekitaldian baizik. Beste alde batetik, artean sortu gabeko gastu baten ordainketa aurreratua egiten bada, hasteko eta bat, arauak dioenari men egin beharko litzaioke, eta, beraz, ordainketa egiten den unea aintzat hartu beharko genuke.

2.4. Badago kenkaria aplikatzeko mugarik? (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 3. eta 5. atalak)

Ez dago inolako mugarik zergadun batek sor dezakeen kenkariaren gehieneko zenbatekoari dagokionez, jarraian azalduko dugun laguntzaren intentsitateari dagokion mugatik harago.

Egia da 66 quater artikuluaren Bi paragrafoak, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ziozko kenkaria arautzean, zergadun bakoitzeko gehieneko kenkaria 1 milioi euro dela urteko ezartzen duela. Bat atalak,

baina, ez du ildo horretako inolako mugarik ezartzen (hau da, ez du inolako zenbatekotan muga jartzen).

Horren haritik, Europako Batzordeak 2022ko ekainaren 30eko Erabakian, ?SA.102040 (2022/N) ? Espainia. Bizkaian egiten diren arte eszenikoen eta musikalen ikus-entzunezko ekoizpenetarako eta zuzeneko ikuskizunetarako zerga-kenkaria - aldaketa? izenekoari buruzkoan, adierazi duenez, ?Espainiako agintarien aurreikuspenez, neurriaren urteko batez besteko aurrekontua 5.000.000 eurokoa izango da? adierazpenak ez du inola ere esan gura Bizkaiko Foru Aldundiak eta Europako Batzordeak 5 milioi euroko gehieneko muga ezarri dutenik, ez banaka, ez osorik.

5.000.000 euroko zenbateko hori Bizkaiko Foru Aldundiak, urtero-urtero eta batez beste, neurriak ekarriko zuen diruzko kopuruaren gaineko zenbatespen hutsa besterik ez da, gainera, iraganeko informazioa kontuan hartuta (hau da, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin arautu den pizgarriari buruz erabili den oso bestelako informazioa). Ez dago mugarik, esan bezala, ez banaka, ez zergadun guztien taldea kontuan hartuta. Bestela, 5 milioi euroko muga bateratua balego, ez zatekeen beharrezkoa izango pizgarri berria Europar Batasunari jakinarazi eta manua erkidegoko araudiarekin bat datorrela egiaztatzea; izan ere, Kategorien araberako Salbuespenen Erregelamendu Orokorra aplikatu beharko zatekeen, ikus-entzunezko lanetarako laguntza-araubideei aplikatzekoa. Azkenak 50 milioi eurorainoko zenbatekoa du araubideko eta urteko.

Beraz, azken batean, zergadun batek urtean sor dezakeen kenkaria 5 milioi eurotik gorakoa izan daiteke, baldin eta, kenkariaren oinarria eta aplikatu beharreko kenkari-mota kontuan hartuta, zenbateko hori gainditzen bada.

<u>Laguntzaren intentsitateari buruzko muga:</u>

Arauak bai ezartzen du, salbuespen jakin batzuetan izan ezik, kenkariaren zenbatekoak, zergadunak ikus-entzunezko lan bakoitzaren zioz jasotzen duen zenbatekoa, gainerako laguntzekin batera, ezin duela gainditu ?ekoizpen globalaren aurrekontuaren? ehuneko jakin bat. Horri esaten zaio laguntzaren intentsitate-muga.

Argitu behar da intentsitate-muga zergadun bakoitzak bere gain hartzen duen aurrekontuaren zatiari dagokionez aztertu behar dela. Beraz, koprodukzio baten kasuan, edo kenkaria sortzen duena ekoizle eragilea denean, intentsitate-muga horietako bakoitzarentzat egiaztatuko da, nori dagokion edo bere gain hartzen duen ekoizpen globaleko aurrekontu horren zatiaren gainean soilik.

Eta, zer hartzen da kontuan eta zer ez zergadunak jasotzen dituen ?gainerako laguntzen barruan?

- Lehenengoz eta bat, gehieneko intentsitatearen mugaren ondorioetarako kontuan hartu beharreko laguntzak ez dira izango jaso daitezkeen laguntza edo transferentzia ez-espezifikoak, ezpada, kenkaria baliatzeko eskubidea ematen duten inbertsioak egiteagatik jasotako laguntza zuzenak eta berariazkoak, muga hori lotuta baitago Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduaren 54. artikuluak ezarritako laguntzaren intentsitatearekinn. Erregelamendu horren bidez, laguntza-kategoria jakin batzuk barne-merkatuarekin bateragarritzat jotzen dira, EEEren ondorioetarako bidezkoa den Tratatuaren testuaren 107. eta 108. artikuluak aplikatuz, bai eta Batzordearen Jakinarazpenean ere, obra zinematografikoetarako eta ikus-entzunezko beste ekoizpen batzuetarako estatu-laguntzari buruz (halakoek indarra dute gidoiak egiten laguntzeko, eta ikus-entzunezko obrak garatzen, ekoizten, banatzen eta sustatzen laguntzeko laguntza-araubideetan).

- Bestalde, adierazi behar da ekoizleak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak) 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutako prozeduraren bidez jasotako finantzaketa ez dela laguntza gisa zenbatuko ondorio horietarako (hau da, finantzaketa hori ez da kontuan hartuko kenkariak jakina denez, kontuan hartzen da,

jasotako gainerako laguntzekin batera, kasuan-kasuan dagokion intentsitate-muga gainditzen duen ala ez ikusteko, nahiz eta kontularitzaren ikuspegitik dirulaguntzei ematen zaien tratamendu bera eman, geroago ikusiko dugun bezala).

Beraz, adibide gisa, 3 milioi euroko ekoizpena badugu, ICAA erakundearen 400.000 euroko dirulaguntza jaso duena, eta ehuneko 35eko kenkaria baliatzeko eskubidea duena (beraz, 1,05 milioiko kenkaria), non finantzaketa-kontratuaren bidez, 875.000 euroko ekarpena egiten den, intentsitate-mugaren ondorioetarako 1,05eko kenkaria eta 0,4ko dirulaguntza hartuko kontuan hartuko genuke, guztira 1,45 milioiko zenbatekoa (jasotako finantzaketaren 875.000 euroko zenbatekoa kontuan hartu gabe). Beraz, intentsitate-muga orokorra bada (% 50ekoa), kenkariak, jasotako gainerako laguntzekin batera, ez luke milioi eta erdi eurotik gorakoa izan behar, kasu horretan bezala (batura 1,45 milioikoa da, guztira). Dirulaguntza 1.000.000 eurokoa izango balitz, kenkariaren zenbatekoa 500.000 euroraino murriztu beharko litzateke, bi zenbatekoen baturak 3 milioiko zenbatekoaren ehuneko 50 gainditu ez dezan.

Oro har, sarritan aipatu dugun intentsitate-muga hori % 50ekoa izango da. Beraz, zergadunak ikus-entzunezko lan bakoitzaren zioz jasotzen duen kenkariaren zenbatekoa, gainerako laguntzekin batera, ezin izango da ekoizpen globalaren aurrekontuaren ehuneko 50 baino handiagoa izan.

Hala eta guztiz ere, muga hori handitu egiten da Europar Batasuneko estatu kide batek baino gehiagok finantzatutako mugaz haraindiko ekoizpena denean eta Europar Batasuneko estatu kide bat baino gehiagoko ekoizleek parte hartzen dutenean. Kasu horretan, kenkariak, gainerako laguntzekin batera, ezin izango du ekoizpen globalaren aurrekontuaren ehuneko 60 gainditu.

Garrantzitsua da kontuan hartzea ezen, intentsitate-muga areagotu hori aplikatu ahal izateko, beharrezkoa dela adierazitako bi inguruabarrak gertatzea (bi-biak, ez horietako bat bakarrik), hau da: (i) ekoizpena estatu kide batek baino gehiagok finantzatzea, eta (ii) estatu kide bateko baino gehiagoko ekoizleek parte hartzea.

Ondorio horietarako, mugaz haraindiko ekoizpen bat Europar Batasuneko estatu kide batek baino gehiagok finantzatzen duela ulertuko da, beste herrialde horretan (edo herrialde horietan) ekoizpenak jarduera jakin hori egiteagatik pizgarri fiskalak eskuratzeko aukera duenean (dena delako ikus-entzunezko lana ekoiztekoa).

Koprodukzio baten aurrean noiz gauden ebazterakoan, esan beharra dago Zinemari buruzko abenduaren 28ko 55/2007 Legea garatzen duen abenduaren 4ko 1084/2015 Errege Dekretuak ezartzen du atzerriko enpresekin koprodukzio-araubidean egiten diren film zinematografikoak eta beste ikus-entzunezko lan batzuk alde anitzeko edo aldebiko nazioarteko hitzarmenen arabera arautuko direla, eta, halakorik ezean edo horien gaineko berariazko araubiderik ez badago, erregelamendu horretan bertan ezarritakoaren arabera.

Beraz, koprodukzio baten aurrean noiz gauden zehazteko, eta, bereziki, alderdi bakoitzak produkzioan izan behar duen partaidetzari dagokionez, lehenik eta behin, aplikagarria den nazioarteko koprodukzio-hitzarmenak horri buruz ezartzen duena bete beharko da.

Eta, halakorik ezean (hau da, nazioarteko koprodukzio-hitzarmenik ez dagoenean, edo halakorik badago, horri buruz ezer esaten ez duenean), 1084/2015 Errege Dekretuak dioenari men egin beharko zaio; izan ere, errege-dekretu horrek koprodukzio baten aurrean egoteko eskatzen du, besteak beste, herrialdeek parte hartzen duten proportzioa film zinematografikoaren edo ikus-entzunezko beste lan baten aurrekontuaren % 20 eta % 80 artekoa izan behar dela. Horrez gain, alderdi anitzeko koprodukzioen kasuan, partaidetza ehuneko 10etik beherakoa ezin izango dela arautzen du, eta handiena, aldiz, aurrekontu horren ehuneko 70etik gorakoa ezin

izango dela izan.

Kontuan hartu behar da Europar Batasuneko arauditik eratorritako baldintza bat dela, eta Europako Batzordeak, Obra zinematografikoetarako eta ikus-entzunezko sektoreko beste ekoizpen batzuetarako estatu-laguntzari buruzko Batzordearen Komunikazioann (2013/C 332/01), baimena ematen duela zenbait estatu kidek finantzatutako koprodukzioei laguntza-muga handiagoa izan dadin (% 60koa), eta, gainera, estatu kide desberdinetako ekoizleek parte hartzen dutela horietan. Horren arrazoia dugu Europako film bat hainbat estatu kidetan zabaltzeko aukera handiagoa dela hainbat herrialdetako ekoizleek parte hartzen duten koprodukzioei dagokienezz, eta egitate horrek, jakina, parte-hartze horrek nolabaiteko garrantzia izatea galdatzen du.

Beraz, intentsitatearen muga, arestian esan bezala, % 50ekoa da, eta kasu jakin batzuetan % 60raino igo daiteke. Hala eta guztiz ere, zenbait kasutan, ez da intentsitate-mugarik aplikatuko, eta, beraz, kasu horietan, kenkariaren zenbatekoa, jasotako gainerako laguntzekin batera, ekoizpen osoaren aurrekontuaren ehuneko 100era irits daiteke. Kasu horiek, 11/2013 Foru Arauak xedatzen duen bezala, guztiz bat datoz Europako Batzordeak Zinemaren Komunikazioan ondorio horietarako ezartzen dituenekin. Zehazki:

1. Koprodukzioetan Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Antolakundearen Garapenerako Laguntza Batzordearen zerrendan ageri diren herrialdeek parte hartzen badute.

Batzordeak aipatutako Komunikazioan adierazten duen bezala, CAD zerrendan, garapenerako laguntza ofiziala jaso dezaketen herrialde guztiak agertzen dira. Errenta apaleko edo ertaineko herrialde guztiak dira, buruko edo *per capita* errenta nazional gordinaren (ENG) arabera, Munduko Bankuak argitaratutako zerrendan agertzen direnak, G8 taldeko kideak, EBko estatu kideak eta EBn sartzeko data finkatuta duten herrialdeak izan ezik. Zerrendan, herrialde aurrerapen-maila apala lortu duten herrialde guztiak ageri dira, NBEk definitzen dituen moduann.

Nahikoa izango litzateke ekoizleetako bat Lankidetza eta Ekonomia Garapenerako Antolakundearen Garapenerako Laguntza Batzordearen zerrendan agertzea, kasu horren barruan sartzeko.

Hala ere, lanak koprodukzio bat izan behar du, gorago adierazitako baldintzetan. Beraz, koprodukzio baten aurrean noiz gauden eta noiz ez ikusteko, aplikagarria den funtsezko araudira joko genuke (aplikagarria den nazioarteko hitzarmen batera, edo, halakorik ezean, Zinemaren Legera eta haren Erregelamendura).

2. Zailtzat jotzen diren ikus-entzunezko lanen kasuan, honako hauek ezarriko dira:

a) Film laburrak.
b) Zuzendari baten lehen edo bigarren lana diren filmak.
c) Jatorrizko bertsio bakarra euskarazkoa duten lanak.
d) Aurrekontu txikiko lanak, hau da, 1.000.000 eurotik beherako ekoizpen-kostua dutenak.
e) Gaiagatik edo ekoizpenari datxezkion beste alderdi batzuengatik, merkaturatzeko zailtasunak dituzten lanak.

b) letran jasotako kasuari dagokionez, ulertu behar dugu arauak filmakk aipatzen dituenean, film luzeez ari dela (zinematografikoak izan ala ez), eta tipologia horren barruko lehen edo bigarren lana izan behar duela, hau da, egileak zuzendu dituen filmen artekoa. Beraz, ondorio horietarako, ez luke kalterik egingo bestelako lanak egin izanak (betiere film direlakotzat hartzen ez direnak), hala nola film laburrak edo telesailak. Dokumentalen kasu berezian, genero berezia den heinean, ez ikus-entzunezko lan mota jakina, aldez aurretik egin izanak b) letran araututako ondorioei baino ez lieke kalte egingo, filmekin bateragarriak izango balira, bada, hirurogei minututik

gorako iraupena izango balute.

b) letran araututako ondorio berdinetarako, Zinemagintzaren eta Ikus-entzunezko Arteen Institutuak (ICAA) edo erakunde baliokide batek emandako obraren kalifikazioa erdietsi duten filmak besterik ez dira hartuko aurreko filmtzat.

e) letran xedatutako kasuan, merkaturatzeko zailtasunak dituen obra baten aurrean egon behar dugu, eta zailtasun horiek gaiaren edo ekoizpenari berari datxekion beste edozein alderdiren ondoriozkoak izan behar dira.

Besteak beste, sormen-irizpideei atxikitako arrazoiak, hala nola lanak proposamen estetiko/formal arriskutsua izatea, gidoiaren gaia bera, lanak jaialdietan parte hartzeko asmoa, zirkuitu ez oso komertzialean, zuzendariaren ibilbidea, edo obra kateatutako plano sekuentzial batzuetan oinarrituta soilik egituratuta egotea, edo ikusleentzat erraza izango ez den film izateaa ekoizpenari berari datxezkion gaiak izango lirateke, edo, hala badagokio, gaiari lotutakoak, ondorio horietarako kontuan har litezkeenak, betiere inguruabar horiek (edo horietakoren batek edo batzuek) obra merkaturatzea benetan zailtzen badute.

Ildo horretan, zergadunari dagokio obrak merkatuan sartzeko aurkitzen dituen zailtasunak frogatzea, adierazitako ildoan, eta zerga-administrazioari obra zail gisa kalifikatzeko eskatu beharko dio, zergadunak kenkaria baliatzeko eskubidea egiaztatzen duen lehen zergaldia amaitu aurretik.

Beraz, e) letra honetan aipatzen den obra zailaren kalifikazioa eskuratzeko, eskaera bat aurkeztu beharko da zerga-administrazioaren aurrean. Eskaera hori Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez egin beharko da, zergadunak kenkaria baliatzeko eskubidea egiaztatzen duen lehen zergaldia amaitu aurretik.

Obra zailaren kalifikazioa erdiesteko prozedura erregelamendu honen 45. artikuluak ezarritako prozedura orokorraren arabera izapidetuko da, aplikagarriak diren berezitasunekin, hala badagokio.

e) letra honetan jasotako kasuaren adibide gisa, emakumeek zuzendutako lanak ditugu, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honek 9225 eta 9243 zenbakidun kontsulta lotesleetan zehaztu bezala, bi-biak 2022ko abenduaren 7koak. Kasu honetan, beraz, Zergaren Erregelamenduaren 38 quater artikuluaren 3. idatz-zatiak xedatutakoa aplikatu behar da. Idatz-zati horrek honako hau xedatzen du: Ez da beharrezkoa izango zenbaki honetan aipatzen den eskaera aurkeztea, baldin eta Zerga-administrazioak, administrazio-irizpideen edo idatzizko zerga-kontsulten bidez, jarraibide espezifikoak argitaratu baditu Zergaren Foru Arauaren 66 quater artikuluan jasotzen den kenkaria baliatzeko xedea duen obra lan zailtzat jotzekoo.

Azkenik, kontuan hartu behar da 11/2013 Foru Arauak obra zailei buruz jasotako arauketa ez datorrela bat lurralde erkideko araudiak horri buruz dioenarekin. Zehatzago esanda, bi manuak ez datoz bat *a priori* obra zailtzat jotzeko zerrendan, ez eta kasu horietarako ezartzen den intentsitate-mugari dagokionez ere. Horrela, Foru Arauak, arestian ikusi dugun bezala, ezartzen du kasu horietan ez duela inolako intentsitate-mugarik aplikatzen, baina Estatuko funtsezko araudiak, berriz, ehuneko 50etik eta ehuneko 60tik gorako mugak ezartzen ditu, baina ez ditu zeharo aplikatzen (hau da, ez du biderik ematen kenkariaren zenbatekoarekin batera, aurrekontu osoaren ehuneko 100erainoko laguntzak jasotzeko).

Ildo horretan, zalantza sortzen da obra batek laguntzak jasotzen baditu, adibidez, Kultura Ministeriotik, eta, gainera, 11/2013 Foru Arauak xedaturiko kenkaria baliatzeko aukera sor badezake. Kasu horietan, zein izango litzateke aplikatu beharreko intentsitate-muga baldin eta, funtsezko araudi baten arabera eta zerga-izaera daukan beste araudiaren arabera desberdintasunak badaude? Kenkariaren ondorioetarako, intentsitate-muga

aplikagarriari dagokionez egiten den azken egiaztapena zerga-eremuan egiten dela ulertu behar da. Beraz, Bizkaiko zergadun bati buruz ari bagara, Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako dagokion kenkaria aitortzerakoan, 11/2013 Foru Arauak xedatutako berezko intentsitate-muga ere kontuan hartu beharko da, hori izango baita Bizkaiko Foru Ogasunak ere kontuan hartuko duena egiaztatutako kenkariaren jatorria egiaztatzeko orduan. Hori guztia, ICAAren jokabidea autu horretan zein izan daitekeen alde batera utzita, eta, hala badagokio, aldez aurretik beste laguntza batzuen zenbatekoa murriztera irits litekeela gorabehera, zerga-kenkariaren bidez intentsitate-muga gaindituko delakoan; auzi horri dagokionez, Zuzendaritza Nagusi honek ez du irizpenik emateko eskumenik.

Beraz, 11/2013 Foru Arauari lotutako zergadun bati buruz ari garenean, zerga-kenkaria, azkenean, zenbatekoa izan daitekeen egiaztatzeko orduan, kontuan hartu beharko da, nolanahi ere, arau horren arabera aplikatu beharreko intentsitate-muga. Beste ondorio batzuetarako kontuan hartu den intentsitate-muga zein izan den alde batera utzita (adibidez, ICAAk ezarritako intentsitate-muga laguntzak emateko).

