

4/2023 Jarraibidea, ekainaren 29koa, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiarena, talentua erakartzeko eta ekintzaitza sustatzeko araubide bereziei eta pizgarriei buruzkoa.

Bizkaiko Foru Aldundia azken urteetan estrategia bat garatzen ari da Bizkaiko Lurralde Historikoa nazioarteko erreferente bihurtzeko ekintzaitzetan, oinarri teknologikoko enpresen sorkuntzan, talentuaren erakarpenean eta ekoizpen jardueraren garapenean, hazkunde ekonomiko adimentsu, jasangarri eta integratzailea sustatzeko politikaren funtsezko elementu gisa. Hazkunde horrek enpleguaren maila eta kalitate handiagoak bermatu behar ditu, bai eta gure ongizate estatuaren zutabe nagusi diren zerbitzu publikoei epe ertainean eta luzean eusteko bezainbesteko jarduera ekonomikoaren maila ere.

Estrategia horren barruan hainbat neurri garatu dira hazkunderako gaitasun handiko enpresa berriak sor daitezen sustatzeko, ekintzaitzaren kultura garatu eta kalitatezko jarduera ekonomikoa sortzeko, ahalmen finantzarioak indartzeko, inbertsioak egiteko eta kualifikazio eta prestakuntza bikaina duten pertsonen talentua erakartzeko, gure ekonomiaren garapenerako elementu bereizgarri gisara.

Zergen alorrean, estrategia horren ildotik araubide berezi batzuk ezarri dira pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren esparruan, nahiz eta ondarearen gaineko zergen eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zergen ere eragina izan duten, eta, gainera, talentua sortu eta garatzearekin zerikusia duten jardueretan inbertsioak egiteko eta ekintzaitzarako pizgarri sorta ezarri da, bidea emanez Bizkaiko Lurralde Historikoko ekintzaitzaren estatutu fiskala deitu genezakeen horren onespenerari. Komenigarria da estatutu horretan jasotako elementuetariko asko argitzea Ogasuneko Zuzendaritza Nagusi honen jarraibide baten bitartez.

Jarraibide honetan, gainera, sozietateen gaineko zergaren esparruko zenbait neurri aztertzen dira, era berean ekintzaitzaren sustapenera bideratuak, abenduaren 13ko 6/2021 Foru Arauan jasoak (foru arau horrek ekonomia suspertzeko neurriak, BATUZ sistema borondatez aplikatzea sustatzeko neurriak eta beste zerga-aldaketa batzuk onartzen ditu), bai eta uztailaren 20ko 8/2022 Foru Arauaren ondoriozko zenbait doikuntza ere (foru arau horrek zerga aldaketa batzuk egiten ditu).

1. Lekualdatutako langileen araubide berezia.

Lehenengo eta behin, araubide berezi honen abiapuntua zein den azaldu behar da: pertsona ez-egoiliar bat lekuz aldatzea, zerga-egoitza Bizkaia ekarrita, Espainiako lurraldearen barruan egin behar dituen lan bereziki kualifikatuen ondorioz. Pertsona fisikoak dira, orain arte ez-egoiliarrak izan direnak eta Bizkaian lortutako errentengatik tributatzeko betebeharrak izan dutenak, eta pasatzen dira egoiliar fiskalak izatera eta tributatzeko betebeharrak izatera lortutako errenta guztiengatik, funtsean, horien kokapena gorabehera, eta ezertan eragotzi gabe araututako salbuespenak eta zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenen aplikazioa, halakorik bada.

Garrantzitsua da ohartaraztea orain dela gutxi lan bereziki kualifikatuen definizio zabalagoa ezarri dela abenduaren 13ko 6/2021 Foru Arauan, zeinaren bidez onartzen baitira ekonomia suspertzeko neurriak, BATUZ sistema borondatez aplikatzea sustatzeko neurriak eta beste zerga-aldaketa batzuk. Iraupena ere luzatu egin da sei urtetik hamaika urtera.



Araubide berezi honen babesean salbuetsizat konputatu daitezke lan bereziki kualifikatuetatik ateratako errenten %100, eta erregelamenduz ezarritako gastu batzuk ken daitezke, lekualdaketari lotutako gastutzat jotzen direnak, lan kualifikatuetatik ateratako errenten %20ko mugaraino. Araubide bereziak atzerrian kokatutako ondare elementuetatik ateratako errenten salbuespena ere arautzen du (jada benetan tributatu duten elementuak baldin badira). Atzerrian kokatutako ondasun horiei dagokienez, pizgarriak ere arautzen dira ondarearen gaineko zergaren esparruan, ez lekualdatutako pertsonarentzat bakarrik, baita haren ezkontide edo izatezko bikotekidearentzat eta familia unitateko kideentzat ere (bai pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan bai ondarearen gainekoan).

Araubide bereziak, inoren konturako langileak ez ezik, barnean hartzen ditu norberaren konturako langileak ere, 2022ko urtarrilaren 1az geroztik. Izan ere, abenduaren 13ko 6/2021 Foru Arauaren 1.Hiru artikulua aldatu egin du abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 56 bis artikulua, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, eta horrela handitu egin da araubidearen aplikazio eremu subjektiboa, norberaren konturako langileak ere sartuz.

Araubidearen erregulazioa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 56 bis artikuluan dago, eta erregelamenduzko garapena, berriz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiaren 1.-3. bitarteko artikuluetan (araudi hori Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuaren bidez onetsi zen).

1.1. Ez-egoiliar batek zerga-egoitza Bizkaian hartzea.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak ("Zergari buruzko Foru Araua") honako hau ezartzen du 56 bis artikulua lehenengo apartatuan:

"1. Espainiako lurraldera lekualdatzearen ondorioz Bizkaian egoitza fiskala hartzen duten pertsona fisikoek artikulua honetan aurreikusitako araubide bereziaren arabera tributatzea aukeratu ahal izango dute (...)"

Lekualdatutako langileen araubide bereziari heldu ahal izateko baldintzen artean, Zergari buruzko Foru Legearen 56 bis.1 artikuluko b) letran hau jasotzen da:

"b) Espainiako lurraldera lekualdatzearen ondorioz egoitza fiskala eskuratzen duten zergaldiaren aurreko 5 urteetan Espainian zerga-egoiliar izan ez izana. Edozelan ere, gutxienez 5 urtez egon beharko da nahitaez atzerrian, datatik datara zenbatuta".

1.1.1. Zerga-egoitza Espainian hartzea.

Beraz, Espainiako lurraldera lekualdatzearen ondorioz zerga-egoitza eskuratzen duten urtearen aurreko bost urteetan Espainian zerga-egoiliar izan ez diren pertsona fisikoek aplikatu dezakete araubide berezia.

Hori dela eta, gogora ekarri behar da zerga-egoitza urte natural osorako ezartzen dela barne-ordenamenduan. Horregatik, zehaztu beharko da zer urtetan eskuratu den zerga-egoitza, eta aurreko bost urteetako bakoitzean zergaduna Espainian zerga-egoiliar izan den ala ez (bost urte horietan ere urte natural osoak hartu behar dira zerga-egoitza zehazteko).



Gainera, zergadun guztiak parekatzeko, Espainiako lurraldean edonoiz sartu direla ere, beharrezkoa izango da zergadunak atzerrian gutxienez bost urtez egon izana, datatik dataz zenbatuta.

Ondorio horietarako ez diete kalterik egingo Espainiako lurraldean egindako sartu-irtenek, horiek zerga-egoitza eskuratzeari begira eraginik ez badute. Esate baterako, Espainian sartu eta araubide berezia lortzeko xedez zerga-egoitza eskuratu aurreko urteetan Espainiara egindako opor bidaiak edo laneko bidaiak.

Zerga-egoitza finkatzea, Bizkaian, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 12/2013 Foru Arauaren 6. artikulua araberako erabakitzen da, bertan azaldutako irizpideetatik edozein erabilita:

1. Urte naturalean zehar 183 egun baino gehiago Espainiako lurraldean ematea. Espainiako lurraldean zenbat denbora eman den zehazteko, konputagarriak izango dira kanpoan eman diren aldi baterako egonaldiak, salbu eta zergadunak frogatzen badu zerga-egoitza beste herrialde batean duela. Paradisu fiskaltzat hartzen diren herrialde edo lurraldeen kasuan, Zerga Administrazioak galdatu ahal izango du urte naturaleko 183 egun han eman direla frogatzeko.

2. Jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo oinarria Espainian kokaturik egotea, zuzenean edo zeharka.

3. Familia-presuntzioa aplikatuta, zergadunak ohiko egoitza Espainian duela ulertuko da, kontrakoaren frogarik ezean, baldin eta, aurreko irizpidearekin bat, Espainiako lurraldean badago haren ezkontidearen -legez bereizita ez badago- eta haren mendeko seme-alaba adingabeen ohiko egoitza.

Bi egoitza edukiz gero, bata Espainian eta bestea beste herrialde batean, zerga-egoitza non dagoen zehazteko, zergapetze bikoitza saihesteko beste herrialdearekin egindako hitzarmenean ezartzen diren arauak aplikatu beharko dira, halako hitzarmenik izanez gero.

1.1.2. Zerga-egoitza Bizkaian izatea.

Zerga-egoitza zehazki Bizkaian hartzea ere araubide berezia aplikatu ahal izateko baldintza da. Izan ere, Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-egoiliarra izatearen ondoriozko araudi bat aplikatu behar da: Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikulua (eta horren erregelamenduzko garapena).

Zerga-egoitza Espainian dagoela zehaztutakoan, Bizkaian dagoenez jakiteko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 3. artikulua aplikatu behar da, artikulua horretan arautzen baita zer kasutan dagoen zergadunaren zerga-egoitza Bizkaian eta ez Estatuko beste foru lurralde edo lurralde erkide batean, Ekonomia Itunaren ondoriozko erregelen arabera. Erregelok ondoz ondo aplikatzen dira, lehenengok lehentasuna dutela: 1) egonaldia, 2) interesen gune nagusia, 3) zergaren ondorioetarako aitortutako azken egoitza Bizkaian egotea.

Zerga-egoitza Bizkaian dagoela onartzeko lehenengo eta oinarritzko irizpidea da bertan eman izana egun gehien. Hala, zergaldiko egun gehienak Euskal Autonomia Erkidegoan emanik, Bizkaian egindako egun kopurua Euskal Autonomia Erkidegoko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino handiagoa denean, Bizkaian egongo da zerga-egoitza.



Egoitza Espainiako lurraldean duten pertsonak ez badituzte bertan ematen 183 egun baino gehiago urte naturalaren barruan, baina jarduera edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza Espainian badaukate, Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartzat hartuko dira baldin eta beren enpresa-jardueren edo lanbide-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza bertan badago, eta, halaber, Bizkaiko egoiliartzat hartuko dira baldin eta beren enpresa-jardueren edo lanbide-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza Bizkaian badago.

1.1.3. Zerga-egoitza Bizkaian izan aurretik beste foru lurralde batean edo lurralde erkidean izatea.

Zerga-egoitza Espainian hartzea dakarren lekualdaketa hasiera batean Bizkaitik kanpoko beste lurralde batera egiteak ez du eragozten araubide berezia aplikatzea, baldin eta araubide berezirako betekizunak betetzen badira. Hau da, baldin eta Espainiako lurraldera egindako hasierako lekualdaketa zuzenean Bizkaira eginez gero zilegi izango balitz Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikuluko araubide berezia aplikatzea, gaur egun indarra duten betekizunak betetzen direlako.

Araubide bereziak gehienez hamaika urte iraun dezake, eta epe hori Espainiako lurraldean zerga-egoitza eskuratzen denetik aurrera zenbatu behar da (ez Bizkaian zerga-egoitza eskuratzen denetik aurrera).

1.2. Araubide bereziaren iraupena eta aukeraren izaera.

1.2.1. Araubide bereziaren iraupena.

Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikulua lehengo paragrafoak lekualdatutako langileen araubide bereziaren denbora-esparrua ezartzen du:

"(...) egoitza-aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan, baldin eta, erregelamenduz xedatutako moduan eta baldintzetan eta betekizunetan, honako baldintza hauek betetzen badira".

Horregatik, zergadunek aukeratu ahal izango dute araubide bereziari loturik tributatzea egoitza-aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan, hau da, hamaika urtez, baldin eta urte guztietan betetzen badituzte araututako betekizunak eta araubide berezia aukeratzea erabakitzen badute.

1.2.2. Araubide berezia aitorten epearen barruan eta urtez urte aukeratzea.

Honako hau xedatzen du 56 bis artikulua 5. apartatuak:

"5. Foru arau honetako 105. artikuluan ezarritakoaren ondorioetarako, aurreko zenbakian xedatutakoa zergaldi bakoitzean aplikatzeko, aitortenaren aurkezpenarekin batera erabili beharreko aukera hautatu beharko da. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitortpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren".

Beraz, araubide berezia aitortpena egiteko epearen barruan hautatu behar da, eta zergaren aitortpenerako borondatezko epea amaitutakoan ezin da aukera aldatu.



Zergaren Araudiaren 87.5.a) artikuluan atxikipen tasa murrizteko arautzen den aukera ordaintzaileari ez jakinarazteak ez du eragozten araubidea aplikatzea baldin eta aukera hori aitortpena egiteko epearen barruan baliatzen bada.

Zergaren Araudiaren 3. artikulua, Jarduera ekonomikoa bultzatzeko zergen arloko neurri batzuk garatzen dituen Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 12ko 43/2022 Foru Dekretuak onetsitako idazketa berrian, honako hau arautzen du:

"Egoitza Espainiako lurraldera 2022ko urtarrilaren 1az gero aldatzen duten zergadunek lurraldera lekualdatutako langileen araubide berezia (Zergaren Foru Arauaren 56 bis arautzen dena) aplikatzea hautatu ahal izango dute artikuluko horren 1. zenbakian aipatzen diren zergaldietako edozeinetan. Hala ere, egoitza Espainiako lurraldera aldatzen duten urtean araubide berezia aplikatzea hautatzen ez duten zergadunek muga bat edukiko dute ondoko urteetan aplikatzeko: araubide berezia aplikatu ahal izatea eragiten duen egoitza-aldaketa (Espainiako lurraldera aldatzea) gertatu ondoko 10 zergaldietara iristeko falta diren zergaldietan baino ezin izango dute aplikatu. Artikulu honen lehen paragrafoan xedatzen denaren ondorioetarako, eta Zergaren Foru Arauaren 105. artikuluan ezartzen denarekin bat etorritik, zergadunak lurraldera lekualdatutako langileen araubide berezia aplikatu nahi duen ekitaldi bakoitzeko aitortpena aurkeztean egin behar du horren aldeko hautapena, araudi honen 77. artikuluan ezartzen dena gorabehera".