2.5. Zer baldintza ezarri dira kenkaria sortzeko? (SZFAren 66 quater.Bat artikuluaren 4. atala eta Erregelamenduaren 38 quater artikulua).

Kenkaria aplikatzeko, honako baldintza hauek bete beharko dira:

a) Ekoizpenak bere edukiari, kultura-errealitatearekin duen loturari edo kultura-aniztasuna aberasteko egindako ekarpenari buruzko kultura-izaera egiaztatzen duen ziurtagiria lortzea, ICAA erakundeak, gai horretan eskumena duen autonomia-erkidegoko erakunde egokiak edo Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batean dagoen erakunde baliokide batek emana.

Erakunde eskumendun horien barruan dago, bereziki, Bizkaiko Foru Aldundian kulturaren arloko eskumena duen saila, eta organo horrek ziurtagiria eman ahalko du, bai estatuko ekoizpenei dagokienez, bai atzerrikoei dagokienez ere bai.

Erakunde horietako batek emandako ziurtagiri bat eskuratuta nahikoa izango litzateke (ez da gehiago behar), betiere obraren kultura-izaera egiaztatzen bada. Hala eta guztiz ere, ekoizpena amaitzean ICAAk kalifikatzeko aurkezteak eta dagokion ziurtagiria lortzeak ez du eragozten aldez aurretik beste bat eskatu izana, adibidez, Bizkaiko Foru Aldundian kulturaren arloko eskumena duen sailari, baldin eta produkzioaren kultura-izaera egiaztatu behar badu aurreko uneren batean.

Ondorio horietarako, lanaren kultura-izaerak egiaztatuko du Europako kultura eta europar ondarea sustatzen eta jagoten laguntzen duela. Besteak beste, honako alderdi hauek hartu ahal izango dira kontuan lana emateko: obra girotzeko hizkuntza edo lekua, haren garrantzi historiko edo kulturala eta aniztasun kultural, sozial, erlijioso, etniko, filosofiko edo antropologikoari egiten dion ekarpena.

Ziurtagiria Bizkaiko Foru Aldundiko Kultura Sailari eskatzen bazaio, egoitza elektronikoan eskuragarri dagoen inprimakiaren bidez aurkeztu beharko da eskabidea. Inprimakia esteka honetan dago eskuragarri:
https://ataria.ebizkaia.eus/es/catalogo-de-tramites-y-servicios?electronico=S&simple=S&textolibre=incentivos+para+el+fomento+de+la+cultura&_EWSJ001CSimple_WAR_EWSJ001C_%3Aform1%3AbtnBuscadorAvanzado=Buscar
; horretarako, zergadunak justifikatu beharko du dena delako lanak Europako kultura sustatzen eta europar ondarea jagoten laguntzen duela, arestian adierazitako baldintzetan.

Araudian ez da inolako xedapenik jaso kultura-ziurtagiria noiz eskatu behar den zehazteko. Jasotzen duen gauza bakarra bada, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututakoaren ondorioetarako, finantzaketa-kontratua formalizatzeari dagokionez, kultura-ziurtagiria aurkeztu beharko dela kenkaria aplikatzen den azken zergaldiari doakion aitorpenarekin batera, dena delako obra edo ikuskizunaz denaz bezainbatean.

b) Egoera onean dagoen kopia berri bat gordailatzea Euskadiko Filmategian edo ikus-entzunezko lanak jaso, katalogatu, kontserbatu, zaharberritu edo jendearen eskura jartzeko eskumena duten erakunde edo organismoetan. Kopia hori emanaldietan erabilitako euskarrian egingo da.

Aurreko eskakizuna ez da aplikatuko ekoizle eragileak kenkaria baliatzen badu, edo Espainiako herritartasunik ez daukan lana bada.

Betekizun hori betetzeko epe zehatzik ere ez du ezartzen arauak.

c) Enpresa ekoizleak amaierako kreditu-tituluetan honako hauek txertatzea:

- Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak xedatutako zerga-pizgarriari heldu izanari buruzko aipamen berariazkoa, kreditu-tituluak ageri diren hizkuntza berean.

- Bizkaiko Foru Aldundiaren logotipoa.

d) Eskubideen titularrek baimena emango dute obraren titulua eta prentsako material grafikoa eta ikus-entzunezkoa erabiltzeko; material horietan, berariaz agertu beharko dira Bizkaiko Lurralde Historikoan egindako filmaketari edo beste edozein ekoizpen-prozesuri lotutako leku zehatzak. Sektore publikoari atxikita dauden eta kultura, turismo eta/edo ekonomiaren arloan eskumenak dituzten erakundeek baliatu ahalko dituzte materialok, bakar-bakarrik, lurraldea sustatzeko jarduera eta euskarrietan erabiltzeko helburuz.

Ikus daitekeenez, kenkaria sortzeko eskatzen diren baldintzen artean, ez da galdatzen ekoizpenak dagokion nazionalitate-ziurtagiria lor dezala, ezta estatuko ekoizpen-lanek ere.

Era berean, pizgarria sortu eta baliatze aldera, ez da ezarri ICAAk ekoizpenean egindako kostuen onespenik egin behar duenik, ezta, jakina denez, kostu horiek non egin diren ere egiaztatu behar duenik. Bestetik, ez da ezarri inolako erreserbarik zuzkitu behar denik ere.

2.6. Zer beste alderdi ezarri dira kenkaria sortzeko eta baliatzeko?

- Kenkaria baliatzeko eskubidea egiaztatzen duten zergadunek baimena ematen dute egiaztatutako kenkariari dagozkion datuak zabaltzeko, Lan zinematografikoetarako eta ikus-entzunezkoen sektoreko beste ekoizpen batzuetarako estatu-laguntzari buruzko Batzordearen Jakinarazpenaren (2013/C 332/01) 52. idatz-zatiaren 7. zenbakiak xedatutakoarekin bat etorriz, batzorde horren beste jakinarazpen baten bidez aldatu den bezala. Aipaturiko jakinarazpen hori dela medio, aldatu egin dira banda zabaleko sareak azkar hedatzeko estatu-laguntzei buruzko arauak aplikatzeko Europar Batasunaren Jarraibideei buruzko Batzordearen Komunikazioak, 2014-2020 aldiko eskualde-helburuko estatu-laguntzei buruzko jarraibideak, lan zinematografikoetarako eta ikus-entzunezkoen sektoreko beste ekoizpen batzuetarako estatu-laguntzak, arrisku-finantzaketako inbertsioak sustatzeko estatu-laguntzei buruzko zuzentarauak, eta aireportu eta aire-konpainientzako estatuko laguntzei buruzko zuzentarauak (2014/C 198/02). Ondorio horietarako, Bizkaiko Foru Aldundiak aipatutako komunikazioan ezarritako informazioa argitaratuko du, komunikazio horrek eskatutako baldintzetan.

Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutako prozedura erabiliz, kenkaria sortzen duena finantzatzailea denean, kenkaria sorrarazten duen jardueraren ekoizlea (edo, hala badagokio, ekoizle eragilea) identifikatuko da zergadun gisa, ez finantzatzailea, nahiz eta, azkenik, finantzatzailearen zergaren autolikidazioan jaso.

- 11/2013 Foru Arauaren 67. artikuluaren 5. atalak, kenkariak aplikatzeko arau erkideei buruzkoak, hauxe ezartzen du: "5. Kapitulu honetan aurreikusitako kenkarien xede diren aktibo ez-korronteak edo ondare-elementuak gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei afektatuta, hala badagokie, salbu eta ondasun horien balio-bizitza laburragoa denean; gainera, aktibo eta elementuok ezin dira eskualdatu, alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga gabe, justifikatutako galerak izan ezik. Elementu horiek desafektatu, eskualdatu, errentan eman edo laga egiten badira, edo adierazitako epe hori amaitu baino lehen ezarrita dauden helburuetarako desafektatzen badira, kuotak ordaintzeko betebeharra sortuko da, egindako kenkariak direla-eta aurretik ordaindu ez ziren kuotak, alegia, dagozkion berandutze interesekin batera. Kuota horiek eta berandutze interesak inguruabar hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio. (...)".

Bereziki, baldintza hori betetzat joko da baldin eta ekoizleak obraren titulartasunaren ehuneko berari eusten badio 3 urteko epean, haren ondoriozko ustiapen-eskubideak osorik edo zati batean hirugarren bati edo batzuei merkaturatzeko daukan ahalmenari kalterik egin gabe.

Arauan beren-berengi xedatzen den azken tarteki hori dela bide, ekoizleek (hots, ukiezinaren titularrek) telebistarentzat edo eduki horiek hedatzen dituzten plataformentzat ekoizten dituzten kasuei estaldura eman nahi izan zaie, zalantzazkoa baita zehaztea halakoekin sinatzen dituzten kontratuek noiz ekartzen duten jabetza intelektualaren eskubideen aldi baterako lagapen hutsa (errentamendu operatiboa), eta noiz agortzen duten ekoizpenaren bizitza ekonomiko osoa (eta, hortaz, finantza-errentamendutzat jo beharko lirateke, hau da, kontabilitate-ondorioetarako, salmenta gisa). Ildo horretan, onartu behar da ekoizleak ukiezina bere kontabilitatearen aktiboan jasotzen badu eta horren gaineko titulartasunari eusten badio, nahikoa izango litzatekeela.

Hala eta guztiz ere, aurrekoa bereizi egin beharko litzateke kontratuaren klausuletatik bertatik benetan plataforma/TB/... ekoizlea deneko kasuetatik, hura baita ekimena duena, erantzukizuna bere gain hartzen duena

eta ikus-entzunezko obra egiteko behar den inbertsioa egiten duena, eta, beraz, haren gaineko jabetza intelektualaren eskubideak dituena. Hau da, obra edo ekoizpena zuzentzen eta kontrolatzen duena, eta, gainera, obra horren gaineko eskubideak eskualdatzen dituena (obraren gainekoak). Hartara, ondorio guztietarako, telebista/plataforma /... izango da obraren ekoizle eta titular gisa jasota geratuko dena, kontabilitatearen eta legearen ikuspegitik ere bai. Kasu horretan, badirudi ekoizle eragilea eta ekoizlea aurrez aurre ipintzen dituen eskema batez ari garela.

Jakina denez, ezin da inolaz ere gertatu produkzio berak kenkarirako eskubidea ematea bi zergadunen egoitzan, zenbateko berdinetan, nahiz eta lurralde desberdinetako (lurralde erkidea eta foru-lurraldea) zergadunak direnean izan.

2.7. Zer gertatzen da huts egindako obrekin?

11/2013 Foru Arauaren 66 quater Bat artikuluak xedatutako kenkaria huts egindako obrek ere baliatzea ote daukaten galderari dagokionez, gure iritziz, pizgarria halako moduan erregulatuta dago non, kasu guztietan, ezin den pentsatu, dena delako obra bat amaitzen ez bada ere, kenkaria sor daitekeenik ordura arte egindako kostuen gainean. Hala, arauak galdatzen dituen betekizunak, hain zuzen ere, obraren benetako amaieratik abiatzen dira (adibidez, kopia berria gordailutzeko beharra Euskadiko Filmategian edo antzeko beste erakunde batzuetan -betebehar horrek ez lioke ekoizle eragileari eragingo, amaierako kreditu-tituluei buruzkoa, edo eskubideen titularrek baimena emateari buruzkoa lurraldeko sustapen-helburuak betetzeko helburuz -azken biak aplikagarriak izango dira, era berean, kenkaria sortzen duena ekoizle eragilea bada-).

Nolanahi ere, egia da pizgarriaren egungo idazketak ez duela inguruabar hori berariaz jasotzen, nahiz eta SZFAren 15. xedapen gehigarriak, kenkariaren nondik norakoak 2022-12-31ra arte arautzen zuenak, honako hau ezartzen zuen berariaz: "Kenkaria ordainketak egin ahala aplikatzea hautatzen bada, aurreko bi lerroaldeetan ezarri den bezala, eta azkenean ekoizpena burutzen ez bada, entitateak ordaindu egin beharko ditu aplikatutako kenkariak direla-eta ordaindu ez dituen kuotak, berandutze-interesak gehituta; kuoten eta interesen zenbatekoa ekoizpena amaitu gabe uzten den zergaldiko autolikidazioko kuotari gehitu beharko zaio".

Egungo araudian, ordea, hau adierazten da: "3. Artikulu honetan aipatzen diren kenkarietako edozein aplikatzeari lotutako baldintzak betetzen ez badira, kenkaria aplikatu behar den ekitaldiaren ondoko ekitaldi batean bete behar badira, egindako kenkariengatik ordaindu ez diren kuotak ordaindu beharko dira, bai eta horiei dagozkien berandutza-interesak ere, eta horiek ez-betetzea gertatu den ekitaldiaren autolikidazioan ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio".

Ekoizpena amaitzen ez bada, bi egoera gerta daitezke: alde batetik, ekoizpena amaitu gabe egon arren edo ekoizpena merkaturatu gabe egon arren, ekoizleak edo ekoizle eragileak aipatutako baldintzak betetzea (gordailua, kreditu-tituluak, lurraldeko sustapen-helburuetarako erabiltzeko baimena); kasu horretan, ez dago inolako oztoporik kenkaria aplikatzeko; edo, bestetik, aipatutako baldintzak ez betetzea, eta, orduan, idatz-zati honetan araututakoa aplikatuko da, ez baitira bete araudiak kenkaria aplikatzeko eskatzen dituen baldintzetako bat edo batzuk.

3. Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunengatiko kenkaria (SZFAren 66 quater artikuluaren Bi atala).

3.1. Zertan datza kenkaria? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 1. atala).

Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan eta emanaldietan egindako gastuen gaineko kenkari berria arautu da. Zehazki, kuota likidoan ehuneko 30eko kenkaria izateko eskubidea emango dute, edo ehuneko 40koa, ikuskizuna euskara hutsezkoa denean.

Ikus-entzunezko lanengatiko kenkariari dagokionez adierazitakoaren ildo beretik, kenkari hau aplikagarria da zuzeneko ikuskizunaren ekoizpena eta emanaldia non egiten diren alde batera utzita. Hau da, hemen ere ez dago lurraldetasun-betekizunik, eta, beraz, pizgarria Bizkaian, Euskadiko gainerako lekuetan, Espainiako gainerako lekuetan eta atzerrian egindako gastuei aplikatzen zaie.

Beraz, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan eta emanaldietan egindako gastuengatiko kenkaria egiazta daiteke. Bi kontzeptuek, ekoizpenak eta emanaldiak, batera joan behar dute, eta, beraz, kenkaria egiaztatu ahal izateko, ez du soilik ikuskizunaren ekoizpenak balio, eman ere eman egin behar da.

Eta, kenkariak berak dioen bezala, "zuzeneko" ikuskizunak izan behar dira, eta, beraz, ez da aplikagarria kenkaria, adibidez, plataforma digitalen bidez ekoitzitako eta emandako ikuskizunen kasuan.

Adibide gisa, eta zuzeneko musika ikuskizunen kontzeptuari atxikita, DJen saioek ere kenkarian lekua izan dezaketela ulertu behar da.

Ikuskizun mistoen kasuan (euskaraz eta beste hizkuntza batean, kasurako, gaztelaniaz), kenkariaren ehunekoa % 30ekoa izango da. Gauza bera gertatuko da elkarrizketarik gabeko ikuskizunen kasuan (adibidez, musika edo soinu hutsezko saioak); hau da, kenkariaren ehunekoa % 30ekoa izango da kasu horietan.

Dena den, hasiera batean ikuskizuna hizkuntza batean egin eta horrela ematen bada, adibidez, gaztelaniaz, eta gero euskaraz emateko egokitzapenik egiten bada, hasiera batean, bi proiektu desberdin direla ulertuko litzateke. Beraz, lehenengoari 100eko 30eko kenkaria aplikatuko litzaioke, jarduera horietan ekoizpen- eta emanaldi-kostuak oinarri hartuta. Bigarrenari, berriz, 100eko 40ko kenkaria aplikatuko zaio, egindako kostuak oinarri hartuta, estreinaldi berri bat balitz bezala. Betiere, jakina, kontuan hartuta pizgarria ezin izango zaiela aplikatu dagoeneko onura jaso duten gastu berdinei (nahiz eta kenkariaren gaineko beste ehuneko bat izan).

3.2. Nork du kenkaria sortzeko eskubidea? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 1. atala).

Kenkaria arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan eta emanaldietan egindako gastuei loturik ezartzen da. Beraz, gorago esan bezala, beharrezkoa da bi jarduerak gauzatzea, hau da, ekoizpena eta emanaldia, kenkaria sortu ahal izateko (ekoizpen-lana ez da nahikoa, emanaldia ere benetan gauzatu behar da).

Ildo horretan, zuzeneko ikuskizunaren antolatzaileak edo sustatzaileak dauka, hasteko eta bat, kenkaria sortzeko eskubidea, eta izaera hori zergadunari dagokio, bere gain hartzen baitu ikuskizunaren ekoizpenaren eta emanaldiaren arriskua eta mentura, eta, horrenbestez, kenkaria baliatzeko eskubidea sortuko du, bai ekoizpenagatik beragatik, bai ikuskizunaren emanaldiagatik, betiere, berak bere gain hartutako kostuen arabera, kenkariaren oinarrian jaso baitaitezke, jarraian adieraziko dugunari jarraiki.

Dena dela, arte eszenikoen eta antzokien esparruan arazoa sortzen da, esate baterako, alde batetik, ikuskizuna ekoizten duen erakundea antzerki-konpainia denean eta bira bat hainbat antzokitan antolatzen duenean, eta besterik, adostutako saioak edo emanaldiak antolatzeaz antzokiak edo antzeko erakundeak arduratzen direnean, azken horiek euren gain hartzen baitituzte emanaldiaren antolaketak dakartzan kostuak (aintzat harturik, antzoki edo espazio horien titularrak izan daitezkeela ala ez).

Kasu horietan, zalantza sortzen da kenkaria nork sortzen duen. Hau da, parte hartzen duten bi alderdietako batek bakarrik, eta, kasu horretan, nork, antzerki-konpainiak, edo antzokiak berak edo emanaldia kudeatzen duenak. Edo, aitzitik, kenkaria bi alderdiek sortzen dutela ulertu beharko dugu, bakoitzak garatzen duen jardueraren heinean?

Lehenengo kasuan, kenkaria emanaldia antolatzen duenak sortzen duela ulertzen badugu, pizgarritik at uzten ari gara antzezlana benetan ekoizten duten antzerki-konpainiak, ziur asko, kostu gehienak (ekoizpenekoak, jakina) izango dituztenak, eta, gainera, horiexek dira, askotan, arrisku handiena auren gain hartzen dutenak. Baina antzokiek (edo antzokiak kudeatzen dituztenek) ere euren gain hartzen dituzte ikuskizunaren (emanaldiaren) antolaketa-kostuak, eta arriskurik ere bai, batez ere, antzerki-konpainiari katxea ordaintzen diotenean (gastu hori kostu finkoa da -segurutik, gasturik handiena euren gain hartzen duten guztizkoaren barruan-, eta gastu hori txarteldegian ateratzen dutenaren arabera berreskuratuko dute ala ez).

Katxe-ordainketarik ez dagoen kasuetan, hots, txarteldegiaren araberakoa denean, antzokiak (edo hura kudeatzen duenak) ez du hainbesteko arriskurik hartzen, ez eta kosturik ere, katxea ordaindu behar ez duelako. Kasu horretan, badirudi antzerki-konpainiari bere obra erakusteko espazioa lagatzen zaiola, nahiz eta, kasu askotan, antzokiak ikuskizunaren erakustaldi- edo antolaketa-kostu batzuk (adibidez, sustapenekoak, publizitatekoak…), bere gain hartuko dituen.