Horrenbestez, Zergaren Araudiaren 3. artikuluko horren arabera:

1) Araubide berezia aplikatzeko aukera erabili behar da araubide hori aplikatu nahi den ekitaldi bakoitzari dagokion aitortpena aurkeztean. Hortaz, urtero aitortpena aurkezteko epean baliatu daitekeen aukera da.

2) Espainiako lurralderako aldaketa 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera gertatzen bada, zergadunak araubide berezia aplikatzea aukeratu ahal du araubide horrek gehienez iraun dezakeen hamaika urteetan; hau da, egoitza aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan.

3) Hala ere, egoitza Espainiako lurraldera aldatzen duten urtean araubide berezia aplikatzea hautatzen ez duten zergadunek muga bat edukiko dute ondoko urteetan aplikatzeko: araubide berezia aplikatu ahal izatea eragiten duen egoitza-aldaketa (Espainiako lurraldera aldatzea) gertatu ondoko hamar zergaldietara iristeko falta diren zergaldietan baino ezin izango dute aplikatu. Urteren batean araubidea ez hautatzeak ez du ekarriko hamaika urteko gehieneko iraunaldia luzatzea.

Beraz, alde batetik, egoitza hartzen den lehenengo urtean araubide berezia ez aukeratzeak ez du eragozten hurrengo urteetan aukeratu ahal izatea, eta bestetik, egoitza hartzen den lehenengo urtean araubide berezia aukeratzeak ez du esan nahi hurrengo urteetan ere nahitaez aukeratu behar denik.

1.2.3. Zuzeneko modalitate erraztua.

Zergari buruzko Foru Arauak 56 bis artikulua 4. apartatuan ezartzen duenez, araubide berezia hautatzen duten pertsonen "ezin izango dute baliatu kasuan kasuko jarduera ekonomikoen etekinak zehazteko zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate sinplifikatua".



Aitorpena egiteko epean araubide berezia hautatzen bada, Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikularen 4. apartatuak baztertu egiten du zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate erraztua aplikatzea. Hortaz, ondorioztatu daiteke araubide berezia hautatzeak zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate erraztua aurrez hautatzea baztertzen duela.

1.3. Lan bereziki kualifikatuei lotutako eta eremu jakin batzuetako lekualdaketak.

1.3.1. Lekualdaketa eta lan kualifikatuen arteko kausalitate erlazioa.

Foru arauaren 56 bis.1 artikuluko a) letran baldintza hau ezartzen da:

"a) Bereziki kualifikatutako lanak egiteko lekualdatzea Espainiako lurraldera, baldin eta lan horiek, zuzenean eta nagusiki, ikerketa- eta garapen-jarduerarekin, jarduera tekniko edo finantzarioekin edo antolaketa, gerentzia eta kontrol ekonomiko-finantzarioekin edo komertzialekin lotuta badaude".

Beraz, arau orokor gisa, horrelako lanekin lotuta ez dauden lekualdaketek ez dute araubide berezirako aukerarik ematen. Aurrekoari ñabardurak erantsi ahal zaizkio. Adibidez, 1) apirilaren 12ko 43/2022 Foru Dekretuaren xedapen iragankor bakarrak (hori ere jarraibide honetan aztertzen da) araubide berezia aplikatzeko aukera ematen die behinolako araudi indardunean kualifikatutzat jotzen ez ziren baina gaur egun, araubidearen erreformaren ondoren, kualifikatutzat jotzen diren lanen ondorioz lekualdatu eta zerga-egoitza eskuratu zuten zergadunei, eta 2) pizgarriak arautu dira lekualdatutako langilearen familia unitatearentzat.

Norberaren lanaren etekinen esparruan, baldintza hori betetzen dela ulertuko da Espainiako enplegu-emaile batekin lan-harreman bat, arrunta zein berezia, nahiz harreman estatutario bat hasten denean, edo lekualdaketa enplegu-emaileak agintzen duenean eta enplegu-emaileak lekualdaketa gutuna egiten duenean, eta zergadunak lortzen dituen errentak Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor baten bitartez lortutakotzat kalifikatzerik ez dagoenean.

Jarduera ekonomikoaren etekinen esparruan, berriz, bereziki kualifikatua den jarduera ekonomiko bat hasten edo lekualdatzen denean, logikoa denez.

Ez du kausalitate erlazio hori hausten urrutiko lanaren edo telelanaren modalitatean aritzeak, betiere araubidearen gainerako betekizunak betetzen badira; batez ere, norberaren lanaren etekinak sortzen dituzten harremanen kasuan, zerbitzuak enpresa edo entitate egoiliar batentzat edo establezimendu iraunkor batentzat egiten badira (beheragoko 1.5 atalean aztertzen den moduan).

Lan kontratu baten ondorioz edo jarduera bat lekualdatu edo hastearen ondorioz egin behar da lekualdaketa Espainiako lurraldera, eta kontratu edo jarduera horrek araututa dauden baldintza guztiak bete behar ditu (araubide berezia aplikatzea hautatu zein ez). Baldintzaren bat ez betetzeak berekin ekarriko du aukera baliatu ezin izatea gehieneko iraunaldiko hamaika urte teorikoetako edozeinetan. Beraz, Espainiako lurralderako lekualdaketa baldintzak (kontratuarenak edo jarduerarenak) ez badatoz bat Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikuluan eta horren erregelamenduzko garapenean gaur egun ezartzen diren betekizunekin, ezin izango da aplikatu araubide berezia, nahiz eta, gerora, betekizun horiek betetzen dituen lan kontratu bat sinatu (edo lehengo aldatu) edo jarduera bat hasi.



1.3.2. Lan bereziki kualifikatuetan zuzenean eta nagusiki jardutea.

Araubide berezia aplikatu ahal izateko, zergadunek "zuzenean eta nagusiki" jardun behar dute enpresako zeregin jakin batzuetan, Gizarte Segurantzako araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategoriaren barrukoak; edo, araubide hori aplikatu ezean, lanbide kategoria horien baliokideak diren zereginetan.

Zehazki, "zuzenean eta nagusiki" horrek esan nahi du zergadunak honako jarduera hauetako batean eman behar duela bere lanaldiaren %85 gutxienez: a) Ikerketa eta garapenerako jarduerak, b) jarduera zientifikoak eta teknikoak, c) finantzen arloko jarduerak, d) antolaketa-jarduerak, e) gerentzia-jarduerak, f) kontrol ekonomiko eta finantzarioko jarduerak, eta g) merkataritzako jarduerak.

Urte bakoitzean aztertu beharko da zer lan egin behar diren eta nola bete behar den %85eko portzentajea. Ekitaldi batean baldintza hori ez betetzeak ez du ekarriko hurrengo ekitaldietan aukera galtzea, baldintza betetzen bada, baina ez-betetzearen urtea kontuan hartuko da araubidearen gehieneko iraunaldiko urteen zenbaketan.

Oro har, norberaren konturako lanak direnean, lan kualifikatuen %85eko portzentajea betetzen den aztertzean kontuan hartzen dira benetan egindako lanak. Enpresan bertan egindako lanak zein enpresaren jardueraren xede diren bezeroentzat egindako zerbitzuak izan daitezke.

1.3.3. Araubiderako kualifikatzen duten jarduerak: zuzenean eta nagusiki ikerketa- eta garapen-jarduerekin, jarduera zientifiko, tekniko edo finantzarioekin, antolaketa, gerentzia eta kontrol ekonomiko-finantzarioko jarduerekin edo merkataritzarekin lotutako lanak.