Horregatik, kasu berezi horietan, zentzuzkoena proposaturiko bigarren bidetik joatea da. Beraz, alde batetik, antzerki-konpainiak pizgarria sortuko du, obraren ekoizpenari eta birei dagokienez zuzenean bere gain hartzen dituen kostuak kontuan hartuta. Eta, bestetik, antzokiak edo ikuskizuna antolatzeaz arduratzen den erakundeak sortuko du, emanaldi hori egiteko berariaz egiten dituen gastuak kontuan hartuta. Beraz, pizgarriaren xede den jardueran parte hartzen duen erakunde bakoitzak kenkaria baliatzeko eskubidea sortuko du benetan garatutako zatiaren arabera eta zuzenean bere gain hartzen dituen zuzeneko kostu tekniko, artistiko eta sustapenekoen zioz. Horretara, baterako partaidetza moduko bat jazoko litzateke sustatzen den jarduera orokorrean, ekoizpena eta zuzeneko ikuskizunen emanaldia etengabe hartzen dituena. Kasu horietan, kultura-ziurtagiriaz denaz bezainbatean, 3.6.1.c) atalean, azken paragrafoan, adierazita dago nola jokatu.

Betiere kontuan harturik gastu berak ez lukeela kenkari bat baino gehiago sorrarazi behar, ezta kenkari berbera zergadun batengan baino gehiagorengan.

Eta, hain zuzen ere, azken arrazoi horrengatik, ikuskizuna antolatzen duen erakundeak arte eszenikoen konpainiari katxea ordaintzen dion kasuetan, badirudi zentzuzkoena dela kostu hori, bereziki, erakunde antolatzailearentzako kenkariaren oinarriaren atal ez izatea, zeren, azken batean, arte eszenikoen konpainiarentzat, berak eragindako kostuaren zati bat berreskuratzea dakar, eta, beraz, antolatzailearen kenkariaren oinarrian ere sar dadin onartzen badugu, kenkariaren bikoiztasuna gertatuko litzateke, eta, esan dugun bezala, halakorik ez litzateke inolaz ere gertatu behar.

Arte eszenikoen konpainiari txarteldegian ateratako diru-sarreren ehuneko jakin bat emanda ordaintzen bazaio, jakina, zati hori ere ez da kostutzat hartuko erakunde antolatzailearentzat, kontabilitatean nola erregistratzen duen alde batera utzita.

Aurrerantzean, sinplifikatzeko helburuz, oro har, ekitaldiaren sustatzailea edo antolatzailea aipatuko dugu kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen duen pertsona den aldetik; hala eta guztiz ere, arestian azaldutako ñabardurekin ulertu beharko da.

Aurreko zehaztapena egin ondoren, oro har, kenkari horretarako eskubidea sortuko du erakunde batek musika- eta antzerki-ikuskizunak zuzenean sustatzeko jarduerak, kontzertuak eta musika- eta antzerki-emanaldiak zuzenean antolatuz eta sustatuz, ikuskizunaren arriskua eta mentura bere gain hartuz (aipatutako ñabardurak aintzat hartuta).

Beraz, zuzeneko ikuskizun bat antolatzeko zerbitzu jakin batzuk emateko ekitaldi osoa antolatzen duen enpresa batek beste erakunde bat azpikontratatzen badu, lehenengoak sortuko du kenkaria, baldin eta horrek ikuskizuna ekoizteko eta emateko jardueraren arriskua bere gain hartzen badu.

Beste erakunde bat azpikontratatzen duenak, aldiz, ez du kenkarirako eskubiderik izango, baldin eta, jarduera horren garapenaren arriskua bere gain hartzen ez badu, eta ikuskizun autonomo gisa ustiatu nahi ez badu, non emanaldiaren amaieran etekinak edo galerak suerta daitezkeen sustatzailearentzat (adibidez, leku jakin bat sustatzeko kontratatzen duelako). Azpikontratatutako erakundeak, jarduera gauzatzen duenak, hala badagokio, kenkaria baliatzeko eskubidea sortuko du, horretarako baldintzak betez gero.

Nolanahi ere, kontuan izan behar da erakunde batek espazio jakin bat hirugarren batzuei (auditorium bat, antzoki bat...) musika-zikloak, antzerki-emanaldiak eta abar egiteko lagatzen dienean (alokatzen dienean), erakunde horrek (hau da, espazioa lagatzen duenak) ez duela kenkaria baliatzeko eskubiderik izango.

Besteak beste, antolatzailetzat edo sustatzailetzat joko da diskotekak eta dantzalekuak ustiatzea xede duen sozietate bat, eta, jarduera horren esparruan, "DJ" direlakoen emanaldiak kontratatzen dituena saioetan jardun dezaten. Horrek esan nahi du zuzeneko emanaldiak taularatuko direla, eta emanaldi horietan musika-gaien egokitzapena egingo dute DJek, modu original eta propioan. Aurrekoaz gain, animazioz, argiz eta soinuz hornituriko ikuskizun bat garatuko da aldi berean. Halaber, halako ikuskizunak egoki eskaintzeko, animazioa, argiak eta soinua kudeatzeko elementu teknikoak behar dira aldi berean eta, hortaz, erakundeak gailu tekniko horiei lotutako gastuak egin beharko dituela. Era berean, esan beharra dago jarduera horiek aldez aurreko merkataritza- eta sustapen-lana eskatzen dutela, eta horrek hainbat gastu dakarzkiola erakundeari, hala nola publizitatean, karteletan eta harreman publikoak lantzeko berariazko langileen kontratazioan.

Era berean, ekitaldiaren antolatzaile edo sustatzailearen kontzeptuarekin ezkontzen da zuzeneko musika-emanaldiak antolatzen dituen eta taberna baten jabe den autonomoa edo norbere konturako langilea. Kasu horietan, autonomoa ikuskizunaren (zuzeneko musikaren) antolatzailea bada, arriskua bere gain hartzen duena bada, eta abar, hasiera batean, jardueraren antolaketan egiten dituen gastuengatiko kenkaria egiaztatu ahalko du.

Atal honetan, aztertu behar da zer gertatzen den ekitaldiaren antolatzailea edo sustatzailea administrazio publiko bat, erakunde publiko bat, irabazi-asmorik gabeko erakundeen zerga-araubideari eta mezenasgoaren zerga-pizgarriei buruzko martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauaren araubideari loturik zergak ordaintzen dituen erakunde bat edo Sozietateen gaineko Zergan zati batean salbuetsitako entitate gisa tributatzen duen erakunde bat dugunean.

Kasu horietan, begiratu behar da zer zerga-araubideri loturik dauden jarduerak egiten dituzten erakundeak, hasteko, dena delako kenkariaren esparruaren barrukoak izan baitaitezke.

Hortaz, Sozietateen gaineko Zergaren arloan, zergak ordaintzen dituen enpresa publiko bati buruz ari bagara (ez dago salbuetsita, ezta zati batean ere) eta 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluan jasotako baldintzak betetzen baditu, dagokion kenkaria sortu ahal izango du eta, hala badagokio, finantzaketa lortu foru-arau horren 66 quinquies artikuluak xedatzen duen prozedura erabiliz.

Sustatzen den jarduera egiten duen erakundea, aldiz, Sozietateen gaineko Zergaren arloan salbuetsita badago (adibidez, lurralde-administrazio publikoen kasuan, bai eta horien antzeko izaera duten organismo autonomoen eta zuzenbide publikoko entitate edo organismoen kasuan ere), ezingo luke kenkaririk sortu.

Sozietateen gaineko Zergaren arloan zati batean salbuetsita dagoen erakundea bada (adibidez, irabazi-asmorik gabeko erakunde eta instituzioak, irabazi-asmorik gabeko erakundeen zerga-araubideari eta mezenasgorako zerga-pizgarriei buruzko foru-arauan ezarritako zerga-araubideaz baliatzeko baldintzak betetzen ez badituzte), ikusi beharko da kenkaria sustatzen duten jarduera horien ondorioz lor ditzaketen errentek (adibidez, arte musikalen eta eszenikoen zuzeneko ikuskizunen antolatzaile gisa) zergak ordaintzen dituzten ala ez. Jarduera jakin horren zioz, erakundeak Sozietateen gaineko Zergaren arloan zergak ordaintzen baditu (ez dago salbuetsita), orduan dagokion kenkaria sortu ahal izango du; aitzitik, jarduera zehatz hori salbuetsita badago, orduan ezingo du kenkaririk sortu.

Aurrekoarekin lotuta, adierazi behar da ezen, pizgarriaren xede den jarduera egiten duenak kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen ez badu, adierazitako baldintzetan (kasurako, zerga-arloan, salbuetsitako erakundea delako), pentsatzekoa denez, ez du balio izango kenkari hori 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututakoaren bidez sortu eta aplikatzeko.

3.3. Zein da kenkariaren oinarria? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 1. atala).

Kenkariaren oinarria jarduera horietan egindako zuzeneko kostu artistiko, tekniko eta sustapenekoek osatuko dute, non egiten diren kontuan hartu gabe.

Gastuaren kontzeptua zehazteko -horren definizioa ez da jasotzen pizgarria arautzen duen araudian-, honako hau ezartzen du 11/2013 Foru Arauaren 15.3 artikuluak: "Zuzeneko zenbatespenaren araubidean, zerga-oinarria kalkulatzeko zuzendu egin behar da kontabilitateko emaitza, foru arau honetan ezarritako manuak aplikatuz. Kontabilitateko emaitza hori zehazteko, Merkataritzako Kodean, emaitza hori zehazteari buruzko gainerako legeetan eta arauok garatzeko ematen diren xedapenetan ezarritako arauak aplikatuko dira".

Beraz, zergaldi bakoitzean kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen duten gastuak zehazteko, aldi horietan kontabilitatearen ikuspegitik kalifikazio hori dutenak hartu beharko dira kontuan.

Jarraian, jarduera horietan egiten den zuzeneko kostu artistiko, tekniko eta sustapenekoaren adibide batzuk aipatuko ditugu, eta beste batzuk, berriz, halakoak ez direla ulertuko dugu:

a) Halakoak dira, besteak beste:

- Ikuskizunaren, musika-saioaren, talde artistikoaren, talde teknikoaren, eszenografiaren, jantzien, castingaren eta entseguen ekoizpen eta zuzendaritzari dagozkion gastuak.

- Ikuskizuna egin ahal izateko beharrezkoak diren ukiezinak eskuratzeko kostuak, ekitaldiaren antolatzaile edo sustatzaile gisa (adibidez, SGAEri ordaintzea, marka erabiltzeko lizentzia eta abar).

- Erabilitako argi- eta soinu-ekipo eta -gailu teknikoekin lotutako gastuak, baldin eta jarduketekin zuzenean lotuta badaude ("DJ" direlakoenak barne).

- Ikuskizunaren garapenarekin zerikusia duten artista-, teknikari- eta antolaketa-gastuak.

- Ekitaldia antolatzeko eta garatzeko beharrezkoak diren segurtasunari lotutako gastuak, zerbitzu medikoenak barne.

- Ekitaldia egiteko beharrezkoak diren aseguruen kostuak.

- Ikuskizuna emateko beharrezkoak diren azpiegiturak muntatzearekin lotutako kostuak (agertokiak eta egiturak, -jende-oldeen aurkakoak, instalazio elektrikoak eta abar).

- Elementuak eta teknikariak garraiatzea.

- Publizitate-, kartelgintza- eta harreman publikoen gastuak, baldin eta kenkaria sortzen duten jardueren sustapenarekin zuzenean lotuta badaude.

- Ikuskizuna sustatzeko beharrezkoak diren bitartekotza-gastuak eta artisten ostatu-, garraio- eta mantenu-gastuak, horiekin sinatutako kontratuetan jasotzen diren neurrian eta horientzat ordainsariak diren neurrian.

- Ikuskizuna bera sustatzen ari den bideoklip baten grabazioaren kostua ere kenkariaren oinarrian sar daiteke.

b) Ez dira halakoak, besteak beste:

- Zuzeneko musika-ikuskizunen kasuan, hasteko eta bat, ulertu beharko litzateke CDen edo DVDen ekoizpenean edo bideoklipetan egindako kostuak ez liratekeela zuzeneko ikuskizunen ekoizpenarekin eta emanaldiarekin lotutako zuzeneko kostutzat joko.

Beste gauza bat da, gorago esan dugun bezala, ikuskizuna bera sustatzeko helburuz egiten den bideoklipa izatea; kasu horretan, ekitaldiaren antolatzaileak sustapen-bideoklip hori grabatzeko egindako kostua kenkariaren oinarria izan liteke.

- Egitura-gastuak (bulegoak, administrazio-zerbitzuak, kontabilitate- eta lege-zerbitzuak eta abar).

- Ikuskizunean barretan saltzeko edarien eta janarien zerbitzuekin lotutako gastuak (azpiegitura, muntaia, langileak eta abar), bai eta merchandising-eko artikuluei dagozkienak ere.

- Ekonomia-intereseko elkartea eratzeko gastuak, egitura hori erabiliz gero.

Ekitaldiaren sustatzaile edo antolatzaile gisa eratzen den zergadun bat badugu, ekitaldiaren arriskua eta mentura bere gain hartuta, eta hark beste hirugarren erakunde batekin ikuskizunaren ekoizpen tekniko eta exekutiboa azpikontratatzen badu, bigarren erakunde horrek dituen kostuak, -berak ikuskizunaren sustatzaileari edo antolatzaileari birfakturatuko dizkio, azkenak bere gain hartuo dituela edo jasango dituela-, antolatzailearen kenkariaren oinarrian sartu ahalko dira, aipatutako jardueretan egindako arte-, teknika- eta sustapen-izaerako zuzeneko kostuak diren heinean.

3.4. Noiz sortzen da kenkaria baliatzeko eskubidea? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 1. atala).

Arauak "egindako gastuak" jasotzen ditu, eta, beraz, ordainketa-irizpidea ezartzen ari da, ikus-entzunezko ekoizpenengatiko kenkariaren kasuan bezala.

Beraz, kenkaria gastuak egin ahala aplikatzen da beti (66 quater artikuluaren Bat atalean jasota dagoen kenkaria bezala), azken emanaldia izan arte eta ziurtagiria lortu arte itxaron behar izateke, nahiz eta ziurtagiria lortu behar den, ondoko ekitaldi batean ere, aldez aurretik egindako kenkaria finkatzeko. Hau da, galdagarria den ziurtagiriak ikuskizunak kultura-izaera daukala eta benetan egin dela egiaztatu behar duenez, kenkaria aurreko ekitaldi batean aplikatu ahal izateko, ziurtagiri hori gerora eskuratu beharko da.

3.5. Ba al dago mugarik sortzen den gehieneko kenkariari dagokionez? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 1. atala).

Zergaldi bakoitzean sortutako kenkariak ezin izango du 1.000.000 euroko zenbatekoa gainditu zergadun bakoitzeko.

Era berean, kenkariaren zenbatekoa, zergadunak jasotako dirulaguntzekin batera, ezin izango da gastu horien % 80 baino handiagoa izan.

1.000.000 euroko muga horri dagokionez, urteko eta zergadun bakoitzeko muga da, eta, beraz, zergadun batek hainbat ikuskizunen sustatzaile gisa jarduten badu, 1.000.000 euroko kenkaria sortu ahalko du proiektu guztiengatik.

Proiektuak proiektu bakarreko sozietateen bidez antolatzeko aukerari dagokionez, ez da eragozpenik egongo horrela egiteko, eta zergadun eta urte bakoitzeko 1.000.000 euroko muga sozietate horietako bakoitzari aplikatuko zaio, banan-banan hartuta, baldin eta sozietate horien eraketa eta izatea baliozko arrazoi ekonomikoen ziozkoak badira. Azken batean, balekoa izango da sozietate horiek arrazoibide ekonomikoa badute, eta horiek erabiliz direnak direlako proiektuak benetan gauzatzen badira, hots, "estalki" hutsak ez badira, zerga-pizgarririk handiena aprobetxatzeko helburuz eratutakoak.

Proiektuak hainbat EIE bidez antolatzeko aukerari gagozkiola, kontuan izan behar da, alde batetik, urteko 1.000.000 euroko muga kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duen erakundeak berak errespetatu behar duela, hau da, EIEk, eta muga hori bazkideen artean banatu beharko du, nork elkartean daukan partaidetzaren arabera. Alabaina, gainera, zeinahi bazkidek 1.000.000 euroko muga izango du urteko.

Pizgarria 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutako prozedura erabiliz pizgarria sortzen bada (finantzaketa-kontratua), horrelako proiektuak finantzatzen dituzten zergadunek ere 1.000.000 euroko kenkaria baliatu ahalko dute ekitaldi bakoitzeko.

3.6. Zer baldintza ezarri dira kenkaria baliatzeko? (SZFAren 66 quater.Bi artikuluaren 2. atala).

3.6.1. Ikuskizunaren kultura-izaera egiaztatzen duen ziurtagiria eta benetan egin dela egiaztatzea.

a) Ziurtagiriaren xedea.

Lehenengoz eta bat, kenkaria aplikatzea egon dadin, beharrezkoa da zergadunak ziurtagiri bat lortzea. Ziurtagiri horren helburua bi alderdi hauek egiaztatzea izango da:

- Alde batetik, kenkaria aplika dakiokeen zuzeneko ikuskizunaren kultura-izaera.
- Eta, bestetik, ikuskizunaren benetan egin izana.

b) Ziurtagiria egiteko eskumena duen organoa.

Baliozkoak izango dira gai horretan eskumena duen estatuko edo autonomia-erkidegoko erakundeek edo Europar Batasuneko zein Europako Esparru Ekonomikoko estatu kide bateko organismo baliokide batek egindako ziurtagiriak, baldin eta aurreko a) idatz-zatian adierazitako helburu bera edo antzekoa badute. Hau da, zuzeneko ikuskizunaren kultura-izaera eta ikuskizuna egiatan gauzatu dela egiaztatu behar ditu ziurtagiriak. Bi betekizun horietako bakarra egiaztatzen badu, bi alderdiok egiaztatzeko kasuan-kasuan beharrezkoa den ziurtagiria eskatu beharko da.

Zehazki, Bizkaiko Foru Aldundian, kulturaren arloko eskuduntza duen sailak dauka ziurtagiri hori emateko eskumena.

c) Ziurtagiria eskatzea Bizkaiko Foru Aldundian kulturaren arloko eskumena duen sailari.

Ziurtagiria Bizkaiko Foru Aldundian kulturaren arloko eskumena duen sailari eskatzen zaionean, eskabidea haren egoitza elektronikoaren bidez egin beharko da, ondoko esteka erabiliz:
https://ataria.ebizkaia.eus/es/catalogo-de-tramites-y-servicios?electronico=S&simple=S&textolibre=incentivos+para+el+fomento+de+la+cultura&_EWSJ001CSimple_WAR_EWSJ001C_%3Aform1%3AbtnBuscadorAvanzado=Buscar

Eskabide horretan, ondoko datuak jaso beharko dira:

a) Ekoizpenaren izenburua, jaialdiaren edo jokaespazioaren izena.
b) Emandako ikuskizunen guztizko kopurua.
c) Emankizunen lehenengo eta azken data.
d) Emankizunei lotutako ikuskizun, jaialdi edo jokaespazioaren egitarau bakoitzeko, honako dokumentazio hau erantsiko da; bertan, ziurtagiria eskatzen duen erakundea ekitaldiaren antolatzaile gisa agertu behar da berariaz:
- Emankizuna eskaintzeko modua ematen duen legezko titulua, hala nola hitzarmenak, kontratuak edo egile-eskubideak ordaindu izanaren egiaztagiria.

- Sustapen-dokumentuak, hala nola: iragarkiak, prentsako iragarkiak, esku-programak, kartelak, buletinak eta abar.
e) kulturako pizgarriaren xede den ikuskizunak Europako kultura sustatzen eta europar ondarea jagoten laguntzen duelako justifikazioa.
Horretarako, kontuan hartu ahalko dira, besteak beste, ikuskizuna girotzeko hizkuntza edo lekua, haren garrantzi historiko edo kulturala eta aniztasun kultural, sozial, erlijioso, etniko, filosofiko edo antropologikoari egiten dion ekarpena.

d) letran araututakoari dagokionez, ziurtagiriaren eskatzailea ekitaldiaren antolatzailea dela egiaztatzeko, bi alderdiak egiaztatu beharko dira, hau da, alde batetik, emankizuna eskaintzeko modua ematen duen legezko titulua eta, bestetik, ikuskizunaren sustapen-agiriak. Hala ere, bi alderdi horietako bakoitza egiaztatzeko, Erregelamenduak adibide batzuk ematen dizkigu adibide, ondorio horietarako zein dokumentu erabil daitekeen azaltzeko. Horrek ez du esan nahi zerrendan ageri diren dokumentu guztiak aurkeztu behar direnik; esan bezala, ondorio horietarako froga gisa balio lezaketen dokumentuen adibideak dira.

Adierazi behar da Bizkaiko Foru Aldundiko Kultura Sailak ez duela balioetsiko kenkariaren oinarrian jasotzen diren aurrekontu edo gastuen egokitasuna. Halaber, ez du zalantzan jarriko ziurtagiriaren eskatzailea kenkariaren onuradun izan daitekeen erakundea den. Gai horiek guztiak geroago egiaztatuko dituzte Ogasuneko kudeaketa- eta/edo ikuskapen-organoek.

Nolanahi ere, zuzeneko ikuskizunaren kultura-izaeraz eta benetako gauzapenaz gain, ziurtagiria lortzeko aurkeztu behar den informazioa eta/edo dokumentazioa kontuan harturik, era berean, ziurtagiria izango da agiria eskuratzen duen pertsona edo erakundea ekitaldiaren antolatzailea delako adierazgarri bat, nahiz eta Ogasuneko kudeaketa- eta/edo ikuskapen-organoek ere egiaztatu beharko duten, gertakarien errealitatea aintzat hartuta. Ildo horretan, kontuan izan behar da Erregelamenduak ezartzen duela ziurtagiriaren eskaeran "honako dokumentazio hau erantsiko dela; bertan, ziurtagiria eskatzen duen erakundea ekitaldiaren antolatzaile gisa agertu behar da berariaz".

Horiek horrela, lehenago esan dugun bezala, kasu bereziei gagozkiela, pizgarriaren xede den jarduera globalean halako partaidetza bat sortzen denean, bereziki arte eszenikoen erakunde edo konpainiaren aldetik, alde batetik, eta emanaldia bera antolatzen duen erakundearen aldetik, bestetik, gure aburuz, alderdi bakoitzak eskabide egokia aurkeztu beharko du kultura-izaerako ziurtagiria eskatzeko, nahiz eta bi-biak obra berari buruzkoak izan.

d) Ziurtagiria noiz eskatu behar den.

Ziurtagiriak zuzeneko ikuskizunaren kultura-izaeraz gain, ikuskizuna benetan egin dela ere egiaztatu behar duenez, emanaldia amaitu ostean eskatu beharko da nahitaez (hau da, azken emanaldia eskaini ondoren).

Hala ere, finantzaketa lortzeko, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluk araututakoa dela bide (finantzaketa-kontratua), aldez aurretik ere eskatu ahalko da, ikuskizunaren kultura-izaera egiaztatzeko xedearekin (hau da, aurretiazko ziurtagiri honetan, jakina denez, ez da egiaztatuko ikuskizuna benetan egin izana, artean ezinezkoa baita).

Aldez aurretiko ziurtagiri hori eskatzen bada, horrako eskabide horrek pizgarriaren xede den ikuskizunak Europako kultura sustatzen eta europar ondarea jagoten laguntzen duela besterik ez du justifikatu beharko, eta, gainera, eskatzaileak berak antolatuko duela eskatzen ari den arte eszenikoen edo musikalen zuzeneko ikuskizuna.

Bestalde, aipatu dugun kasu berezi horretan, non, esan dugun bezala, halako partaidetza moduko bat sortzen den pizgarriaren xede den jarduera globalean, beharrezkoa izango da alderdi bakoitzak egiazta dezan pizgarridun jardueraren zati bakoitza benetan egiten duena dela.

Ikuskizunaren kultura-izaera egiaztatzen duen aldez aurretiko ziurtagiri hori lortzen denean, emanaldia amaitu ondotik egin beharko den azken eskaerak ikuskizuna benetan egin dela egiaztatzeko eskatzen diren datuak baino ez ditu jaso beharko.

Hau da, aurretiazko ziurtagiri hori eskatzen denean, ikuskizuna egindakoan, beste eskakizuna egiaztatzeko eskatu beharko da, hau da, ikuskizuna benetan egin dela egiazta dadin. Beraz, litekeena da eskakizun bakoitzak une desberdinetan ziurtatu behar izatea, hasieran, kultura-izaera baduela, eta amaieran, ikuskizuna benetan egin dela.

e) Eskatu beharreko ziurtagirien kopurua.

Hasiera batean, kultura-ziurtagiri bakarra eskatuko da ikuskizun bakoitzeko, zenbat emanaldi edo emankizun eskaintzen diren eta zenbat ekitalditan egiten diren alde batera utzita.

Hala ere, arte eszenikoen eta musikalen sektorearen berezitasunak kontuan hartuta, horietan ikuskizun jakin baten emanaldia eskaintzeko denbora nabarmen alda baitaiteke kasu batzuetan eta beste batzuetan, eta zaila da hasierako unean nolabaiteko fidagarritasunez kalkulatzea emankizuna zenbat urtetan egongo den ikusgai (luzeagoa edo laburragoa izan ahalko da, hainbat inguruabarren arabera, besteak beste, ikuskizunaren arrakasta), eta, ondorioz, eskainiko diren ikuskizunen edo emankizunen guztizko kopurua, eta, horrekin guztiarekin, urte horietan guztietan sortuko den kostuaren aurrekontua, zentzuzkoa dirudi aldagai horiek guztiak ezagutzen ez diren kasu horietan zerga-ekitaldien araberako periodifikatzea egitea.

Horrenbestez, bai kultura-ziurtagiria eskatzeari dagokionez, bai, hala badagokio, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututako prozedura aplikatzeari dagokionez, ikuskizunaren lehen eta azken saioa hartuko dira erreferentziatzat, ekitaldi bakoitzaren barruan, banaka hartuta, baldin eta, azkenean, emanaldia luzatzen bada.

Kontrakoak segurtasun juridikorik eza eragingo lioke zergadunari, kenkaria behar bezala aplikatzeko beharrezkoa den ziurtagiria lortzeari dagokionez, bereziki ikuskizuna benetan egin dela egiaztatzeari dagokionez. Gainera, ia ezinezkoa bihurtuko luke ikuskizunerako finantzatzaileak lortzea 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututako prozeduraren bidez, finantzaketa-kontratua formalizatzeko dauden epeak eta haren edukia kontuan hartuta.

3.6.2. Jarduerak garatzean lortutako etekinen xedea

Arauak eskatzen duenez, kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen den ekitaldian, jarduera horiek garatzean lortutako etekinetatik, zergadunak, gutxienez, ehuneko 50 erabili behar du idatz-zati honetan xedatutako kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten jarduerak egiteko. Betebehar hori betetzeko epea etekinok lortu diren ekitaldiaren hasieratik ekitaldi hori itxi eta hurrengo 4 urteen artekoa izango da.

Beraz, baldintza horren helburua dugu arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpen- eta emate-jardueren ondorioz lortutako irabazien erdia horrelako jardueretan berrinbertitzea, eta, zehazki, horiei dagozkien

kostu artistikoak, teknikoak eta sustapenekoak ordaintzea.

Berrinbertitu beharreko etekinaren zenbatekoa zehazte aldera, ez dira kontuan hartuko ekoizpenaz eta emanaldiz bestelako jarduerak gauzatzearen ziozko emaitzak, hala nola merkataritza-jarduera osagarriak (edarien salmenta, merkataritza-sustapenarekin lotutako produktuak, "merchandising" eta abar). Hau da, berrinbertitu daitezkeen etekinek zuzeneko ikuskizunaren ekoizpenarekin eta emanaldiarekin zuzeneko lotura duten diru-sarrerez osatuta egon beharko dute. Diru-sarrera horiek, oro har, ikuskizunaz gozatzeko sarrerak saltzetik eratorritakoak izango dira, edo, kasu berezietan, jasotako katxea. Eta, gastuei dagokienez, kontuan hartuko dira bai kenkariaren oinarrian jaso daitezkeenak, bai zeharkako kostuen zati proportzionala.

Kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen den ekitaldi bakoitzeko kalkulatuko da etekina.

Baldintza hori ez da eskatuko ikuskizuna ekoitzi eta emateko jardueretatik datozen emaitzak negatiboak badira.

4. Kenkari bien alderdi erkideak

4.1. Kenkariaren aplikazioa: gutxieneko tributazioa eta kuota-muga.

11/2013 Foru Arauaren 59.3 artikuluak, Sozietateen gaineko Zergaren gutxieneko tributazioaz denaz bezainbatean, honako hau ezartzen du: "3. Zerga-oinarri pasiboak eduki dituzten zergadunen kuota efektiboa, hau da, kuota likidoari kenkariak (betiere foru arau honetako 62-64. artikuluetakoak eta 65. artikulukoak ez beste guztiak) aplikatzearen ondorioko kopurua, ezin da izan zerga-oinarriaren % 17 baino gutxiago, oro har. (...). Hala ere, kuota likidoa kenkariak aplikatuta murriztearen ondorioz lortzen den benetako kuota ezin da izan honako kasu hauetako ehunekoa baino txikiagoa: a) Enpresa txikiak edo mikroenpresak: zerga-oinarriaren % 15. (.). 4.Entitateak aurreko ekitaldiko lan-kontratuko plantilla mugagabearen batez besteko kopurua mantentzen badu edo kopuru hori gehitzen badu, aurreko zenbakiko ehunekoak barik honako hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren: % 15 (...), % 13 (...) izango dira, hurrenez hurren".

Bestalde, Foru Arau beraren 67. artikuluak, kenkariak aplikatzeko arau orokorrei buruzkoak, hauxe ezartzen du: "1. Kapitulu honetan arautzen den kenkarien batura ezin da izan kuota likidoaren ehuneko 35 baino gehiago, honako kenkari hauek izan ezik: a) Aurreko 62-64 artikuluetan jasotakoak. Horien muga kuota likidoaren 100eko 70 izango da. b) 65. eta 66 quater artikuluetan jasotakoak. Horien muga kuota likidoaren 100eko 50 izango da. (...)".

Beraz, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak araututako kenkarien aplikazioari ez dio eragiten arau horren 59.3 artikuluak xedatutako gutxieneko tributazioaren arauak (eta, beraz, arau hori aplikatzeak erakundearen gutxieneko tributazioa ekar dezake, kasuan-kasuan dagokion zerga-oinarriaren zenbatekoaren gaineko ehunekoaren azpitik).

Halaber, 66 quater artikuluak xedatutako kenkariak kuota likidoaren % 50eko kuota-mugarekin aplikatuko direla ezartzen da (ez orokorrean araututako % 35eko mugarekin).

4.2. Kenkariaren oinarrian jasotako dirulaguntzen ondorioa

11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak arautUtako kenkariak jasotzeko eskubidea sortzen duten inbertsioak eta/edo gastuak finantzatzeko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa kenkariaren oinarrian minoratuko da.

66 quater artikuluak arautUtako kenkariei dagokienez, beraz, ez da aplikagarria 67.3 artikuluaren 3. idatz-zatiak xedatutakoa. Artikulu horrek dioenez: "Halaber, kenkari horren oinarritik hau murriztuko da: aurreko hiru kapituluetako kenkariak dagozkien inbertsioetarako edo jarduerak sustatzeko jasotzen diren diru-laguntzei (kapitalekoak zein ustiapenekoak) 100 eta entitateari aplikatu beharreko karga-tasaren arteko kenketa eginez ateratzen den emaitza".

Beraz, 66 quater artikuluan ageri diren kenkariei buruz hitz egiten dugunean, kenkariaren oinarria jasotako dirulaguntzaren zenbatekoaren ehuneko 100ean minoratu behar da.

Ondorio horietarako, ez da dirulaguntzatzat hartuko 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutako prozeduraren bidez finantzatzailearen eskutik jasotako finantzaketa (zenbateko horiei eman beharreko kontabilitate-tratamenduari kalterik egin gabe).

4.3. Kenkarien arloko beste arau orokor batzuk

11/2013 Foru Arauaren 67. artikuluak oinarrizko arau gisa ezartzen du gastu edo inbertsio berak ezingo duela ekarri kenkaria erakunde batean baino gehiagotan aplikatzea, eta ezingo duela ekarri erakunde berak hainbat kenkari aplikatzea.

Beraz, ezin da inolaz ere gertatu ekoizpen edo ikuskizun berak kenkaria baliatzeko eskubidea sortzea bi zergadunen egoitzan, zenbateko berdinen arabera, baita lurralde desberdinetakoak (lurralde erkidekoa eta foru-lurraldekoa) diren zergadunak direnean ere.

Horregatik, ikus-entzunezko lanengatiko kenkariaren kasuan, bereziki, ekoizle eragileak kenkaria aplikatu ahal izateko aukera bakarra ekoizlea Espainiako lurraldean bizi ez den pertsona bat izatea da.

Bestalde, ikus-entzunezko lan bat, edo arte eszenikoen edo musikalen zuzeneko ikuskizun bat, hasiera batean, baldintza jakin batzuetan egin daiteke, eta, geroago, zenbait aldaketa egitea, beste lan bat sortzeko (adibidez, film luze batean oinarrituta lantzen den telesaila, edo alderantziz; edo hasieran gaztelaniaz ekoitzi eta ematen den antzezlan bat, geroago moldatu eta euskaraz eskaintzeko egokitzen dena). Kasu horietan, kenkariaren ondorioetarako, ikus-entzunezko bi obra edo ikuskizun desberdin izango genituzke, eta horietako bakoitzak aplikatu egingo luke hari dagokion kenkaria, lehenago aztertu dugunaren arabera.

Hala eta guztiz ere, horrek ezingo du inolaz ere ekarri gastu berdinak kenkariaren oinarrian birritan jasotzea: lehenengo aldiz, lehen obran edo ikuskizunean, eta bigarren aldiz, ondoko obran edo egokitzapenean. 3.2 atalean adierazitako ildo berean, pizgarriaren xede den jarduera global batean parte hartzeko kasu berezi horiei dagokienez.

4.4. Sozietateen gaineko Zergari buruzko aitorpena.

Ekoizleak berak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak) edo ikuskizunaren antolatzaileak edo sustatzaileak kontsignatu behar du kenkaria Sozietateen gaineko Zergaren aitorpenean bertan, eta ondorio horietarako ez da beharrezkoa izango aldez aurretik inolako jakinarazpen eta/edo erreserbarik egitea kenkaria aplikatu ahal izateko.

66 quater artikuluko Bat eta Bi idatz-zatiek xedatutako kenkariak baliatzen dituen zergaren autolikidazioarekin batera, zergadunak ekitaldi horretan jasotako gainerako laguntza edo dirulaguntza publikoen zerrenda aurkeztu beharko du, kasuan-kasuan aplikatzekoak diren gehieneko kenkari-intentsitateak betetzen diren zehazteko.

Beraz, zergadunak zuzenean egiaztatuko du Sozietateen gaineko Zergaren aitorpenean sortutako kenkariaren zenbatekoa, eta Bizkaiko Foru Ogasuneko kudeaketa- eta/edo ikuskapen-organoek aztertu edo egiaztatu ahalko dute geroago.

Ez da beharrezkoa, eta ez dago araututa, aldez aurretiko txostenik aurretiaz balidatzeko agiririk eskatzea, ezta geroko balioespenik ere, kenkaria baliatzeko eskubidea lortzeko.

Hala ere, zergadunaren eskura daude Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorrak xedatutako aurretiazko administrazio-loturako prozedurak, direnak direlako kenkariak egiaztatu eta aplikatu aurretik beharrezko segurtasun juridikoa erdietsi ahal izateko; hain zuzen ere, idatzizko zerga-kontsultak (irizpidea ezarri behar deneko auzietan) eta tributazioaren aurretiazko proposamenak (horien bidez, irizpide-kontuez gain, sortu beharreko kenkariaren zenbatekoa ere kuantifikatuko da aldez aurretik, lehenagoko zenbatespenetatik edo aurrekontuetatik abiatuta, jakina denez). Zehazki, tributatzeko aurretiazko proposamenei dagokienez, proposamen horiek aurkeztu ahalko dira, besteak beste, eta hemen aztergai darabilgunari dagokionez, honako kasu hauetan: "Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, Sozietateen gaineko Zergan edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergan kenkariak edo hobariak aplikatzeko eskubidea sortzen duten eragiketak, baldin eta kenkariaren edo hobariaren zenbatekoa 250.000 eurotik gorakoa bada".

Hori guztia, jakina, kudeaketa- eta/edo ikuskapen-organoek egitateen errealitatea eta benetan gertatutako inguruabarrak kontuan hartuta gerora egin ditzaketen egiaztapenei kalterik egin gabe.

4.5. Betekizunak ez betetzearen ondorioak.

Aztertutako kenkariak aplikatzeari lotutako baldintzak betetzen ez badira, kenkaria aplikatu behar den ekitaldiaren ondoko ekitaldiren batean bete behar direlako, sasoia zenean egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak ordaindu beharko dira, haiei dagozkien berandutze-interesekin batera. Horiek, gainera, ez-betetzea gertatu den ekitaldiaren autolikidazioan ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

5. Finantzatzaileek pizgarriak sortzeko eta baliatzeko tresnak.

Sarreran aurreratu bezala, erregulazio berriak aztertutako kenkariak sortzeko eta aplikatzeko bi modu arautzen ditu: (i) pizgarria balia dezakeen jarduera egiten duen ekoizleak berak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak) edo sustatzaile/antolatzaileak, aztertu diren baldintzetan; eta (ii) jarduera hori egiteko finantzaketa ematen duen hirugarren batek; kasu horretan, foru-arauak xedatzen du kenkaria sortzeko eskubidea ez dagokiola, osorik edo zati batean, ekoizle eragileari, baizik eta kenkaria legez sortzen dela zuzenean finantzatzailearen edo inbertitzailearen autolikidazioan. Jarraian zehatzago ikusiko dugunez, araubide honek betekizun eta muga gehigarriak ditu (bereziki, finantzatzaileak lor dezakeen gehieneko errentagarritasunari dagokionez, emandako zenbatekoen zenbatekoaren gaineko 1,2koa).

Sarreran ere aipatu dugun bezala, garrantzitsua da azpimarratzea 11/2013 Foru Arauak ez duela arautzen kenkaria monetizatzeko inolako aukerarik (ez dago "tax rebate", ezta atzerriko ekoizpenen kasuan ere); aitzitik, arestian aipatu dugun aukera hori ezartzen du, hau da, kenkaria legez sortzea finantzatzaileen autolikidazioan, finantzaketa ematearen truke, horiek izan daitezen, ez pizgarria baliatzen duen jarduera egiten dutenak, Sozietateen gaineko Zergaren aitorpenetan aprobetxa dezaten.