1) Ikerketa eta garapenerako jarduerak Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak 62.2 artikuluan xedatzen duenarekin bat datozenak dira.

Kualifikatzen duten jarduerak lekualdatutako pertsonaren zereginekin lotutako jarduera motak direla aipatzen da, eta zerbitzuak jasotzen dituen entitateak ez du zertan sortu Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 62. artikuluko kenkaria. Horrekin bat etorriz, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 62. artikulua 2. apartatuari egiten zaio aipamena (eta ez Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 62. artikulua osoari). Adibidez, ez da beharrezkoa ikertzaile kualifikatuak ikerketa eta garapenerako jarduerari soilik atxikita egotea.

Beraz, honako hauek hartuko dira ikerketa eta garapentzat:

a) Ezagutza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den oinarritzko ikerketa edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpokoa.

b) Ezagutza berriak aurkitzeko egiten den ikerketa aplikatua edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzeko bada.



c) Ikerketa aplikatuaren emaitzen garapen esperimentala edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerketaren gauzatzea, edo emaitza horien hobekuntza nabarmena, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoen sorrera eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.

d) Software aurreratua sortzea, konbinatzea eta konfiguratzea, produktu, negozio-prozesu edo zerbitzu berriak edo nabarmen hobetuak egiteko erabiltzen diren teorema eta algoritmo edo sistema eragile, lengoia, interfaze eta aplikazio berrien bidez, betiere, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua badakar eta informatikaren eta konputazio zientzien arloko ziurgabetasun zientifiko edo tekniko bat konpontzea badu helburu. Kontzeptu horrekin parekatuko da desgaitasuna duten pertsonen informazioaren gizarteko zerbitzuetarako sarbidea errazteko softwarea, irabazteko asmorik gabe egiten denean.

Jakintzaren aurrerapena eta ekarpena zientziaren eta teknologiaren beste arlo batzuetan egiten bada, softwareak oinarritzko ikerketako, ikerketa aplikatuko edo garapen esperimentaleko jardueretan parte hartu ahal izango du, kasuaren arabera, artikuluko honetan zehaztutako baldintzetan. Honako hauek ez dira sartzen software aurreratuaren kontzeptuan:

1. Softwarearen erabilera berriak, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik eta ezagutzari ekarpenik egin gabe.
2. Softwarea mantentzearekin edo haren eguneratzeekin lotutako ohiko edo errutinazko jarduerak.

Ondorio horietarako kontuan hartu behar dira halaber ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoaren kontzeptutik kanpo uzten diren jarduerak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 64. artikuluan aipatuak.

2) Jarduera zientifikoak eta teknikoak.

2.1) Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 63.2 artikuluan xedatutakora egokitzen direnak, non berrikuntza teknologikoko jarduerak definitzen diren.

Lekualdatutako pertsonaren zereginekin lotutako jarduera motak direla aipatzen da, eta zerbitzuak jasotzen dituen entitateak ez du zertan sortu Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 63. artikuluko kenkaria. Horrekin bat etorritik, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 63. artikuluen 2. apartatuari egiten zaio aipamena.

Berrikuntza teknologikoa da ondasun edo zerbitzu berriak edo hobetuak merkaturatu sartzeari ahalbidetzen duen aurrerapen teknologikoa, edo enpresan negozio prozesu berriak edo hobetuak ezartzea, lehiakortasuna hobetzen laguntzeko.

Ondorio horietarako, ondasun, zerbitzu edo negozio prozesuak berriak edo hobetuak izango dira, baldin eta, teknologiaren ikuspegitik, teknologia berriak erabiltzearen ondorioz edo lehendik dauden teknologien erabilera edo konbinazio berrien ondorioz lehendik zeudenak baino ezaugarri edo aplikazio desberdinak badituzte, erregelamendu bidez ezartzen den moduan.



Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegia egitea, bai eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.

Konponbide teknologiko aurreratuak identifikatu, definitu eta orientatzeko helburuarekin unibertsitateek, ikerketa-erakunde publikoek, teknologia-zentroek eta teknologia-berrikuntzari laguntzeko zentroek egiten dituzten diagnostiko teknologikoko jarduerak ere sartzen dira, entitate horiek abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera onartuak eta erregistratuak badira (2093/2008 Errege Dekretua, estatu mailako zentro teknologikoak eta berrikuntza teknologikoa bultzatzeko zentroak arautzen dituen eta zentro horien erregistroa sortzen duena), eta urriaren 1eko 221/2002 Dekretuaren arabera (221/2002 Dekretua, Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarri-arauak gaurkotzen dituen) araututako Teknologiaren Euskal Sarean sartutako erakundeak ere bai, lortzen dituzten emaitzak gorabehera.

Ondorio horietarako kontuan hartu behar dira halaber ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoaren kontzeptutik kanpo uzten diren jarduerak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 64. artikuluan aipatuak.

2.2) Garapen jasangarriaren eta ingurumena babestu eta hobetzearen eremuko proiektuekin zerikusia dutenak, baldin eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 65.2.b) artikuluko a') - e') bitarteko letretan adierazten diren xedeetako bat badute.

Kualifikatzen duten jarduerak lekualdatutako pertsonaren zereginekin lotutako jarduera motak direla aipatzen da, eta zerbitzuak jasotzen dituen entitateak ez du zertan sortu Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 65. artikuluko kenkaria. Horrekin bat etorritik, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 65.2.b) artikuluko a') - e') bitarteko letrei egiten zaie aipamena.

Proiektuek xedetzat izan behar dute jarraian adierazten diren etatik bat edo batzuk, garapen jasangarria eta ingurumenaren babesa eta hobekuntza sustatzeko eremuaren barruan: a) Hondakinak minimizatu, berrerabili eta balorizatzea. b) Mugikortasuna eta garraio iraunkorra. c) Naturaguneetako ingurumena birsortzea, konpentsazio-neurriak betearaztearen edo borondatezko beste jarduketak batzuk egitearen ondorioz. d) Ur-kontsumoa minimizatzea eta ura araztea. e) Energia berriztagarrien erabilera eta energia-efizientzia.

Sozietateen gaineko Zergaren Araudiaren 37. artikulua zehazten ditu aurreko kontzeptu horiek.

2.3) Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduak 2.80.a) artikuluan ezartzen dituen baldintzak (apartatu horretan adierazitako produktu, zerbitzu eta prozesuen garapenarekin zerikusia dutenak) betetzeagatik "enpresa berriztailetzat" hartzen diren entitateentzat egiten direnak.

Enpresa berriztaileentzat egindako zerbitzuen kasuan, entitate horientzat egindako edozein lanek kualifikatzen du egiaztatu ahal izateko, kasu honetan, jarduera tekniko edo zientifikoekin zuzenean eta nagusiki lotutako lanak direla.

Noski, Gizarte Segurantzako araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategoria bati dagozkion lanak izan behar dute, edo, araubide orokor hori aplikatzen ez denean, lanbide kategoria horiekin parekatutako lanak izan behar dute.



Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduaren 2.80.a) artikulua araberan, "enpresa berritzaileak" dira baldintza hauek betetzen dituztenak:

a) kanpoko aditu batek egindako ebaluazioaren bidez frogatu ahal izatea aurreikus daitezkeen etorkizunean garatuko dituztela produktu, zerbitzu edo prozesu berriak edo euren sektoreko teknikaren egoerarekin alderatuz nabarmenki hobek direnak eta porrot teknologikoaren edo industrialaren arriskua dutenak, edo

b) ikerketa eta garapen kostuak euren ustiapen kostuen %10 izatea gutxienez, laguntza eman aurreko hiru urteetako batean gutxienez, edo, finantza historialik ez duen enpresa berria denean, uneko zergaldiko auditoriaren araberan, kanpoko auditore baten ziurtagiriarekin bat etorritik.

Era horretan, 2.3) apartatu hau beteko da baldin eta lekualdaketa xedea a) edo b) letra betetzen duen entitateen bati zerbitzuak ematea bada -b) letraren kasuan, 56 bis artikuluko araubide berezia aplikatu aurreko hiru urteetako batean gutxienez emandako zerbitzuak izan daitezke-. Baliteke entitateak enpresa berritzailea izateari uztea hurrengo ekitaldi batean, baina horrek ez du eragotziko lekualdatutako pertsona fisikoak araubide berezia aplikatzen jarraitu ahal izatea adierazitako hamaika urteetan (lehenengo urtean eta hurrengo hamar urteetan).

2.4) Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2 artikuluko c) letran aipatzen den helburua (enpresa sustatzea eta ekoizpen-jarduera sendotzea) betetzen duten entitateentzat egiten direnak. Bereziki, helburu hori betetzen duten enpresatzat hartuko dira enpresa proiektu garrantzitsuak egiten dituztenak, proiektuok berekin ekartzen badute jarduera, produktu edo merkatu berriak garatzea, dauden batzuk handitu edo finkatzea edo enplegu egonkorrak sortzea.

Ondorio horietarako, langileak lan egiten duen entitateak justifikatu egin beharko du bete egin duela bere jardueraren ondorioz enpresak sustatzeko eta produkzio-jarduera indartzeko helburua.

Betetzat joko da 2.4) apartatu hau baldin eta lekualdaketa entitate bati zerbitzuak emateko egiten bada eta, lekualdaketa unean, entitate horrek betetzen baditu Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2 artikuluko c) letran azaltzen diren betekizunak.

Noski, Gizarte Segurantzako araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategoria bati dagozkion lanak izan behar dute, edo, araubide orokor hori aplikatzen ez denean, lanbide kategoria horiekin parekatutako lanak izan behar dute.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2.c) artikuluari buruzko aipamena dela eta, zergadunak lanak egiten dizkien enpresek betekizun hauek bete behar dituzte:

1. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 33. artikuluko 1. apartatuan ezarritako betekizunak betetzea. Hortaz, enpresa jarduerak egin behar dituzte eta sozietateen gaineko zergaren pean eta salbuetsi gabe egon behar dute.

2. Ez kotizatzea bigarren mailako merkatu antolatuetan.

3. Enpresa-proiektu garrantzitsuak ezartzea, eta proiektuok jarduera, produktu edo merkatu berriak garatzea, lehendik daudenak handitu edo finkatzea edo lanpostu egonkorren sorrera eragitea, eta kapitalen merkatuetan



sartzeko zailtasunak izatea, egin beharreko inbertsioen tamaina, berritasuna edo arriskua dela eta.

4. Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikulua 3. apartatuko a) eta c) letretan ezarritako betekizunak betetzea, hau da: Ustiapen ekonomikoa egitea (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikulua 4. apartatua definituta dagoena), eta plantillan batez beste 250 pertsona baino gutxiago edukitzea.

Eta, labur azalduta, lekualdatutako pertsonaren zerbitzuak jasotzen dituen enpresan balizko inbertitzaile batek partaidetza hartuz gero, inbertitzaile horri pizgarrirako eskubidea sortu ahal izatea Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2.c) artikuluan ezarritako bidetik.

Hala, bada, gorago adierazi den bezala, 2.4) apartatu hau beteko da baldin eta lekualdaketa entitateen bati zerbitzuak emateko egiten bada eta, lekualdaketa unean, balizko inbertitzaile batek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2.c) artikuluko pizgarrirako eskubidea izan balezake (entitate horretan inbertitzearen ondorioz). Baliteke entitateak 53.2.c) artikuluko betekizun horiek betetzeari uztea hurrengo ekitaldi batean, baina horrek ez du eragotziko lekualdatutako pertsona fisikoak araubide berezia aplikatzen jarraitu ahal izatea adierazitako hamaika urteetan (lehenengo urtean eta hurrengo hamar urteetan).

2.5) Enpresa proiektu berri bat garatzeko hasierako fasean edo garapen fase betean dauden entitateentzat egiten diren jarduerak, betiere hazteko ahalmen handia duten mikroenpresak edo enpresa txiki edo ertainak badira.

Enpresa horientzat egindako zerbitzuen kasuan, entitate horientzat egindako edozein lanek kualifikatzen du egiaztatu ahal izateko, kasu honetan, jarduera tekniko edo zientifikoekin zuzenean eta nagusiki lotutako lanak direla.

Noski, Gizarte Segurantzako araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategoria bati dagozkion lanak izan behar dute, edo, araubide orokor hori aplikatzen ez denean, lanbide kategoria horiekin parekatutako lanak izan behar dute.

Jarduera ekonomikoen etekinen eremuan, betekizun hori betetzat jo daiteke, halaber, banako enpresaburua bera enpresa proiektu berri bat garatzeko hasierako fasean edo garapen fase betean dagoenean, betiere hazteko ahalmen handia duten mikroenpresak edo enpresa txiki edo ertainak badira.

Betetzat joko da 2.5) apartatu hau baldin eta lekualdaketa entitateen bati zerbitzuak emateko egiten bada eta, lekualdaketa unean, entitatea enpresa proiektu berri bat garatzeko hasierako fasean edo garapen fase betean badago, betiere hazteko ahalmen handia duten mikroenpresak edo enpresa txiki edo ertainak izanda. Baliteke entitateak baldintza horiek betetzeari uztea hurrengo ekitaldi batean, baina horrek ez du eragotziko lekualdatutako pertsona fisikoak araubide berezia aplikatzen jarraitu ahal izatea adierazitako hamaika urteetan (lehenengo urtean eta hurrengo hamar urteetan).

3) Finantzen arloko jarduerak direla-eta, finantza-entitateentzat edo finantza-arloan era guztietako entitateentzat eginiko lanak ere sartuzat joko dira; kasu bietan, entitateek iraunkortasunari edo kudeaketa ez-finantzarioaren egoerari buruzko txosten bat eduki behar dute argitaratua, aditu independente batek egiaztatua.

Informazio hori ematean, enpresek hauek izan behar dituzte oinarri: esparru nazionalak; Europar Batasunaren esparruak; nazioarteko esparruak (esaterako, Nazio Batuen Munduko Ituna); enpresei eta giza eskubideei buruzko printzipio gidariak, «babestu, errespetatu eta konpontzeko» Nazio Batuen esparrua praktikan jartzeko



direnak; Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Antolakundeak (ELGA) enpresa multinazionalerako ezarritako gidalerroak; Estandarizaziorako Nazioarteko Erakundearen (ISO) 26000 araua; Enpresa multinazionaleri eta gizarte-politikari buruzko Hiru Aldeko Printzipio Adierazpena, Lanaren Nazioarteko Erakundearena; Iraunkortasun-txostenak aurkezteko Munduko Ekimena, GRIrena (GRI Sustainability Reporting Standards); eta onartuta dauden nazioarteko beste esparru batzuk.