Aurrekoaz gain, ekonomia-intereseko elkarteen eskema tradizionalak ere balio du, eta, horren ondorioz, kreditua transferitu egiten da, kenkariaren oinarriak elkarteko bazkide egoiliarrei egotzita. Horrela, bereziki ikus-entzunezko lanei dagokienez, ezin dugu alde batera utzi funtsezko araudiak berak egitura horien erabilera sustatzen duela. Zehazki, Zinemaren abenduaren 28ko 55/2007 Legearen 21.2 artikuluak honako hau xedatzen du: "2. Zerga-araudian jasotako pizgarri fiskalak hobeto aprobetxatzeko, bereziki martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Sozietateen gaineko Zergaren Legearen testu bateginaren 34.1 eta 38.2 artikuluetan araututakoak, Zinemagintzaren eta Ikus-entzunezko Arteen Institutuak honako hauek sustatuko ditu:

a) Ekonomia-intereseko elkarteak eratzea, Ekonomia-intereseko elkarteei buruzko abenduaren 29ko 12/1991 Legeak xedatutakoarekin bat etorriz, eta horiei testu bategin horretako 48. eta 49. artikuluetan eta gainerako garapen-araudian ezarritako araubide fiskala aplikatuko zaie. (...)".

Beraz, EIE ikus-entzunezko obraren ekoizle gisa edo ikuskizunaren sustatzaile edo antolatzaile gisa eratzen den neurrian, ez da arazorik egongo kenkari hori jasotzeko eskubidea sor dezan.

Hori bai, kontuan hartu behar da EIEren eskemak 11/2013 Foru Arauak xedatutako pizgarria bete-betean baliatzea izan dezan, beharrezkoa dela hauexek betetzea: 1) EIE Bizkaiko araudiari loturik egotea, eta horretarako, laburbilduz, beharrezkoa da elkarteko bazkide egoiliar guztiak foru-araudiari loturik egotea, eta EIEk zerga-egoitza Bizkaian izatea; eta 2) ikusiko dugun bezala, EIE direlakoek kenkariaren oinarria bazkide egoiliarrei egozten dietenez, eta, gero, norberari dagokion kenkaria horiek kalkulatzen dutenez euren araudiaren arabera, foru-bazkide horiek, aldi berean, Bizkaiko araudiari lotutakoak izatea.

Azken batean, finantzatzaileek eskura dituzten bi tresnak pizgarriak sortzeko eta aplikatzeko guztiz baliozkoak dira. Hortik aurrera, ez dago ekonomia-intereseko elkarterik eratu behar den kasurik, ezta kontrakorik ere. Zergadunek aztertu beharko dute, kasuan-kasuan, tresna zein prozedura bata edo bestea aukeratzea. Eta, aukera horren ondorioetarako, kontuan hartu behar dira eskema baten eta bestearen artean dauden alde nagusiak, hurrengo ataletan zehaztuko den bezala: (i) kasu batean eta bestean aplikatzekoak diren gutxieneko tributazioari eta kuota-mugari buruzko arauak (laburbilduz, zorrotzagoak dira finantzaketa-kontratuaren kasuan EIEen

eskeman baino), eta (ii) pertsona fisikoek eskema horietan parte hartzeko aukera (ekonomia-intereseko elkarteko bazkide izan ahalko dira, eta dagozkien kenkari-oinarriak egotzi ahal izango zaizkie, baldin eta PFEZn jarduera ekonomikoen etekinak lortzen badituzte; baina egungo erregulazioaren arabera, ezin izango dute parte hartu Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututako prozeduraren bidezko finantzaketan).

Hala berean, aintzat izan behar da bi eskemak uztar daitezkeela. Beraz, EIE delakoak eraturiko egituretan, finantzaketa-kontratuak erabiliz ere sar daiteke finantzaketa (hau da, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututakoaren bidez).

Jakina denez, kasu horietan, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak dakarren finantzaketa-kontratuaren bidez hura sortzeko eta aplikatzeko eskubidea finantzatzaileari dagokion kenkariaren zati horrek murriztu egingo luke EIEk bazkide egoiliarrei egotzi beharreko kenkariaren oinarria (edo, hala badagokio, ekonomia-intereseko elkarteari legokiokeena, bazkide ez-egoiliarrik balego). Beraz, EIEk 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluari jarraiki sortzen den kenkariaren oinarria baino handiagoa sortu badu soilik egotzi ahalko zaie kenkariaren oinarria bazkide egoiliarrei, eta gehiegizko oinarria denean bakarrik.

Jarraian, pizgarriak sortzeko eta aplikatzeko helburuz, finantzatzaileek eskura dituzten bi bide horiek zehatz-mehatz aztertuko ditugu.

5.1. Arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikus-entzunezko lanak eta ikuskizunak finantzatzen parte-hartzea (11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikulua).

5.1.1. Xedea eta aplikazio-eremua.

a) Zertan datza finantzatzaileek pizgarriak sortzeko eta aplikatzeko tresna hori?

Tresna edo prozedura horren bidez arautzen da hirugarren zergadun baten parte-hartzeko aukera 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataleak ezarritako kenkariak jasotzeko eskubidea baliatzeko baldintzak betetzen dituzten beste zergadun batzuek egiten duten ikus-entzunezko obren ekoizpenaren finantzaketan edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpen eta emanaldiaren finantzaketan, eta, hala, kuota likidoaren kenkari bat baliatu ahalko du, hurrengo ataletan azalduko ditugun baldintzak eta betekizunak beteta.

Beraz, laburbilduz, erraz-erraz azalduta, prozedura horrek aukera ematen du ikus-entzunezko obraren ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo zuzeneko ikuskizunaren sustatzaileak edo antolatzaileak uko egin diezaion, osorik edo zati batean, jarduera horiek egitearen ondorioz sortzen den kenkarirako eskubideari (jarduera horietan egin dituen gastu eta inbertsioengatik), eta eskubide hori, legez, hirugarren batek sortzeko modua ematen du, eta horrek sortuko du, hain zuzen ere, aipagai darabiltzagun jarduerak garatzeko beharrezkoa izan den finantzaketa ematen laguntzeagatik.

Prozedura hori arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizun edo ikus-entzunezko lan bakoitzari loturik ezartzen da; bereziki, zuzeneko ikuskizunei gagozkiela, saioen kopurua zeinahi dela ere, eta zenbat ekitalditan egiten den gorabehera, aurrerago adieraziko ditugun ñabardurei kalterik egin gabe.

b) Noiz ulertzen da zergadun batek ikus-entzunezko lan baten edo zuzeneko ikuskizun baten finantzaketan parte hartzen duela?

Zergadun batek ikus-entzunezko lan horien ekoizpenaren finantzaketan edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpen eta emanaldiaren finantzaketan parte hartzen duela ulertuko da, baldin eta funts galdurako zenbatekoak ematen baditu ekoizpen edo emanaldiaren kostu guztiak edo horien zati bat ordaintzeko (zenbateko horiek izango dira dagokion kenkariaren oinarria osatuko dutenak), ekoizpen edo emanaldi horiek egiten dituen zergadunak horiek itzultzea aurreikusten ez dela.

c) Nork parte har dezake finantzatzaile gisa prozedura honetan?

Establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten duten Sozietateen gaineko Zergari edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari lotutako zergadunak izan daitezke finantzatzaileak (laburbilduz, Espainiako lurraldean, bulego, sukurtsal eta abarren bidez jarduten dutenean).

Beraz, ondorio horietarako, finantzatzailea ezin da pertsona fisikoa izan (ezta jarduera ekonomikoen ziozko etekinak lortzen dituenean ere).

Nolanahi ere den, Sozietateen gaineko Zergari loturiko erakunde batek izan behar du finantzatzailea, edo gurean establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten duen ez-egoiliar batek. Beraz, egoiliar ez den batek (atzerritar batek) ezin izango du kenkaria baliatu 66 quinquies artikuluak jasotzen duen prozeduraren bidez, Espainiako lurraldean establezimendu iraunkor bat (bulegoa, sukurtsala...) izan ezik, finantzaketa-kontratua horri egotzita.

11/2013 Foru Arauaren 67.9 artikuluak honela dio: "9. Kapitulu honetan araututako kenkariak ez zaizkie aplikatuko foru arau honetako 14. artikuluko ondare-sozietateei". Beraz, ondare-sozietate batek ezin izango ditu kultura sustatzeko kenkariak eskuratu, ezta 66 quinquies artikuluak araututako tresna erabiliz ere.

Finantzatzaileak bete behar duen araudiari dagokionez, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honek uste du aipaturiko tresna baliagarria izan daitekeela ekoizlearen (edo ekoizle eragilearen) edo eta hainbat lurraldetako araudiari lotutako ikuskizunaren sustatzailearen edo antolatzailearen eta finantzatzailearen artean (betiere, jakina denez, kenkari baliokiderik eta, finantzaketaren truke, hura lagatzeko aukera jasotzen badituzte), eta, nolanahi ere, eragindako bi arauetan erkidea den pizgarriaren zatiaren esparrura mugatuta (horrek behartzen gaitu horietatik eratortzen den kenkari txikiena aintzat hartzera). Hala ere, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honek ez du eskumenik araudi hori bera arautzen duten beste administrazio batzuek azaldutako egitateei ematen dieten tratamenduari buruzko iritzirik emateko.

d) Orduan, prozedura hori aplikatzen bada, nork sortzen du eta nork baliatzen du kenkaria, eta zein baldintzatan?

11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak finantzatzailearen egoitzan pizgarri fiskala sortzeko prozedura xedatzen du (ikus-entzunezko obretan eta arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunetan egindako inbertsio eta gastuengatiko kenkariarena), eta horren bidez, ekoizlea berak (edo, hala badagokio, ekoizle eragileak) edo ikuskizunaren sustatzaileak edo antolatzaileak kenkaria baliatu beharrean, proiektuari ekarpena egiten dion finantzatzaile batek baliatuko du, hain zuzen ere, ematen ari den finantzazio horren truke.

Beraz, kasu horietan, finantzatzaileari aplikatzen zaion kenkari hori bateraezina izango da, osorik edo zati batean, beste zergadun horiek 66 quater artikuluak xedatutakoa aplikatzeagatik (hau da, bi kenkariak sortzen dituzten jarduerak gauzatzeagatik) baliatzea izango lituzketen kenkariekin.

Horrela, arauaren 66 quinquies artikuluak ezarritakoa aplikatzea erabakitzen denean, pizgarriaren xede diren jarduerak egiten dituzten zergadunek (hau da, ikus-entzunezko lanak ekoizten dituztenek edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunak ekoitzi eta ematen dituztenek) ez dute 66 quater artikuluaren Bat eta Bi atalek araututako kenkariari dagokion zenbateko osoa edo partziala aplikatzeko eskubiderik izango, eta, horren ordez, esan dugun bezala, finantzaketan parte hartzen duen zergadunak bere autolikidazioan artikulu horretan xedatutako kenkaria egiaztatzeko eskubidea izango du, eta horren zenbatekoa zehaztuko da arestian aipatutako Bat eta Bi ataletan araututako kenkariak aplikatzeko eskubidea sortu duten zergadunei aplikatu zaien baldintza berdinetan.

Jakina denez, aurreko idatz-zatian aipatu dugun ezintasun "oso edo partzial" horrek, hau da, pizgarriaren xede den jarduera egiten duen zergadunak kenkaria sortzeko eta aplikatzeko ezintasunak, jarduera sortzeko eta, horren ordez, finantzatzaileak baliatzea izango duen zenbatekoari bakarrik eragingo dio. Hau da, egindako guztizko gastuengatik, dagokion kenkariaren zati direnez, 200eko kenkaria sor daiteke, eta finantzatzaileak, finantzaketa-kontratuaren bidez, 150ekoa sortzeko eta aplikatzeko eskubidea izango du. Kenkariaren gainerako 50ekoa pizgarriari lotutako jarduera egiten duen zergadunak sortu eta aplikatu ahalko du, hala badagokio.

Hori dela eta, bereziki zuzeneko ikuskizunengatiko eta arte eszenikoengatiko kenkariari dagokionez, horrelako proiektuak finantzatzen dituzten zergadunek ere 1.000.000 euroko muga izango lukete ekitaldi bakoitzeko, 66 quinquies artikuluaren 5. paragrafoak adierazten duen bezala, finantzatzaileari dagokion kenkariaren zenbatekoa "66 quater artikuluaren Bi atalak araututako kenkaria baliatzeko eskubidea sortu duten zergadunei aplikatu zaizkien baldintza berdinetan" zehaztuko baita.

Finantzaketan parte hartzen duen zergadunak 66 quinquies artikuluak ezarritako kenkaria aplikatuko du urtero, zergaldi bakoitzean ordaindutako ekarpenen arabera, bai eta zergaldi bakoitzean ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo antolatzaileak edo sustatzaileak egiaztatzen duen kenkariaren arabera ere.

Finantzaketan parte hartzen duen zergadunak, dena delako zergaldian, ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo antolatzaileak edo sustatzaileak ekitaldi horretan egiaztatutakoa baino kenkari handiagoa sortzeko modua ematen duen zenbatekorik ekarri badu, soberakina hurrengo zergaldietan aplikatu ahal izango da.

Hala eta guztiz ere, aldeak badaude kenkaria aplikatzen duena finantzatzailea denean, horretarako eskubidea sortu duen zergadunaren ordez, 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutako aplikatu ezean.

Izan ere, kenkari horietarako eskubidea duena pizgarriaren xede den jarduera egiten duen zergaduna bera denean gertatzen ez den moduan, kenkaria baliatzen duena finantzatzailea denean, kenkari horien aplikazioari legearen 59.3 artikuluak jasotako gutxieneko tributazioaren arauak eragiten die (eta, beraz, kuota likidoaren kenkari hori benetako kuota edo kuota efektiboa lortzeko aplikatzeak ezin izango du ekarri entitatearen kuota efektiboa zerga-oinarriaren zenbatekoaren ehuneko 17 edo ehuneko 15aren azpitik geratzea, kenkari hori aplikatzearen ondorioz edo gutxieneko tributazioaren araua aplikatu behar zaien gainerakoen ondorioz, dagokionaren arabera).

Halaber, kenkari horiek aplikatzeko eskubidea finantzatzaileak badu, kuota likidoaren ehuneko 35eko kuota-mugarekin egingo du (eta ez ehuneko 50ekoarekin, kenkaria sortzen duena pizgarriaren xede den jarduera garatzen duen zergaduna bera denean gertatzen den bezala).

e) Ba dago mugarik finantzatzaileari egokitu dakiokeen gehieneko kenkariari dagokionez?

Finantzaketan parte hartzen duen zergadunak ezin izango du aplikatu dagokion zenbatekoa baino kenkari handiagorik, kuotari dagokionez, finantzaketarako berak ordaindutako kopuruen zenbatekoa bider 1,20 eginda ateratzen dena. Gehiegizko kenkaria suertatuz gero, kenkari horiek aplikatzeko eskubidea sortzen duten zergadunek aplikatu ahal izango dute.

Muga hori modu orokorrean aplikatuko da zinemagintzako film luze eta laburren eta ikus-entzunezko beste lan batzuen ekoizpena hedatzen den zergaldi guztietan, bai eta fikziozko, animazioko edo dokumentaleko ikus-entzunezko sailen ekoizpena hedatzen den aldi guztietan ere, baldin eta horiek aukera ematen badute euskarri fisiko bat egiteko industria-ekoizpen seriatuaren aurretik edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpena eta emanaldia hedatzen den bitartean.

Aipatutako mugaren ondorioz, zergaldi jakin batean aplikatzeke dauden zenbatekoak baleude, hurrengo zergaldietan aplikatu ahalko lirateke, betiere muga hori errespetatuz.

f) Badago gehieneko zenbatekorik, kopuruari edo ehunekoari dagokionez, 66 quinquies artikuluak jasotako prozeduraren bidez ikus-entzunezko lana edo ikuskizuna finantzatu ahal izateko?

Arauak ez du inolako mugarik ezartzen horri dagokionez.

Hala ere, kenkariak kenkariaren oinarriak gehieneko ehunekoa dakarren duen heinean (inoiz ez ehuneko 100ekoa), eta finantzatzaileak edo finantzatzaileek finantzaketa-kontratuaren bidez emandako zenbatekoetatik gehienez ere 1,20ko kenkaria sor dezaketenez, argi dago ezinezkoa izango dela ikus-entzunezko obraren edo ikuskizunaren ekoizpenaren eta emanaldiaren aurrekontuaren ehuneko 100 inbertsiogileen finantzaketa erabiliz soilik osatzea, finantzaketa-kontratuaren esanguran.

Alde horretatik, kontuan hartu behar da, 100eko guztizko aurrekontuaren aurrean, eta, adibidez, ikus-entzunezko lanetarako arautu den eguneko 70eko gehieneko kenkaria kontuan hartuz gero (ehuneko 60 + ehuneko 10 puntu euskara hutsean filmatutako lan bakoitzeko), 70ekoa izango litzatekeela sortutako kenkari osoa. Finantzatzaileak, gehienez ere, kenkaria sortzeko tresna honen bidez, 0,20ko errentagarritasun finantzario eta fiskala lor dezake finantzatzailearen egoitzan. Hau da, finantzatzaileak gehienez ere finantzaketa-kontratuaren bidez emandako zenbatekoen 1,2ko kenkaria egiazta dezake. Beraz, 70eko kenkari hori egiaztatzeko, 58,3ko finantzaketa aurkeztu beharko du.

Beste gauza bat da kenkariak, kasuan kasuko obragatik zergadunak jasotako gainerako laguntzekin batera, zein egoeratan izan dezakeen bere ekoizpen-aurrekontu osoaren ehuneko 100, aplikatu beharreko intentsitate-mugarik ez dagoenean (hemen, zailtzat jotako ikus-entzunezko lanengatiko kenkariaz soilik hitz egingo genuke, edo Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Antolakundearen Garapenerako Laguntza Batzordearen zerrendan ageri diren herrialdeekiko koprodukzioez ari garenean; inola ere ez zuzeneko ikuskizunengatiko kenkariaz, horiei % 80ko intentsitate-muga ezartzen baitzaie).

g) Zer ondorio fiskal dakar prozedura hori erabiltzeak, bai finantzaketa jasotzen duen zergadunarentzat, bai ekarpena egiten duenarentzat?

Alde batetik, finantzaketa jasotzen duen zergadunak jasotako zenbatekoa dirulaguntza gisa kontabilizatu beharko du, ICACek 2017ko maiatzaren 29ko kontsultan I+G+b delakoari eta hizpide darabilgun foru-arauaren 64 bis artikuluak jasota duen moduan: "Proiektua egiten duen eta beste zergadunaren funtsak jasotzen dituen

sozietateak analogiaz kontabilizatuko du eragiketa, azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Kontabilitate Plan Orokorraren 18. erregistro-arauan ("Jasotako dirulaguntzak, dohaintzak eta legatuak") dirulaguntzak aitortzeko ezarritako irizpideak aplikatuz. Izan ere, agerikoa dirudi administrazioaren helburu nagusia dela, azaldu den kasuan, jarduerak finantzatzea (...), bere funtsen zuzeneko transferentziaz bestelako modu bat erabiliz eta zergaren kuotan kenketa bat aplikatzeaz bestelakoa, hau da, hirugarren batek finantzaketa eman dela eskudirutan, zerga arrunta emandako zenbatekoaren heinean murriztearen truke, errentagarritasuna ere aintzat hartuta".

Beraz, araudiak ezartzen duenez, proiektua finantzatzeko baliabide horiek funts galdura entregatzen direnez, zergaren ikuspegitik kontabilitatearen irizpidea onartzen da, eta periodifikatzeko diru-sarreratzat joko da (finantzaketa jasotzen duenarentzat), eta galdu-irabazien kontuan islatuko da, eta, beraz, zerga-oinarrian, ekarpen horiek baliatuz finantzatzen diren gastuak kontabilizatzen diren heinean. Beraz, irizpidea neutrala da kontabilitatearen eta zergen ikuspegitik (diru-sarrerak = gastuak), eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 15.3 artikuluak xedatutakoa aplikatzea dakar. Ildo horretan, adierazi behar da ez dagoela kontabilitateko sarrera hori modu negatiboan doitzea ahalbidetzen duen inolako lege-oinarririk, zergaren zerga-oinarrian sar ez dadin.