Aurrean aipatutako iraukortsunari edo kudeaketa ez-finantzarioaren egoerari buruzko txostena zergadunak artikulua honetan aipatzen den araubidea aplikatzen duen urte bakoitzean egin behar da.

Jarduera finantzarioek zuzenean eta nagusiki finantza-arloarekin lotuta egon behar dute, lana zein departamentutan edo ataletan garatzen den kontuan hartu gabe.

Hori dela eta, entitateko finantza-sail bateko enplegu batean finantza-arloarekin hertsiki lotutako lanik ez badago, enplegu horrek ez ditu betetzen araubide bereziari heltzeko baldintzak. Sensu contrario, finantza-eginkizunak badituen baina finantza-sail bati atxikita ez dagoen enplegu batek bai, araubide berezia aplikatzeko eskubidea izango luke.

Beste batzuen artean, hauekin lotuta daudenak dira finantza-zereginak: finantza-erabakiak hartzea, kontabilitatea, finantza-azterketa, finantzaketa lortzea, inbertsioak egitea, aurrekontuak prestatzea eta koordinatzea, finantza-merkatutik datozen baliabideak eskuratzea, erosteko eta saltzeko finantza-baldintzak konfiguratzeko, bai eta kobrantzen eta ordainketen politika eta hirugarrenetikiko finantza-harremanak, dibidenduen eta autofinantzaketaren politika eta abar antolatzea ere.

4) Honako jarduerak hauek, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera, kualifikatzen duten jarduerak dira: antolaketa, kudeatzailtza, kontrol ekonomiko-finantzarioa eta merkataritzako jarduerak. Oraindik ez dira erregelamenduz garatu jarduerak horiek.

Antolaketaren, kontrol ekonomiko-finantzarioaren, kudeatzailtza eta merkataritzaren arloetako jardueren kasuan, koherentzia arrazoiengatik, baldintzak betetzen dituzte zuzendaritza estrategikotik hasi eta zuzendaritza operatiborainoko jarduerak, ez ordea merkataritza edo antolaketa arloko edozein jarduerak.

Adierazi behar da Ogasuneko Zuzendaritza Orokor honek baliozkotzat jotzen dituela arlo horietan egindako lanak, betiere gai jakin horiek eta eurak egiten dituzten langileak nolabait zuzentzea eta kontrolatzea ekartzen duten lan kualifikatuak badira. Hau da, azken batean, antolaketako, gerentziako, kontrol ekonomiko eta finantzarioko edo merkataritzako jarduerak zuzentzeko eta kontrolatzeko lanak badira.

Administratzaileen berezko eginkizunak, ez exekutiboak, ez dira gerentziako eginkizuntzat jotzen.

1.3.4. Harremanaren lan- edo merkataritza-izaera.

2021eko abenduaren 31ra arte derrigor eskatzen zen lan kontratu baten ondorioz gertatzea lekualdaketa:

"c) (...) lan kontratu baten ondorioz gertatzea. Baldintza hori betetzat jotzen da Espainiako enplegatzaile batekin lan harremana (arrunta zein berezia) edo estatutu harremana ezarritako gero, bai eta enplegatzaile batek lekualdaketa agindu eta lekualdaketa gutuna eginez gero ere, baldin eta zergadunak ez badu lortu Espainiako establezimendu iraunkorraren bidez lortutakotzat joko litzatekeen errentarik".



Baina, gainera, 2022ko urtarrilaren 1etik hau ezartzen du 56 bis artikulua 3. apartatuak:

"3. Artikulu honetan ezarritako araubidea Gizarte Segurantzaren ondorioetarako enpleguari dagokion araubidea gorabehera aplikatuko da, eta araubide orokorra ez denean, araubide horri dagozkion eginkizunen baliokideak hartuko dira kontuan".

Hortik ondorioztatzen denez, norberaren lanaren etekinak lortzen dituzten baina, lan arloko (eta gizarte segurantzako) legeriaren arabera, Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ez dauden zergadunek ere, araua aldatu zenez geroztik pizgarria aplikatu dezakete; esaterako, kontseilari eta administratzaile karguei dagozkien zuzendaritza eta kudeatzailetza eginkizunetan aritzen direnek, edo kapitaleko sozietate batentzat bestelako zerbitzuak egiten dituztenek irabazteko asmoz, ohikotasunez, pertsonalki eta zuzenean, salbu eta sozietatearen gain zuzeneko edo zeharkako kontrola daukatenean. Adibidez, "autonomo sozietarioen" kasua litzateke.

Hala ere, 2022ko urtarrilaren 1etik, gizarte segurantzako araubidea ez ezik, lekualdatutako pertsonen tributazio araubidea bera ere malgutu egin da. Zehazki, hau ezarri da:

"3. (...) Ondorio horietarako, foru arau honen 56 quater artikulua 3. paragrafoan aipatzen diren ekintzaileei aplikatuko zaie araubidea, baldin eta jarduera ekonomikoa egiten badute edo jarduera hori egiten duten erakundearen kapitalean akzioak edo partaidetzak badituzte, betiere jarduera pertsona juridiko baten bidez gauzatzen denean. 4. Artikulu honetan ezarritako zerga-tratamendua beren konturako jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunei ere aplikatuko zaie, foru arau honen 56 quater artikulua 3. paragrafoan aipatzen direnak barne, edo horietatik lortzen dituzten etekinak jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen direnean, foru arau honetan ezarritakoaren arabera, betiere artikulu honen 1. paragrafoan ezarritako baldintzak betetzen baldin badira".

Beraz, zilegi da araubide berezia aplikatzea lan bereziki kualifikatua norberaren konturako jarduera baten bitartez garatzen bada eta horrela jarduera ekonomikoen etekinak lortzen badira.

1.3.5. Lanbide kategoria.

Lortutako etekinen izaera gorabehera, bereziki kualifikatutako lanak izan behar dute, hau da, indarrean dagoen araudiaren arabera Gizarte Segurantzako araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategoria duten langileek eginak, eta zuzenean eta nagusiki lotuta egon behar dute araubiderako kualifikatzen duten jarduerekin. Hala ere, ikuspuntu materiala hartzen da (ez formala) eta araubide berezia aplikatuko da edozein izanda ere Gizarte Segurantzaren ondorioetarako enpleguari dagokion araubidea, eta, araubide orokorra ez denean, araubide horri dagozkion eginkizunen baliokideak hartuko dira kontuan.

Horregatik, Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikulua 3. eta 4. apartatuetan aipatzen diren kasuetan, apartatu honetan ezartzen den baldintza betetzat joko da zergadunak egiten dituen lanak Gizarte Segurantzaren araubide orokorreko 1. kotizazio taldeko lanbide kategorietako lanen baliokideak direnean.

Norberaren konturako jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadun lekualdatuak honako bi betekizun hauek bete beharretik salbuesten dira, ez dutelako zentzurik, zergadunek jarduera nola egiten duten kontuan hartuta:



1) Lan kontratua izatea foru arauaren 56.bis.1 artikuluko c) letran definitzen den moduan. Horrenbestez, ez zaie galarazten Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor baten bitartez lortutzat joko liratekeen errentak lortzea ere.

2) Lanen hartzailea enpresa edo entitate egoiliar bat izatea edo entitate ez-egoiliar batek Espainian duen establezimendu iraunkor bat izatea, foru arauaren 56 bis.1 artikuluko e) letran adierazten den moduan (hori jarraian aztertzen da norberaren lanaren etekinak lortzen dituztenei dagokienez).

Ez dira betekizun horiek bete beharretik salbuetsiko Zergari buruzko Foru Arauaren 54 quater artikulua 3. apartatuan aipatzen diren pertsonak, ekintzaile gisa kalifikatzen badira akzioak edo kapital sozialeko partaidetzak edukitzeagatik eta norberaren lanaren etekinak lortzen badituzte.

1.4. Lanen kokapena.

Araubide berezia aplikatu ahal izateko, lanak Espainian egin behar dira nagusiki eta benetan. Zehazki, hau eskatzen da:

"d) Lanak Espainian egitea. Baldintza hori betetzen dela ulertuko da, lanen zati bat atzerrian eginga izan arren, betiere lan horiei dagozkien ordainsarien batura urte natural bakoitzean jasotako lan-kontraprestazio guztien %15etik gorakoa ez bada. Ez da kontuan hartuko Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko Legearen testu bategineko 13.1.c) artikuluan jasotakoaren arabera ordainsari horiek Espainiako lurraldean lortutako errentatzat hartzen diren ala ez. Lan-kontratuan ezarritakoa dela eta, zergadunak funtzio batzuk hartzen baditu bere gain taldeko beste enpresa batean -Merkataritzako Kodeak 42. artikuluan jasotako eran-, Espainiako lurraldetik kanpo, gorago aipatutako muga %30 izango da.

Atzerrian egindako lanengatik jasotako berariazko ordainsarien zenbatekoa frogatzerik ez dagoenean, langilea atzerrian benetan lekualdatuta egondako egun kopurua hartuko da kontuan lan horiei dagokien ordainsaria kalkulatzeko".

Beraz, lanak benetan Espainian egiten diren zehazteko bi bide ezartzen dira; lehenengoa kobratutako berariazko ordainsariekin lotuta dago. Eta bigarrenak kontuan hartzen ditu Espainian edo atzerrian emandako egunak.

Adierazten da berdindola Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko Legearen testu bategineko 13. artikulua 1. apartatuko c) letraren arabera errentak Espainiako lurraldean lortutzat jo behar diren ala ez. Lanak Espainian egiten diren zehazteko irizpidea, hortaz, irizpide materiala da; hau da, lan horiek egiteko Espainian izandako presentzia fisikoaren arabera.

Atzerrian egindako lanengatik jasotako berariazko ordainsarien zenbatekoa frogatzerik ez dagoenean, langilea atzerrian benetan lekualdatuta egondako egun kopurua hartuko da kontuan lan horiei dagokien ordainsaria kalkulatzeko.

Horregatik, ondorio horietarako, ez dira lanen hasiera baino lehen langileak arrazoi partikularrengatik kanpoan egon diren lanik gabeko egunak zenbatuko (jaiegunak, asteburuak edo oporraldiak), ez lanak amaitu ondokoak, ez eta kanpoan gozatzen dituzten oporraldiak ere. Hori dela eta, zenbakitzailean jarri behar dira atzerrian egindako lan eta zerbitzuen zioz atzerrian emandako egunak, eta izendatzailean jarri behar dira urteko 365 egunak (bisurteetan izan ezik).



Kalkulu horrek ez du zerikusirik lanak zuzenean eta nagusiki kualifikatuak diren zehazteko egiten den kalkuluarekin. Horretarako zergadunak honako jarduera hauetako batean eman behar du bere lanaldiaren %85 gutxienez: a) Ikerketa eta garapenerako jarduerak, b) jarduera zientifikoak eta teknikoak, c) finantzen arloko jarduerak, d) antolaketa-jarduerak, e) gerentzia-jarduerak, f) kontrol ekonomiko eta finantzariorako jarduerak, eta g) merkataritzako jarduerak. Zehazki, betekizun hori lan guztiak batera hartuta egiaztatu behar da, non egiten diren kontuan hartu gabe.

Urte bakoitzean aztertu beharko da zer lan egin behar diren Espainian %85eko edo %70eko portzentajea betetzeko. Ekitaldi batean baldintza hori ez betetzeak ez du ekarriko hurrengo ekitaldietan aukera galtzea, baldintza betetzen bada, baina ez-betetzearen urtea kontuan hartuko da araubidearen gehieneko iraunaldiko urteen zenbaketan.

1.5. Entitate egoiliarrentzat edo Espainiako lurraldean establezimendua duten entitateentzat egindako lanak.

Beste betekizun hau ere badago, baina lan kontratuen esparruan edo norberaren lanaren etekinen esparruan bakarrik:

"e) Lanak egoitza Espainian daukan enpresa edo entitate batentzat egitea, edo egoitza Espainiako lurraldean ez daukan entitate batek Espainian daukan establezimendu iraunkor batentzat. Baldintza hori bete dela ulertuko da zerbitzuak Espainian egoitza duen enpresa edo erakunde baten edo Espainian egoitza ez duen erakunde baten Espainiako establezimendu iraunkor batek onura hartzen duenean. Lekualdaketa enpresa-talde baten barruan gertatu bada, Merkataritzako Kodeak 42. artikuluan ezarritakoaren arabera, eta ondorio hauetarako bakar-bakarrik, beharrezkoa izango da langilea egoitza Espainian duen taldeko enpresak kontratatzea edo Espainiako lurraldera egin beharreko toki-aldaketa enplegu-emaileak agintzea".

Betekizun hori betetzat joko da nahiz eta lekualdatutako pertsonaren lanek balioa sortu Espainian egoiliarra ez den edo establezimendurik ez duen hirugarren batengan; adibidez, langilea kontratatzen duen enpresaren bezeroa atzerrian kokatutako enpresa bat izan eta zerbitzuak edo ondasunak atzerriko herrialde horretan jasotzen dituzenean.

1.6. Berezitasunak zerga-zorra zehaztean.

Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis.2 artikulua adierazten duenez, araubide berezia hautatzen dutenek foru arauan ezarritakoaren arabera zehaztuko dute zerga-zorra. Beraz, PFEZaren araubide orokorra aplikatuko dute araubide berezian araututako berezitasunekin.

1.6.1. Salbuespen partziala eta gastu kengarriak zehaztutako jarduera ekonomiko edo lan-harremanean.

Foru arauaren 56 bis.2 artikuluko a) eta b) letren arabera:

"a) Aurreko 1. paragrafoan zehaztutako lan-harremanetik eratorritako etekin osoen atalean zehaztutako lan-harremanean ondoriozko etekin guztien % 30 salbuespena egongo dira. b) Aurreko letrean aipatutako salbuespena aplikatu ondoren, lan pertsonalaren etekin garbia zehazterakoan gastu kengarritzat joko dira, foru arau honetako 22. artikuluan jasotakoez gainera, lekualdatzearen ondorioz sortzen diren gastuak, lanpostu hori betetzean



lortutako etekin osoen %20ko mugarekin. Erregelamenduz zehaztuko da zer gastu diren horiek, eta, haiek aplikatzeko, gastuok agiri bidez justifikatu behar dira betiere".

Zehaztutako lan-harremanetik datozen etekin osoak.

Zehaztutako lan-harremana Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikulua 1. apartatua araututakoa da (ezertan eragotzi gabe artikulua beraren 3. eta 4. apartatuetan xedatutakoa).