Hala eta guztiz ere, bi alderdi azpimarratu behar dira:

1) 11/2013 Foru Arauaren 66 quater.Lau artikuluaren 1. atalak xedatutakoaren ondorioetarako (esandako artikuluak ondokoa arautzen du: "Foru Arau honen 67. artikuluan xedatutakoa gorabehera, kenkariren oinarria minoratu egingo da artikulu honetan arautako kenkariak jasotzeko eskubidea sortzen duten inbertsioak eta/edo gastuak finantzatzeko jasotako dirulaguntzen zenbatekoan"), finantzatzaileak ordaindutako zenbatekoa ez da kenkariaren oinarritik deskontatu behar. Izan ere, haren kontabilizazioa gorabehera, ez da dirulaguntza publikoa.

2) Zenbateko horiek ere ez dira kontuan hartu behar dagokion laguntzaren intentsitate-mugaren ondorioetarako, 66 quater artikuluaren Bat edo Bi ataletako kenkariaz ari garen kontuan hartuta.

Bestalde, eta finantzatzailearen ikuspegitik, 11/2013 Foru Arauaren 39. artikuluaren 9. atalak honako hau dio: "9. Foru arau honetako 64 bis artikuluan ezarritakoaren ondorioz aplikatutako kenkariak handiagoak badira zergadunak artikulu horretan aipatzen diren ikerketa eta garapeneko proiektuetan zein berrikuntza teknologikokoetan inbertitutako kopuruak baino, zergadunaren zerga-oinarrian sartuko da aplikatutako kenkarien eta proiektu horiek finantzatzeko ordaindutako kopuruen arteko diferentzia positiboa".

Horrela, finantzatzaileak lortzen duen errentagarritasun finantzario eta fiskala (emandako kopuruen gehieneko 0,20 horregatik) Sozietateen gaineko Zergari lotutako bere likidazioren (edo, hala badagokio, establezimendu iraunkor bat erabiliz jarduten duen Ez-egoiliarraren Errentaren gaineko Zergari lotutakoaren) zerga-oinarrian ere zenbatuko da.

Foru Arauaren 39.9 artikuluak baliatutako kenkarien eta ordaindutako zenbatekoen arteko aldea aipatzen du. Beraz, diru-sarrera zerga-oinarrian txertatuko da, kenkaria aplikatzen den neurrian, aplikazio-ekitaldian bertan.

Beraz, kenkaria hurrengo ekitaldietan aplikatzeko geratzen bazaio finantzatzaileari, benetan aplikatzen denean aitortuko da diru-sarrera.

h) Zer gertatzen da behin betiko kenkariaren oinarria hasieran aurreikusitakotik desberdina bada, gehiegizkoa edo gutxiegizkoa?

Ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo ekitaldiaren antolatzaileak edo sustatzaileak kenkari nahikoa sortzen jarraitzen duen heinean, finantzatzaileak eutsi egingo dio finantzaketa-kontratuaren bidez sortutako kenkariari. Beraz, aldaketek, ahal den neurrian, ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo zuzeneko ikuskizunaren antolatzaile edo sustatzaileak izan dezaketen kenkariari eragingo diote. Eta, bereziki, beheranzko aldaketen kasuan, ekoizlearen edo antolatzailearen kenkariari aplikatu ezin zaizkionean soilik eragingo diote finantzatzailearen kenkariari.

Jakina denez, ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo sustatzaileak edo antolatzaileak kenkari nahikorik sortzen ez badu (beheranzko aldaketa horien ondorioz) finantzaketa-kontratu formalizatuaren arabera finantzatzaileari dagokion kenkariaren zenbatekora iristeko, kenkari hori murriztu egin beharko du nahitaez; izan ere, finantzatzailearen egoitzan ezingo da inolaz ere egiaztatu pizgarriaren xede den jarduera egiten duenak benetan sortu lezakeen zerga-kreditua baino handiagoa, egiatan egin dituen gastuetan oinarrituta.

i) Zer gertatzen da ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo antolatzaileak edo sustatzaileak bat datozen ekitaldirik ez badute?

66 quinquies artikuluak 5. paragrafoan dioenez, "finantzaketan parte hartzen duen zergadunak artikulu honetan araututako kenkaria bere autolikidazioan egiaztatzeko eskubidea izango du, eta horren zenbatekoa Bat eta Bi ataletan xedatutako kenkariak aplikatzeko eskubidea sortzen duten zergadunei aplikatuko litzaiekeen baldintza berdinetan zehaztuko da". Beraz, produktoreak (edo ekoizle eragileak) edo antolatzaileak edo sustatzaileak bere zergaldian (finantzaketa jasotzen duen aldian) sortutako kenkari efektibotik abiatu behar da beti. Horri dagokionez, finantzatzaileak sortu eta aplikatu beharko du, eta ekarpena egiten duen zergaldian (finantzatzailearenean) egiaztatuko du.

Arauaren 66 quinquies artikuluan jasotako prozedura erabilzen hasten denetik, ekoizlea bera (edo ekoizle eragilea) edo antolatzailea edo sustatzailea ez dira zergaren autolikidazioan dagokion kenkaria jasotzen dutenak; aitzitik, finantzatzaileak berak kontsignatuko du zuzenean autolikidazioan, eta ez da beharrezkoa izango ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo antolatzaileak edo sustatzaileak autolikidaziorik aurkeztea finantzatzaileak bere autolikidazioan 66 quinquies artikulua aplikatuz dagokion kenkaria kontsignatu ahal izateko, aintzat harturik finantzatzailearen egoitzan sortzen den kenkaria foru-arauak zuzenean aginduta sortzen dela. Ildo horretan, ekoizlearen (edo ekoizle eragilearen) edo sustatzailearen edo antolatzailearen zergaldia amaitu bada, eta, beraz, zerga sortu bada, finantzatzailearen aitorpen-aldia haiena baino lehenago amaitzen bada, dagokion kenkaria egiaztatu ahal izango du autolikidazio horretan. Betiere kontuan hartuta une horretarako beteta egon beharko duela 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluaren 8. atalak xedatzen duen jakinarazpenaren betebeharra.

j) Zer eskatzen da prozedura hau aplikatzeko?

Arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutakoa aplikatzeko baldintza nagusia finantzaketa-kontratu bat sinatzea da, eta Zerga Administrazioari jakinarazi beharko zaio, geroago garatuko diren baldintzetan.

Era berean, bi kenkariei buruz hitz egitean aipatu dugun kultura-ziurtagiria aurkeztu beharko zaio Zerga Administrazioari, jarraian adierazten diren baldintza-epeetan.

5.1.2. Finantzaketa-kontratua.

a) Zer eduki izan behar du finantzaketa-kontratuak?

Lehenik eta behin, adierazi behar da ez dagoela finantzaketa-kontratuaren eredurik ondorio horietarako. Hala ere, Foru Arauak esaten digu finantzaketa-kontratuak zer informazio izan behar duen. Zehazki:

a) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren edo ikus-entzunezko obraren ekoizpenean parte hartzen duten zergadunen identitatea.

b) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren edo ikus-entzunezko lanaren deskribapena.

c) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ekoizpen edo ikuskizunaren aurrekontua, gastuen deskribapen xehatua jasota eta, bereziki, zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egingo direnena, bai eta horien aldi baterako egozpena ere.

d) Finantzatzeko modua, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko obra edo ikuskizuna ekoizten duen zergadunak ematen dituen zenbatekoak, haren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak ematen dituenak eta finantza-erakundeen kredituei, dirulaguntzei eta bestelako laguntza-neurriei dagozkienak bereiz zehaztuta.

Ildo horretan, finantzaketa-kontratuak konpromiso irmoa jaso behar du finantzatzailearen aldetik, hitzemandako zenbatekoak emango dituela bermatuta. Beraz, ekoizpena ekitaldi bat baino gehiagoz luzatuko balitz, ez litzateke baliozkoa izango, adibidez, finantzatzaileak lehen ekitaldian ekarpenak egiteko konpromisoa hartzen duen kopuruak kontuan hartzea, eta hurrengo ekitaldietan, finantzatzailearen aukeran, kopuru gehigarriak emateko aukera zabalik uztea.

e) Erregelamendu bidez ezartzen diren gainerako gaiak.

Arauaren 66 quinquies artikuluak jasotako tresna edo prozedura arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizun edo ikus-entzunezko lan bakoitzarentzat ezartzen da.

Hala eta guztiz ere, batez ere, arte eszenikoen eta musikalen sektorearen berezitasunak kontuan hartuta, ezerk ez du eragozten antolatzailea ikuskizun horien ekoizpena eta emanaldia egiten ari den ikuskizun desberdinei buruzko finantzaketa-kontratu bakarra formalizatzea (edo horiek ematea soilik, baldin eta ekoizpena aurreko ekitaldi batean egin bada, finantzaketa-kontratua formalizatzeko epearen ondorioetarako geroago adierazten dena kontuan hartuta, edo pizgarriaren xede den jardueran batera parte hartzeko kasu berezi horien aurrean bagaude); hori guztia, baldin eta ikuskizun guzti-guztiak -arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutakoak eragingo die eta, beraz, jarduera horiei dagokien kenkaria finantzatzaileak edo finantzatzaileek aplikatuko dute- behar bezala identifikatuta badaude aipaturiko finantzaketa-kontratuan.

b) Bada eperik kontratua formalizatzeko?

Finantzaketa-kontratua ekoizpen-aldia hasi aurretik formalizatu beharko da, edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunei dagokienez, lehen emanaldia eskaini aurretik; hala ere, lehen sei hilabeteetan formalizatu ahal izango da ikuskizuna hasi zenetik edo lehen emanaldia egin zenetik.

Ondorio horietarako, ekoizpen-aldiaren hasieratzat hartuko da irudiak eta/edo soinua hartzeko prozesua hasten den unea. Animazio-lanen kasu berezian, filmaketarik ez baitago (irudiak eta/edo soinua hartzeko prozesua hasten den une gisa ulertuta), hasteko eta bat, finantzaketa-kontratua formalizatzeko arautako gehieneko epea zenbatzeko helburuz, pertsonaien mugimendua hasten den unea hartu beharko da kontuan.

Zehaztu beharra dago arauak ez duela eragozten hainbat kontratu formalizatu ahal izatea, dela finantzatzaile berberekin, dela finantzatzaile desberdinekin. Horren haritik, aurre-ekoizpena hasten denetik (edo lehenago ere bai), eta ekoizpen-aldia (filmaketa) hasten denetik edo ikuskizunaren lehen saioa eskaintzen denetik 6 hilabete igaro arte, nahi beste finantzaketa-kontratu formalizatu ahalko dira.

Nolanahi ere, eta arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen gastuengatiko kenkariaren kasuari doakionez eta arauak aipatzen duen ziurtagiriaren eskaerari doakionez adierazitakoaren ildo beretik (arauaren kultura-izaera eta gauzatze eraginkorra egiaztatzen dituena), eta sektorearen berezitasunak kontuan hartuta, non ikuskizun baten emanaldiaren iraupena nabarmen alda daitekeen kasu batzuetan eta beste batzuetan, nahikoa zaila da hasierako unean nolabaiteko fidagarritasunez zenbatestea bai ikuskizuna eskainiko den urte kopurua (handiagoa edo txikiagoa izan ahalko da, hainbat inguruabarren arabera, besteak beste, ikuskizunaren arrakasta handiagoaren edo txikiagoaren arabera), bai egingo diren saio guztien kopurua eta urte horietan zehar sortuko den kostuaren aurrekontua, zentzuzkoa dirudi ulertzea, kasu horietan, aldagai horiek guztiak ezagutzen ez direnean, periodifikazio moduko bat egin ahal izango dela zerga-ekitaldiaren arabera.

Beraz, esan bezala, bai kultura-ziurtagiria eskatzeko, bai 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututakoa aplikatzeko, ikuskizunaren lehen eta azken funtzioa hartuko dira erreferentziatzat ekitaldi bakoitzaren barruan, azkenean, ikuskizunaren emanaldia luzatzen baldin bada.

Kontrakoak segurtasun juridikorik eza eragingo lioke zergadunari, kenkaria behar bezala aplikatzeko beharrezkoa den ziurtagiria lortzeari dagokionez, bereziki ikuskizuna benetan egin dela egiaztatzeari buruzko puntua egiaztatzeari dagokionez. Gainera, ia ezinezkoa egingo luke ikuskizuna laguntzeko finantzatzaileak lortzea Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututako prozeduraren bidez, finantzaketa-kontratua formalizatzeko dauden epeak eta horren edukia kontuan hartuta.

Beraz, kasu horietan, finantzaketa-kontratua formalizatzeko erreferentziatzat hartu beharko den data ekitaldi bakoitzeko lehen emankizunaren data izango da.

c) Finantzaketa-kontratua formalizatu ondoren, badago denbora-mugarik finantzatzaileak funtsak eskualdatu behar dituen uneari dagokionez?

Helburua da ikus-entzunezko obraren ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo ekitaldiaren sustatzaileak edo antolatzaileak finantzatzailearen eskutik datozen funtsak erabiliz zuzenean finantzatzea kostuak. Horregatik, finantzatzaileak ekoizleari (edo, hala badagokio, ekoizle eragileari) edo zuzeneko ikuskizunaren antolatzaileari edo sustatzaileari eskualdatu behar dizkio funtsak, finantzatuko dituen gastuak egin baino lehen.

Hortaz, finantzatzaileak hitzemandako zenbatekoak ematen dituenean, artean ordaintzeke egon behar dira (benetan ordaintzeko), gutxienez, zenbateko horietako gastuak, ekitaldi horretan bertan edo hurrengoetan.

Hala ere, horrek ez du esan nahi finantzatzaileak kenkaria sortzeko eskubidea eskuratu ezin duenik berak finantzatzen ez dituen beste gastu batzuen gainean ere, bestela inoiz ezingo bailitzateke aplikatu emandako zenbatekoen 1,20ko kenkaria (zenbateko horiekin finantzatutako kostuak gehienez ere ehuneko 70eko kenkaria eragingo baitu ikus-entzunezko lanen kasuan, eta ehuneko 40koa, berriz, arte musikal eta eszenikoen zuzeneko ikuskizunen kasuan). Beraz, finantzatzaileak emandako finantzaketaren 1,20ko kenkaria aplikatu ahal izateko, kenkari horren zati bat finantzatzaileak benetan finantzatutakoez bestelako gastuengatik sortu behar izan da nahitaez. Ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo sustatzaileak edo antolatzaileak egin ahalko ditu gastu horiek,

kasuan kasuko finantzaketa jaso aurretik ere.

Laburbilduz, finantzatzaileak 100eko finantzaketa ematen badu eta ehuneko 70eko kenkari-ehunekoa bere gain hartzen badu, 100 hori emanda 70eko kenkaria baino ez da sortuko. Beraz, emandako kopuruen 1,2raino iritsi arte, hau da, 120raino, 50eko kenkari gehigarria aplikatu ahal izango zaio finantzatzaileari, eta 71,43ko beste gastu gehigarri batzuei esker sortu ahalko da. Gastu gehigarri horiek ekoizleak ekitaldian bertan sortuko ditu, finantzatzaileak finantzaketa eman aurretik edo ondoren.

Beste alde batetik, finantzaketaren ekarpena egin eta hurrengo zergaldian finantzatutako gastuak egiteak ez du eragozten finantzatzaileak, finantzaketaren ekarpena egiten den zergaldi berean, emandako zenbatekoen 1,2ri dagokion kenkaria aplika diezaion, betiere, jakina denez, zergaldi horretan ekoizleak (edo ekoizle eragileak) edo ekitaldiaren sustatzaileak edo antolatzaileak kenkariaren eskubidea sortu badu, behar besteko zenbatekoan (finantzatzaileak emandako zenbatekoen 1,2 horretara iristeko).

Nolanahi ere, esan dugun bezala, finantzatzaileak finantzaketa eman behar du, gutxienez, finantzatzen ari den kopuru beraren heineo gastuak egiteko geratzen direnean (finantzaketa ematen den ekitaldi berean edo hurrengoetan egingo bada). Ondorio horietarako, adibidez, ez litzateke baliozkoa izango finantzatzaileak emandako zenbatekoak kontuan hartzea zergadunaren alde pignoratutako saldoarekin, baldin eta ekoizleak (edo ekoizle eragileak, hala badagokio) edo antolatzaileak funts horiek erabili ezin baditu geroago arte (esate baterako, benetan egindako gastuen ikuskaritza egin arte) dagozkion gastuak ordaintzeko, funtsak aurreratu edo beste finantzaketa-modu batzuetara jo behar badu.

Era berean, gerta daiteke finantzaketa-kontratuan funtsen ekarpena geroago egin dadin adostea, adibidez, ekoizleak (edo ekoizle eragileak, edo sustatzaileak edo antolatzaileak) gastuak benetan egin dituela egiaztatu ondoren, eta une hori baino lehen banku-erakunde batera jotzea finantzaketa-kontratua deskontatzeko, finantzaketa hasiera-hasieratik lortzeko xedez. Finantzaketa-kontratu horren ondorioz, bankuak ekoizleari (edo ekoizle eragileari) edo sustatzaileari edo antolatzaileari funtsak aurreratzen badizkio, eta gero finantzatzaileak ematen badizkio (eta, hortaz, bankuari itzultzen badizkio), ez da baliozkoa izango.

Hala ere, musika-ikuskizunen esparruan, gerta daiteke egoera berezietan enkante moduko bat egitea, dagozkion eskaintzekin, ekitaldi edo ikuskizun jakin baten sustatzailea nor izango den zehazteko. Kasu horietan, ohikoa izaten da sustatzaileari eskatzea aurrekontuaren aurrerakin baten gordailua egitea (normalean, % 50ekoa) oso epe laburrean (normalean, 48 orduren buruan). Kasu berezi hori alde batera utzita, musika-ikuskizunen esparruan ere, bai nahiko ohikoa izaten da ordainketa aurreratuak egitea (artean sortu gabeko gastuei dagozkienak), adibidez, ekitaldia egingo den agertokia edo espazioa, teknikariak eta artistak hartuko duten hotela edo beste batzuk blokeatzeko edo erreserbatzeko. Beraz, kasu berezi horietan aipatutako irizpidea zorrotz aplikatuko bagenu, ezinezkoa izango litzateke kasu horietan 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak arautako prozedura baliatzea.

Horrenbestez, aurreko idatz-zatian adierazitako kasuen modukoetan, sustatzaileak edo antolatzaileak aurrerakin horiek aldez aurretik ordaintzeak (artean sortu gabeko gastuekin bat datozenak) ez du eragotziko arauaren 66 quinquies artikuluak xedatutakoa aplikatzea, baldin eta finantzatzaileak aurrerakin hori estaltzeko erabiltzen dituen funtsak finantzaketa-kontratua formalizatzeko aurreikusitako 6 hilabeteko gehieneko epea igaro baino lehen jasotzen badira eta benetako sortzapena gertatzen bada.

d) Finantzaketa-kontratua gerora alda daiteke?

Oro har, ez da onartzen subrogazioa proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunaren posizioan, oinordetza unibertsaleko kasuetan izan ezik.

Hala ere, finantzatzailearen kaudimenari lotutako salbuespenezko kasuak gertatzen direnean, zerga-administrazioaren baimena eskatu ahalko da dagoeneko formalizatuta dauden kontratuetan parte hartzen duen zergadunaren posizioa subrogatzeko, zinemagintzako film luze eta laburrak eta ikus-entzunezko beste lan batzuk finantzatzeko, bai eta fikziozko, animazioko edo eite dokumentaleko ikus-entzunezko sailak finantzatzeko ere, baldin eta euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen badute industria-ekoizpen seriatuaren aurretik edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunak ekoitzi eta eman aurretik.

Finantzatzailearen posizioaren subrogazioa eskatzeko aukera "finantzatzailearen kaudimenari lotutako salbuespenezko kasuetan" baino ez da aurreikusten. Ildo horretan, finantzatzaileak ez du behar besteko zerga-oinarririk lortuko finantzaketa-kontratuaren bidez "eskuratutako" kenkaria aplikatzeko moduko kuota likido nahikoa lor dezan, eta hori ez litzateke bat etorriko subrogazioa eska daitekeen kasuetan. Zerga-oinarri negatiboak izatea ere ez, berez, finantzatzaileak kaudimen-arazoa daukanean izan ezean. Kasu horietan, finantzatzaileak kenkaria aplikatu ahal izango du hurrengo ekitaldietan.

Nolanahi ere, kontuan izan behar da ekonomia osoari modu sistematikoan eragiten dioten gertaera ekonomikoak ere kontuan har daitezkeela, oro har egiazta daitekeenean enpresen kaudimenari eragiten dioten ondorio orokorrak gertatu direla sektore ekonomiko guztietan edo batzuetan. Hala zehaztu du legegileak, osasun-agintariek COVID-19ak sorrarazitako pandemiaren inguruan hartu diren erabakiek ekonomian izan dituzten ondorioen eraginez (maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailea, abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemailea edo apirilaren 5eko 2/2022 Foru Dekretu Arauemailea), eta hala ikusi du Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honek ere Ukrainako gerraren eta zailtasun ekonomiko sistemikoen ondorioz jazo diren egoeretan, batez ere energiaren prezioei eta lehengai jakin batzuen hornidurei dagokienez).

Bestalde, subrogatzeko aukera ez litzateke onartuko finantzaketa-kontratuan hasiera batean aurreikusitakoa baino zenbateko handiagoa bada (bestela, nolabait, arauan aurreikusitako finantzaketa-kontratua formalizatzeko epeak saihestuko lirateke). Hala ere, hasierako finantzatzaileak hitzartutakoa baino zenbateko txikiagoko subrogazioa onar liteke, aukera horrekin ekoizleak edo sustatzaileak bazeukan finantzaketa ez galtzea lortu nahi baita, hori ezinbestekoa izan baitaiteke ikus-entzunezko lanaren edo ikuskizunaren bideragarritasuna bermatzeko. Horren haritik, onartu egingo litzateke hasierako finantzatzailearen posizioa zenbait finantzatzailek euren gain hartzea (betiere guztizko zenbatekoak ez badu gainditzen hasieran hartutako konpromisoa, lehen esan dugun bezala). Era berean, finantzatzailearen posizioan subrogatzeko aukerarekin batera, finantzazioa ematea aurreikusita zegoen epeak aldatzeko ere eskatu ahal izango da (betiere kontuan hartuta beharrezkoa izango dela, finantzaketa emateko unean, hasierako finantzatzailearen posizioan subrogatzen direnek ere, ekitaldi horretan edo hurrengoetan, gutxienez jasotako finantzazioaren zenbatekoaren pareko gastuak egiteke izatea).

Halaber, gerora sortutako inguruabar teknikoak edo ekonomikoak jazotzen direnean, zergadunek Zerga Administrazioaren baimena eskatu ahal izango dute abian dauden finantzaketa-kontratuak aldatu ahal izateko, ordainketen eta gastu eta inbertsioen egutegia egoera horien arabera doitzeko.

Aipatutako baimen-eskaerak Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 45. artikuluak xedatutako prozeduraren arabera izapidetuko dira, eta hiru hilabeteko epean aurkeztu beharko dira, aurreko paragrafoetan aipatutako inguruabarrak gertatzen direnetik zenbatzen hasita. Prozedura Ogasuneko zuzendari nagusiaren ebazpen bidez amaituko da.

e) Ez-betetzerik gertatuz gero, finantzatzaileari emandako kopuruak itzuliko zaizkiola dioen klausula finantzaketa-kontratuan ezartzeak badakar arazorik?

Finantzaketa-kontratuan klausularik ezartzen bada non ekoizleak (edo ekoizle eragileak), edo antolatzaileak edo sustatzaileak, finantzatzaileari ekarpenaren zenbatekoa itzultzeko konpromisoa hartzen duen, ekoizlearen konturako ez-betetzeren bat gertatuz gero (adibidez, behin betiko gastu eta inbertsioak aurrekontuan jasotakoak baino txikiagoak direlako, eta, hortaz, behar besteko kenkaririk ez da sortuko; finantzatutako jarduera gauzatuko ez delako; edo kenkaria sortzeko eskatutako baldintzak beteko ez direlako), horrek ez du eragotziko 11/2013 Foru Arauaren 66 quinquies artikuluak araututakoa aplikatzea.

Era berean, ez du artikuluaren xedapenei kalterik egingo klausulan ezartzeak, hala badagokio, ekoizleak (edo ekoizle eragileak), edo antolatzaileak edo sustatzaileak finantzatzaileari kalte-ordaina eman beharko diola, kasurako, espero litekeen errentagarritasunaren %20ko zenbatekoa ordainduta. Zehatzago esanda, dirulaguntza baten baldintzak ez betetzeagatiko egoeraren parekoa izango litzateke, emandako ekarpena kontuan hartuta, eta gehiegizko ekarpenari lotutako kalte-ordaina.

f) Nola jakinarazi behar zaio zerga-administrazioari finantzaketa-kontratua formalizatu dela?

Artikulu honetan xedatutako kenkaria baliatu nahi duten zergadunek (hau da, finantzatzaileek) jakinarazpen bati erantsita aurkeztu beharko diote finantzaketa-kontratua Zerga Administrazioari, kontratuaren alde guztiek sinatuta, kenkaria sortzen den zergaldia amaitu baino lehen.

Jakinarazpen hori egiteko, Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan zergadunaren eskura jartzen den inprimakia bete beharko da (eta finantzaketa-kontratua erantsi beharko zaio).

g) Noiz aurkeztu behar da kultura-ziurtagiria?

Obraren edo zuzeneko ikuskizunaren kultura-izaera egiaztatzen duen ziurtagiria aurkeztu beharko da, edo, artean ziurtagiririk eskuratu ez bada, eskaera egiaztatzen duen dokumentazioa, Zergari buruzko Foru Arauaren 66 quinquies artikuluan jasota dagoen kenkaria aplikatzen den azken zergaldiari doakion aitorpenarekin batera, dena delako obra edo ikuskizunari dagokionez.

Hau da, kultura-ziurtagiria ez da aurkeztu behar Zerga Administrazioari egin behar zaion hasierako jakinarazpenarekin batera (finantzaketa-kontratua erantsita); aitzitik, dena delako obragatik edo ikuskizunagatik kenkaria aplikatzen den azken zergaldiari dagokion aitorpenarekin batera aurkeztu beharko da. Eta une horretan, artean ziurtagiririk eskuratu ez bada, eskatu dela egiaztatzen duen dokumentazioa aurkeztu beharko da (eta ziurtagiria lortutakoan, Zerga Administrazioari bidali). Horrek ez du esan nahi lehenago eskatu ezin denik, batez ere, kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen duen jarduera egiten duten zergadunen eta jarduera hori finantzatzeko konpromisoa hartzen dutenen arteko harremanen esparruan, tresna horren erregulazioa artezten duen segurtasun juridikoaren asmoari atxikirik.

5.1.3. Finantzatzaileek pizgarriak sortzeko eta baliatzeko prozedura hori aplikatzeko beste betekizun eta baldintza batzuk.

- Kenkari hori ez da aplikatuko baldin eta ekoizpenaren edo ikuskizunaren finantzaketan parte hartzen duen zergaduna, 11/2013 Foru Arauaren 42. Artikuluak dioenari jarraiki, pizgarriaren xede den jarduera egiten duen zergadunarekin lotuta badago.

Zehazki, honako hauek hartuko dira lotutako pertsona edo erakundetzat:

a) Erakunde bat eta erakunde horren bazkideak edo partaideak.

b) Erakunde bat eta erakunde horren kontseilari edo administratzaileak, azkenen eginkizunak betetzeagatiko ordainsariari dagokionez izan ezik.

c) Erakunde bat eta ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikoteak, edo ahaidetasun-harremanak dituzten pertsonak, zuzenekoak edo albokoak, odol-ahaidetasunez, ezkontza-ahaidetasunez edo harremana eratzearen ondoriozko loturez, bazkideen edo partaideen, kontseilarien edo administratzaileen hirugarren mailaraino.

d) Talde bateko bi erakunde.

e) Erakunde bat eta beste erakunde bateko kontseilari edo administratzaileak, bi erakundeak talde berekoak direnean.

f) Erakunde bat eta lehenengoak zeharka partaidetutako beste erakunde bat, gutxienez, sozietatearen kapitalaren funts propioen ehuneko 25.

g) Bi erakunde, baldin eta haien bazkideek, partaideek edo azkenen ezkontideek, maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikoteek, edo ahaidetasun-harremanez, zuzenekoez edo albokoez, odol-ahaidetasunez, ezkontza-ahaidetasunez edo harreman eratzearen ondoriozko lotura duten pertsonek, hirugarren mailaraino, zuzenean edo zeharka, gutxienez, sozietatearen edo funts propioen ehuneko 25eko partaidetza badute.

h) Espainiako lurraldean bizi den erakunde bat eta atzerrian dituen establezimendu iraunkorrak.

i) Espainiako lurraldean bizi ez den entitate bat eta lurralde horretan dituen establezimendu iraunkorrak.

j) Kooperatiba-sozietateen taldeen araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko kide diren bi erakunde.

Lotura bazkideek edo partaideek erakundearekin duten harremanaren arabera definitzen denean, partaidetzak ehuneko 25ekoa edo handiagoa izan beharko du. Zuzenbidekoak nahiz egitatezko administratzaileak kontuan hartuko dira.

- Finantzaketan parte hartzen duten zergadunek ezin dute jabetza intelektualeko edo bestelako eskubiderik eskuratu ekoizpenaren edo ikuskizunaren emaitzei dagokienez.

- Ikus-entzunezko lanen eta arte eszenikoen nahiz musikalen zuzeneko ikuskizunen finantzaketan parte hartzen duen zergadunari dagokion kenkariaren aplikazioa kontuan hartu beharko da gutxieneko tributazioa zehazteko, 11/2013 Foru Arauaren 59. artikuluaren 3. atalak xedatutakoak dioenarekin bat, eta haren zenbatekoa kontuan hartu beharko da foru arau horren 67. artikuluaren 1. atalean ezarritako ehuneko 35eko muga bateratua aplikatzeko.

5.2. Ekonomia-intereseko elkarteak (EIEak) erabiltzea.

5.2.1. EIE direlakoen tributazioa Sozietateen gaineko Zergan, oro har.

a) Nola tributatzen dute EIEek?

Sozietateen gaineko Zergaren arloan, Ekonomia-intereseko elkarteen tributazioa xehetasunez aztertzeko asmorik ez dugula, adierazi behar da 11/2013 Foru Arauaren 73. artikuluak ezartzen duela Interes Ekonomikoko Elkarteei buruzko apirilaren 29ko 12/1991 Legeak araututako erakunde horiei "zerga honen arau orokorrak aplikatuko zaizkiela, honako berezitasun hauekin:

a) Ez dute Sozietateen gaineko Zergan tributatuko Espainiako lurraldean bizi diren bazkideei egotz dakiekeen zerga-oinarriarengatik. (...)

b) Espainiako lurraldean bizi diren bazkideei hauek egotziko zaizkie:

a') Entitate hauetan zergaldian kenkari gisa aplikatu ez diren gastu finantzario garbiak, foru-arau honetako 25.bis artikuluaren arabera betiere. Entitate horietako bazkideei egozten zaizkien gastu finantzario garbiak ezingo ditu kenkari gisa aplikatu entitateak.

b') Entitate horiek lortutako zerga-oinarri positibo zein negatiboak. Bazkideei egozten zaizkien zerga-oinarri negatiboak ezingo ditu konpentsatu zerga- oinarriok eragin zituen entitateak.

c') Entitateak kuotan egin ditzakeen kenkariak, hartarako eskubidea duelako. Kenkarien oinarriak bazkideen likidazioan sartuko dira, eta kuota gutxituko dute, zerga honen edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauei jarraituz. (...)

d') Entitateari dagozkion atxikipenak eta konturako diru-sarrerak.

Nolanahi ere, bazkideek ekonomia-intereseko elkartzeei egindako ekarpenak ezaugarri berezidun ondare-tresna gisa kalifikatu behar direnean, kontabilitate- irizpideen arabera, finantza-gastu garbien, zerga-oinarri negatiboen zein kuotako kenkarien egozketak ezin du gainditu, kuotari dagokionez, bazkideak elkartzearen kapitalari ordaindutako ekarpenen zenbatekoa bider 1,20 eginez ateratzen den zenbatekoa. Soberakina ezin zaie inola ere egotzi bazkideei (...)".

Beraz, EIE direlakoei: (i) Sozietateen gaineko Zergaren arau orokorrak aplikatu behar zaizkie, zati batean transkribatutako 73. artikuluan jasotako berezitasun jakin batzuekin, eta (ii) labur-zurrean esanda, eskema honen arabera ordaintzen dituzte zergak:

- Ekonomia-intereseko elkarteak berak, Sozietateen gaineko Zergan, bazkide ez-egoiliarrei egotz dakiekeen zerga-oinarriaren zatiaren gainean ordaintzen ditu zergak (Ildo horretan, EIEk zergaren subjektu pasiboa den beste edozein erakundek bezala ordaintzen ditu zergak).

- Aldiz, bazkide egoiliarrei egotz dakiekeen zerga-oinarriaren zatiari dagokionez, EIEk ez du ordainduko, bazkideek baizik, nori dagokion zergan (Sozietateen gaineko Zergan edo PFEZn, bazkide, erakunde edo pertsona juridiko edo pertsona fisikoaren izaeraren arabera).

Ondorio horietarako, EIE direlakoek honako kontzeptu hauek egotziko dizkiete euren bazkide egoiliarrei:

a) 11/2013 Foru Arauaren 25.bis artikuluaren arabera dagokion zergaldian erakunde horietan kenkaririk izan ez duten finantza-gastu garbiak.

b) Erakunde horiek lortutako zerga-oinarri positibo edo negatiboak.

c) Erakundeak eskubidea duen kenkarien oinarria.

d) Erakundeari dagozkion atxikipenak eta konturako sarrerak.

Beraz, bazkideek aplikatuko dituzte kontzeptu eta kopuru horiek euren aitorpenetan edo autolikidazioetan (SZ edo PFEZ zergetan, dagokionaren arabera), eta ez EIE delakoak berak, bereziki, ekonomia-intereseko elkarteak berak sortzen dituen kenkariak.

b) Zein baldintzatan egiten zaie egozpena bazkide egoiliarrei?

EIEen kenkarien oinarriak bazkide egoiliarrei egozteari dagokionez:

- Bazkide egoiliarrei egotzi beharreko kenkari-oinarriaren kalkulua:

Adierazi den bezala, EIE delakoak foru-araudia bete dezan, beharrezkoa da Espainiako lurraldean bizi diren bazkide guztiak forudunak izatea (gainera, foru-araudien barruan Bizkaikoa aplikatu ahal izateko, beharrezkoa da zerga-egoitza Bizkaian izatea). Beraz, bazkideren bat lurralde erkideko araudiari loturik badago, EIEak ezingo luke 11/2013 Foru Araua aplikatu; kasu horretan, kenkariaren oinarriak Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legeak xedatutakoaren arabera kalkulatu eta egotziko lirateke, nahiz eta kenkari-tasak Bizkaikoak izan (hau da, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak araututakoak) araudi hori aplikatzen duten EIEko bazkideentzat.

Beraz, EIE delakoak bere bazkide egoiliarrei 11/2013 Foru Arauaren arabera egotzi beharreko kenkariaren oinarria kalkulatzeko, beharrezkoa da araua ekonomia-intereseko elkarteari aplikatzea, adierazitako baldintzetan.

- Bazkidearen egoitzako kenkariaren zenbatekoa kalkulatzea:

Bizkaiko Foru Ogasun honen 2011ko otsailaren 16ko 5692 kontsultan adierazten den bezala, honako hau hartu behar da kontuan: "EIEen araubide berezian, Espainiako lurraldean bizi diren bazkideei egozten zaie, ez elkarteak benetan aplika ditzakeen kenkarien zenbatekoa, ez eta haiek euren autolikidazioetan zuzenean aplika dezaketena ere, baizik eta kenkari horien oinarriak. Kenkariaren oinarri horien gainean, bazkide bakoitzak bere zergapetze pertsonalari dagokion araudia aplikatu behar du (PFEZ edo Sozietateen gaineko Zerga), bere kuota murriztu

dezakeen kenkariaren zenbatekoa lortzeko. Horregatik, SZFAren 46. artikuluak xedatutako kenkariaren mugak Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo diren EIEetako bazkide bakoitzaren kuota likidoari buruzkoak direla ulertu behar da. Beraz, EIE delako bazkideak diren pertsona juridikoek SZFAren 57. artikuluak xedatutako kenkaria aplikatu ahalko dute, euren kuota likidoaren ehuneko 45eko mugarekin, transkribatutako aginduetan ezarritako baldintzetan".

Beraz, ekonomia-intereseko elkarteak sorturiko kenkariaren oinarria, aplikagarri zaion araudiaren arabera kalkulatuta, zerga sortzen den egunean bertako bazkide diren pertsona edo erakunde egoiliarrei egotziko zaie. Eta bazkide horien egoitzan kalkulatuko da bakoitzari dagokion kenkariari doakion zenbatekoa, euren araudian oinarrituta. Ildo horretan, Foru Ogasun honen 2016ko ekainaren 15eko 7313 kontsultan honako hau adierazi zen: "Hortaz, Bizkaian, SZFAren 67. artikuluan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian arautatako tasa, baldintzak eta kenkari mugak aplikatu behar dira (ekoizpen bakoitzeko jaso daitezkeen laguntzen gehieneko zenbatekoari dagokion muga barne, zeinak, batera, ezin dira izan euren kostuaren ekoizpen kostuaren ehuneko 50 eta 60 baino baino handiagoak izan, kasuan kasu)".

Beraz, EIEen eskemak Zergaren Foru Arauak xedatutako pizgarriarekin bete-betean funtziona dezan, beharrezkoa da: 1) dena delako EIE Bizkaiko araudiari loturik egotea, eta, horretarako, laburbilduz, beharrezkoa da bazkide egoiliar guztiak foru-araudiari loturik egotea, eta EIEak egoitza fiskala Bizkaian izatea; eta 2) geroago ikusiko dugun bezala, ekonomia-intereseko elkarteek bazkide egoiliarrei egozten diete kenkariaren oinarria, eta, gero, horiek kalkulatzen dute dagokien kenkaria nork bere araudiaren arabera, foru-bazkide horiek, aldi berean, Bizkaiko araudiari lotuta egonik.

Beraz, Bizkaiko araudiari loturiko EIE baten aurrean bagaude ere (hau da, lurralde erkideko araudiari lotutako bazkiderik ez badago eta zerga-egoitza Bizkaian badaukate), bizkaitarrak ez diren foru-bazkiderik ere badu, egozten zaiena kenkariaren oinarria den heinean (eta ez kenkaria bera), horiek dagokien kenkaria kalkulatu beharko dute euren araudiaren arabera (bizkaitarrak ez diren foru-bazkide horiena, ez ekonomia-intereseko elkartearena).

- Ekonomia-intereseko elkarteetako bazkideak pertsona fisikoak izateko aukera:

Bizkaian bizi diren eta jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona fisikoek (nahiz eta haien jarduera EIE batena ez izan) 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluak xdatutako kenkaria aplikatu ahalko dute, EIE delakoak dagokion kenkariaren oinarria egotzita.

Jarduera ekonomikoetatik etekinik lortzen ez duten ekonomia-intereseko elkarte bateko bazkide diren pertsona fisikoek, aldiz, ezingo dituzte kenkari horiek aplikatu.

Nolanahi ere, kontuan izan behar da, EIEetako bazkide diren pertsona fisikoek elkarteak egotzitako kenkariak aplikatzeko aukera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 88. Artikuluak xedatutakotik ondorioztatzen dela (azaldutako baldintzetan). Artikulu horrek dioenez: "1. Zerga honen zergadunek aktibo ez-korronte berrietan egindako inbertsioak sustatzeko eta zenbait jarduera egitea sustatzeko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko V. tituluko III. kapituluan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian zehazten diren kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, betiere kenkari-portzentaje eta muga berdinekin". Era berean, 2. Idatz-zatiak adierazitakoa ere aplikagarria da; horrek dioenez: "2.Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan kenkariok aplikatzeko finkatzen diren mugak zerga honetako kuota osoari aplikatuko zaizkio, betiere kuota hori bat datorrenean ekonomia-jardueren etekinez osatzen den zerga-oinarri orokorreko kuota zatiarekin".

c) Badago mugarik EIEko bazkide egoiliarrak lor dezakeen gehieneko errentagarritasunari dagokionez?

11/2013 Foru Arauaren 73. artikuluaren zati bat transkribatzean ikusi dugun bezala, artikulu horrek ondokoa dio: "Nolanahi ere, bazkideek ekonomia-intereseko elkartzeei egindako ekarpenak ezaugarri berezidun ondare-tresna gisa kalifikatu behar direnean, kontabilitate- irizpideen arabera, finantza-gastu garbien, zerga-oinarri negatiboen zein kuotako kenkarien egozketak ezin du gainditu, kuotari dagokionez, bazkideak elkartzearen kapitalari ordaindutako ekarpenen zenbatekoa bider 1,20 eginez ateratzen den zenbatekoa. Soberakina ezin zaie inola ere egotzi bazkideei (...)".

Kontabilitate-irizpideei gagozkiela, EIEetako partaidetza ezaugarri bereziko ondare-tresna gisa erregistratu behar da kontabilitatean, hau da, partaidetza finantza-inbertsio gisa erabiltzen denean, partaidetza horren errentagarritasuna, funtsean, inbertitzaileari zerga-oinarri negatiboak eta erakundeak egiaztatutako kenkariak egoztearen ondorio izango da.

Kalifikazio hori ez da izango, ordea, EIE delakoan egindako inbertsioa emaitza finantzario eta fiskala lortzeko bakarrik egiten ez bada, bazkideen jarduerekin zuzenean lotutako negozio-emaitza lortzeko baizik.

Beraz, honako hauek bereizi behar ditugu:

- EIEetako partaidetzak bazkide egoiliarrarentzat ezaugarri bereziko ondare-tresnaren kontabilitate-kalifikazioa duen kasuak.

Kasu horretan, adierazitako kontzeptuen (finantza-gastu garbiak, zerga-oinarri negatiboak eta kenkari-oinarria) egozpena dela-eta, bazkideak, kuotaren arabera neurtuta, lor dezakeen finantza- eta zerga-errentagarritasunak ezingo du gainditu EIE delakoaren kapitalari ordaindutako ekarpenen zenbatekoaren ehuneko 20 (ekonomia-intereseko elkartearen kapitalean egindako ekarpenak soilik kontuan hartuta, eta ez beste ekarpen batzuk, jaulkipen-sari gisa edo antzekoak).

- EIEetako partaidetzak bazkidearentzat ezaugarri bereziak dituen ondare-tresnaren kontabilitate-kalifikazioa ez duen kasuak.

Bigarren kasu horretan, ez da inolako mugarik egongo (bazkidearen kuotari dagokionez) EIEek aipatutako kontzeptuengatik (finantza-gastu garbiak, zerga-oinarri negatiboak eta kenkari-oinarriak) bazkide egoiliar horri egotzi beharreko zenbatekoei dagokienez (EIE horretan duen partaidetzaren arabera dagokion proportzioan).

Ondorio horietarako, kontuan izan behar da ekonomia-intereseko elkarteko partaidetzaren kontabilitate-kalifikazioa bazkide bakoitzaren egoitzan begiratzen dugula, bertan gertatzen diren inguruabarren arabera. Horrela, EIE batek bazkide batzuk izan ditzake, eta bazkide horien partaidetza, kontabilitatearen ikuspegitik, ezaugarri bereziak dituen ondare-tresnatzat har daiteke, eta beste batzuenak, berriz, ez du izaera hori zertan eduki. Hala, lehenengoei adierazitako kontzeptuak dagokien proportzioan egotziko zaizkie, ehuneko 20ko gehieneko errentagarritasun finantzario eta fiskala kontuan hartuta (kuotari dagokionez); bigarrenei, berriz, kontzeptu horiek egotzi ahalko zaizkie, dagokien proportzioan, baina inolako mugarik gabe (eta, beraz, ehuneko 20 hori gainditu ahal izango da).

d) Zer dakarkio bazkide egoiliarrari, zuzeneko zergapetzean, aipatutako errentagarritasun finantzario eta fiskala lortzeak?

Arauaren 66 quinquies artikuluak ezarritako prozedura aplikatzen denean, bazkidearen zerga-oinarrian integratu beharreko diru-sarrera finantzario bat sortuko da, finantzatzailearentzat adierazitako baldintza baliokideetan, lortutako errentagarritasun finantzario eta fiskalagatik, Zergari buruzko Foru Arauaren 73.3 artikuluaren azken tartekiak dioenetik ondorioztatzen den bezala.

Hau da, ekonomia-intereseko elkartearen kapitalari emandako zenbatekoen eta adierazitako kontzeptuen (finantza-gastu garbiak, zerga-oinarri negatiboak eta kenkari-oinarriak) egozpenak kuotan duen eraginaren arteko aldeagatik; laburbilduz, aipatu dugun ehuneko 20ko gehieneko errentagarritasun finantzario fiskal horrengatik.

5.2.2. EIE, 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataletan araututako kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen duen erakundea.

5.2.2.1. Ekonomia-intereseko elkartea ikus-entzunezko lanaren ekoizle

Zinemari buruzko funtsezko araudiak ekonomia-intereseko elkarteak aipatzen ditu, baldin eta haien helburu soziala, Merkataritza Erregistroan duten inskripzioaren arabera, ekoizpeneko, banaketako, zinema-erakusketako edo lotutako industria teknikoetako jarduerak egitea bada, eta jarduera hori egiten duten gainerako enpresekin parekatzen baditu, bereziki, dagozkien laguntzen onuradun izateko (Zinemari buruzko abenduaren 28ko 55/2007 Legea garatzen duen abenduaren 4ko 1084/2015 Errege Dekretuaren 24. artikulua).

Zehazki, eta EIE direlakoak ikus-entzunezko grabazio baten ekoizle izan dadin, ekimena izan behar du eta horren erantzukizuna bere gain hartu behar du.

Ondorio horietarako, ekoizleek obraren ekimenean eta parte hartzen dutela, horren gaineko erantzunkizuna dutela eta ekoiztutako ikus-entzunezko lanen jabetzatik eratorritako eskubideen titularrak direla ulertuko da, dagokien proportzioan. EIE batek bere inbertsioaren bidez ekoizle gisa jarduten duela ulertzeko, eskubideen titulartasuna izateaz gain, titulartasun hori izan behar du ekimenean parte hartu duelako eta obraren gaineko erantzukizuna izan duelako.

Film batean koproduktore gisa jarduten duen EIE bat, film horren garapena zehaztu gabe dagoen une batean, ekoizletzat hartuko da aztergai ditugun ondorioetarako, baldin eta ekoizpen-prozesua amaitu aurretik hasten bada eta horretarako ezarritako gainerako baldintzak betetzen badira.

Beraz, EIEei dagokienez, ekoizle-izaera izan dezaten eta, beraz, kenkarirako eskubidea egiaztatu ahal izan dezaten, beharrezkoa da ekoizpenean jarduten hastea filmaketa amaitu aurretik.

Zehazki, 2017ko Estatuko Aurrekontu Orokorrei buruzko ekainaren 27ko 3/2017 Legearen ehun eta hogeita seigarren xedapen gehigarriak honako hau xedatzen du: "Jabetza Intelektualaren Legearen testu bategina onartzen duen apirilaren 12ko 1/1996 Legegintzako Errege Dekretuaren 120.2 artikuluak xedatutakoaren ondorioetarako, ulertuko da ekonomia-intereseko elkarteak ekoizleak direla, baldin eta ekoizle independente gisa eratzen badira, abenduaren 28ko 55/2007 Legearen 4.n) artikuluak ezarritako baldintzak betez, filmaketa amaitu aurretik ekoizpenean hasten badira eta proiektuaren ekimena bere gain hartuko duen ekoizle eragilea izendatzen badute".

Ez da inolako mugarik ezartzen bazkideak EIEn parte har dezaketen uneari dagokionez. Hau da, behin ekonomia-intereseko elkartea benetan ekoizle gisa eratzen denean, adierazitako baldintzetan, hortik aurrera bazkideak alda daitezke, eta adierazitako kontzeptuen egozpenak, kenkariaren oinarria barne, sortzapen-datan izaera hori duenaren arabera egingo dira, ekitaldi horretan sortutako kenkarian oinarrituta, noski. Ildo horretan, ekoizpenak 12 hilabetetik gorako epea badu, kenkaria ordainketak egin ahala sortzen den heinean, bazkideak EIE delakoan sartzen diren ekitaldiaren arabera, kenkaria gal dezakete. Hortik harago, EIE bateko bazkide gisa, nahi dutenean sar daitezke.

5.2.2.2. Ekonomia-intereseko elkartea arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikuskizun baten antolatzaile.

Kenkari horren azterketari buruzko atalean azaldu dugun bezala, zuzeneko ikuskizunaren antolatzaileak edo sustatzaileak dauka kenkaria sortzeko eskubidea, eta zergadunari dagokio zuzeneko ikuskizunaren ekoizpenaren eta emanaldiaren arriskua eta mentura bere gain hartzea.

Horrela, EIEen kasu berezian, ikuskizun edo ekitaldiaren antolatzailea izan daiteke, eta, beraz, kenkaria sortu ahalko du, baldin eta bere helburu sozialaren arabera egokiak diren jarduerak egiten baditu. Kenkari hori, kasu honetan, zuzeneko ikuskizunak sustatzean eta egitean datza, nahiz eta bazkideek EIE horren jarduerekin zuzenean lotutako jarduerarik garatu ez.

Ildo horretan, EIE bat bada ekitaldiaren antolatzailea (arriskua eta mentura bere gain hartuta), eta hark ikuskizunaren ekoizpen tekniko eta exekutiboa hirugarren erakunde batekin azpikontratatzen badu, bigarren erakunde horrek sortzen dituen kostuak -kostu horik birfakturatuko dizkio EIE horri ikuskizuna egin aurretik, eta EIEk bere gain hartu edo jasango ditu, ekonomia-intereseko elkartearen kenkariaren oinarrian sartu ahal izango dira, jarduera horietan egiten diren arte-, teknika- eta sustapen-izaerako zuzeneko kostuak diren heinean.

Hala badagokio, kontuan hartu beharko litzateke 3.2 atalean adierazitako berezitasuna, pizgarriaren xede den jarduera globalean batera parte hartzen den kasu berezietan, baldin eta alderdietako bat, arte eszenikoen konpainia, edo obraren funtzioa edo emanaldia antolatzen duena, EIE bat bada.

5.2.3. 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataletan araututako kenkariak aplikatzeari buruzko alderdi zehatza, kenkariaren sortzailea EIE bat denean

5.2.3.1. Ikus-entzunezko lanetan egindako gastu eta inbertsioen ziozko kenkaria-

a) Nola aplikatzen da laguntzaren gehieneko intentsitatearen muga?

Laguntzaren gehieneko intentsitatea kenkaria sortzen duen zergadun bakoitzeko begiratu behar da, kasu honetan, EIE bakoitzeko. Beraz, muga hori (ehuneko 50ekoa, ehuneko 60koa edo intentsitate-mugarik gabekoa, hala badagokio) EIE delakoak berak egokitu behar du, eta hori errespetatzen bada, bazkideei dagokion kenkariaren oinarria egotziko die, bakoitzari dagokion proportzioan. Gerora, muga horrek ez dio bazkideari berari eragingo.

b) Nor da kenkarirako eskubidea sortzeko ezarritako baldintzak betetzera behartuta dagoena?

Ekoizlea EIE bat denean, kenkarirako eskubidea sortzeko ezarritako baldintzak, aztertutako baldintzetan, hark bete beharko ditu (hau da, EIE horrek berak).

5.2.3.2. Arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ziozko kenkaria.

a) Nola eragiten du mugak kenkaria aplikatzean?

Arestian aipatu dugun Bizkaiko Foru Ogasun honen 5692 zenbakidun kontsultan adierazten den bezala, "EIEen araubide berezian, Espainiako lurraldean bizi diren bazkideei egozten zaie, ez elkarteak benetan aplika ditzakeen kenkarien zenbatekoa, ez eta haiek euren autolikidazioetan zuzenean aplika dezaketena ere, baizik eta kenkari horien oinarriak. Kenkariaren oinarri horien gainean, bazkide bakoitzak bere zergapetze pertsonalari dagokion araudia aplikatu behar du (PFEZ edo Sozietateen gaineko Zerga), bere kuota murriztu dezakeen kenkariaren zenbatekoa lortzeko. Horregatik, SZFAren 46. artikuluak xedatutako kenkariaren mugak Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo diren EIEetako bazkide bakoitzaren kuota likidoari buruzkoak direla ulertu behar da. Beraz, EIE delako bazkideak diren pertsona juridikoek SZFAren 57. artikuluak xedatutako kenkaria aplikatu ahalko dute, euren kuota likidoaren ehuneko 45eko mugarekin, transkribatutako aginduetan ezarritako baldintzetan".

Beraz, alde batetik, urteko 1.000.000 euroko muga errespetatu egin beharko du kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duen erakundeak, hau da, EIE delakoak, muga hori bazkideen artean banatuko baitu bertan duten partaidetzaren proportzioan. Gainera, EIEk bazkideei kenkariaren oinarriak egozten dizkien heinean (ekonomia-intereseko elkarteari aplikatu beharreko araudiaren arabera kalkulatuta), bazkidearen egoitzako kenkariaren zenbatekoa kalkulatuz, horren araudiaren arabera, bazkideak urteko 1.000.000 euroko muga propioa izango du (parte har dezakeen proiektu eta/edo EIE guztiak aintzat hartuta).

Beraz, muga (1.000.000 eurokoa zergadun bakoitzeko) EIEko bazkideei aplikatzen jarraituko zaie.

Hala ere, laguntzaren gehieneko intentsitatea, ehuneko 80koa, kenkaria sortzen duen zergadun bakoitzeko begiratuko dugu, kasu honetan, EIE bakoitzeko. Beraz, muga hori EIEk berak bete behar du, eta hori errespetatzen bada, bazkideei kenkariaren oinarri egokia egotziko die, bakoitzari dagokion proportzioan. Gerora, muga horrek ez dio bazkideari berari eragingo.

b) Nork lortu behar du ikuskizuna kulturala dela eta benetan egin dela egiaztatzen duen ziurtagiria?

Ikuskizuna antolatzen duena ekonomia-intereseko elkarte bat bada, ziurtagiria lortzeko betebeharra EIEri berari eska dakioke.

5.2.3.3. Kenkari bien alderdi orokorrak: gutxieneko tributazioa eta kuota-muga.

11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren Bat eta Bi ataletan arautako kenkarien arau erkide edo orokorrei buruz hitz egitean adierazi den bezala, arau horren aplikazioak ez du haren 59.3 artikuluan jasotako gutxieneko tributazioaren arauaren eraginik izango (eta, beraz, kuota likidoaren kenkari hori kuota efektiboa lortzeko aplikatuz gero, erakundearen kuota efektiboa zerga-oinarriaren zenbatekoaren ehuneko 17tik edo ehuneko 15etik beherakoa izango da, dagokionaren arabera).

Hala berean, arauaren 66 quater artikuluak ezarritako kenkariak kuota likidoaren ehuneko 50eko kuota-mugarekin aplikatuko direla ezartzen da (eta ez orokorrean aurreikusitako ehuneko 35ekoarekin).

Kontuan izan behar da bi xedapen horiek (hau da, haien aplikazioan gutxieneko tributazioak eraginik ez izatea, eta ehuneko 50eko kuota-mugarekin aplikatzea, ehuneko 35eko muga orokorraren ordez) aplikagarriak direla EIEen eskema erabiltzen denean ere, 11/2013 Foru Arauari loturik zergak ordaintzen dituzten bazkideak aplikatzen ari diren heinean, nahiz eta EIEren egozpenaren bidez, arauaren 66 quater artikuluan jasotako kenkaria bera den, aplikatzeko xedatzen diren arauei jarraiki.

5.2.4. Zer gertatzen da EIE Bizkaiko arauditik kanpoko bati loturik dagoenean eta bazkideetako batzuek zergak Bizkaiko araudiari loturik ordaintzen dituztenean?

Ekonomia-intereseko elkarteari estatuko araudia aplikatzen bazaio, lehenengoz eta bat, kontuan hartu behar da bere bazkide egoiliarrei (foru-lurraldekoak edo estatukoak izan) egotzi beharreko kenkariaren oinarria estatuko araudia aplikatuz zehaztuko dela, eta araudi horretan araututako mugekin, bereziki kontzeptuei eta zenbatekoei dagokienez, hala badagokio.

Kenkariaren oinarria horrela kalkulatu ostean, EIEk bere bazkide egoiliarrei egotziko die (foru-lurraldekoak edo estatukoak izan), bertan duten partaidetza-ehunekoaren proportzioan (eta, bereziki, horiek geroago kenkariaren oinarria birkalkulatu behar izan gabe, euren araudiaren arabera).

Bazkide egoiliarrek, berriz, egotzitako kenkariaren oinarriaren gainean kalkulatuko dute dagokien kenkariaren zenbatekoa, euren araudiaren arabera.

Beraz, ekonomia-intereseko elkarteak foru-bazkide bat badu, horrek kenkariaren zenbatekoa kalkulatuko du (EIEk egotzitako oinarritik abiatuta, non estatuko araudiaren arabera kalkulatu den), eta, horretarako, hari (bazkideari berari) aplikatzekoa zaion araudia erabiliko du. Beraz, zergak Bizkaiko araudiaren arabera ordaintzen baditu, kenkariaren zenbatekoa 11/2013 Foru Arauaren 66 quater artikuluaren arabera kalkulatu beharko du. Eta, bereziki, aplikatu beharreko kenkariaren ehunekoa zehazteko, kenkariaren oinarria osatu duten gastuei erantzun beharko zaie (estatuko araudiaren arabera), baldin eta ekonomia-intereseko elkarteak zerga-egoitza daukan lurralde historikoan egindakoak badira (kasu honetan, Bizkaian). Horrela zehaztutako kenkariaren ehunekoa EIEk egotzi dion kenkariaren oinarriari aplikatuko zaio.

Eta, ondorio horietarako, gastu horiek non egin diren ikusteko, eta, bereziki, Bizkaiko gastutzat har ote daitezkeen ikusteko, ez ditugu kontuan hartu behar EIEk zerga-egoitza non duen, adibidez. Hau da, nahiz eta ekonomia-intereseko elkarteak zerga-egoitza Bizkaian izan, horrek ez du esan nahi gastuak Bizkaian egin direnik eta, hortaz, 2.2.3.4 atalean adierazitako arauei men egingo diegu.

Bilbon, 2023ko abuztuaren 3a

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA
Sin.: Iñaki Alonso Arce.