Gainera, barruan hartzen ditu zehaztutako lan-harremanetik erator daitezkeen kaleratze, lanpostu-uzte eta antzekoengatiko kalte-ordainak (kasua bada, aurretik aplikatuta salbuespen mugatua, kaleratzeagatiko kalte-ordainetarako arautzen dena Zergari buruzko Foru Arauaren 9. artikulua 5. apartatua) eta harremanaren amaierarekin lotutako beste errenta batzuk, hala nola lehiarik ezaren klausulak.

Adierazi behar da etekin salbuetsiak lortzea ez dela oztopo araubide berezia aplikatzeko, nahiz eta haren pizgarrien kalkuluan eragin dezakeen. Zehazki, etekin salbuetsiek ez dutelako sortuko %30eko salbuespen partzial gehigarriko eskubiderik, ezta lekualdatzearen ondorioz izandako gastuengatik etekin txikitze aukerarik ere (lanpostuan aritzean lortutako etekin osoen %20ko mugarekin). Laburbilduta, ezin da modu horretara etekin negatiborik sartu zerga-oinarrian.

Zehatzago, ez dago eragozpenik Zergari buruzko Foru Arauaren 9.17 artikulua aplikatzeko, baina horrek ez du biderik ematen pizgarriak bikoizteko, azaldutako kalkulua dela eta. Foru arauaren 9.17 artikulua aplikatuta salbuesten den zatiak ez du aplikatuko %30eko salbuespen partziala eta ez da kontuan hartuko gastuak kalkulatzeko %20raino.

Era berean, zehaztutako lan-harremanetik ateratako etekinetan sartutzat joko dira aldi baterako enplegu-erregulazioko espedienteetatik eratorritako diru-sarrerak, ez delako lan-kontratua azkentzen.

Zehaztutako lan-harremanetik datozen etekin osoen gainean aplikatzen da %30eko salbuespen portzentajea. Modu berean, gastu kengarrietarako %20ko muga ere zehaztutako lan-harremanetik datorren etekin osoaren beraren arabera kalkulatu da.

Lekualdatzeak kausalitate erlazioa izan behar du zehaztutako lan-harremanarekin edo, kasua bada, 56 bis artikulua 3. eta 4. apartatuetan aipatzen diren etekinekin, baina horrek ez du galarazten enplegu edo jardueraz aldatzea baldin eta jarraitutasuna badago eta etenaldiak laburrak badira. Ez litzateke jarraitutasunik izango, esaterako, pertsonak aldi "sabatiko" bat hartzen duen kasuetan.

Jarduera ekonomikoetatik lortzen diren etekinei foru arauaren 56 bis artikulua aplikatu ahal bazaie, %30eko salbuespen partziala eta gastu kengarrien konputua (etekinen %20raino) etekin garbian oinarrituta kalkulatu da, Zergari buruzko Foru Arauaren 25. eta 27. artikulua aplikatuz. Horregatik, lekualdatutako langileen araubide bereziko pizgarriak aplikatu aurretik, bidezkoa da ondare-irabaziak eta -galerak eta jarduera hasteagatiko murrizketa konputatzea (bi gai horiek foru arauaren 25. artikuluan daude araututa).

%100etik beherako portzentajeak: etekin irregularrak.

Etekin osoak Zergari buruzko Foru Arauaren 19. artikulua aplikatuz kalkulatu dira. Horregatik, lanaren etekin osoa, arau orokor gisa, etekin guztiek osatzen dute, foru arauaren 19. artikulua berak ezartzen duen moduan.



Etekin osoan sartzen dira enpresek borondatezko gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak, baita zerga-oinarria murrizteko baliatzen direnean ere Zergari buruzko Foru Arauaren 70.-72. bitarteko artikuluetan xedatu bezala.

Nahiz eta, alde batetik, ez diren etekin salbuetsien araubideko pizgarriaren parte, zeren eta %30eko salbuespen partziala kalkulatzeko oinarritik eta gastu kengarrietatik kanpo geratzen baitira, gorago adierazi denez. Bestetik, baldin eta aplikatzekoak badira foru arauaren 19.2 artikuluan arautzen diren %100etik beherako integrazio portzentajeak, lehenengo eta behin, bidezkoa da 19. artikulua eta %100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatzea, eta, eragiketa hori egin ondoren (beraz, lortzen den emaitzaren gainean), bidezkoa da %30eko murrizketa aplikatzea salbuetsi gisa, 56 bis.2 artikuluko a) letra aplikatuta.

Horrenbestez, adierazi behar da, nahiz eta foru arauaren 19.2 eta 56 bis artikulua bateragarriak diren, bateragarritasuna ez dagokiela zenbateko berberei. Izan ere, 56 bis artikulua aplikatu aurretik aplikatzekoa da 19.2 artikulua, zeinak dagoeneko kanpoan uzten baititu %100etik beherako integrazio portzentajeen ondoriozko murrizketak.

Etekin osoek barruan hartzen dituzte diruzko etekinak eta gauzazkoak, are horien gainean bidezkoa denean foru arauaren 56 bis artikulua 2. apartatuko b) letra aplikatzea.

Etekin osoak barruan hartzen du zergadunari jasanarazi gabeko konturako sarrera.

Gastu kengarriak.

Zehaztutako lan-harremanean lortutako etekin osoen %30eko salbuespena aplikatu ondoren, norberaren lanaren etekin osoa kalkulatzeko, gastu kengarritzat joko dira, foru arauaren 22. artikuluan aurreikusitakoez gainera, lekualdatzearen ondorioz sortzen diren gainerakoak ere, aipatutako lanpostuan arituz lortutako etekin osoen %20ko mugaraino (hau da, muga hori %30eko salbuespena aplikatzen zaion zenbatekoaren gainean kalkulatu da, eta ez salbuespen hori aplikatu ondorengo zenbatekoaren gainean).

Lekualdatzeak eragindako gastu kengarritzat joko dira jarraian adierazten direnak; Zergaren Araudiaren 1.4 artikuluan aurreikusita daude.

"a) Zergaduna eta beraren familia-unitateko kideak Bizkaian finkatzeko beharrezkoak diren bidaia-gastuak eta etxe-aldaketako gastuak. Gastu hauetan onartuko dira jatorrizko herrialdera egiten diren bidaiek eragiten dituzten gastuak, honako muga honekin: bi bidaia urtean. Hori dela-eta, zenbateko kengarria Bizkaitik jatorrizko herrialdera joateko erabiltzen den garraibidearen prezioa izango da.

b) Zergadunaren ondorengoak, Zergaren Foru Arauaren 79. artikuluan arautzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen diotenak, Bizkaian eskolaratzeak eragiten dituen gastuak.

c) Zergadunak edo beraren familia-unitateko beste kideek euskara eta/edo gaztelania ikasteko egiten dituzten ikastaroen gastuak.

d) Zergadunak Bizkaian duen ohiko etxebizitzaren errentamenduaren gastuak, eta hango zerbitzuak edo hornidurak kontratatzeako gastuak".

Alderdi enplegatzaileak diru kopururen bat ordaintzen badu gastu gehigarri horiei aurre egiteko, zenbateko horiek ez dira gauzazko ordainsaritzat joko, aipatu lanpostuan arituz lortutako etekin osoen %20ko mugaraino.



Etekin osoen %20ko muga hori kalkulatzeko, gauzako etekinak ere kontuan hartu behar dira, nahiz eta foru arauaren 56 bis.2 artikuluko araubide berezia (a letra) aplikatuta salbuetsiko den %30aren parte izan.

Bestela esanda, erregelamenduz gastu kengarri gisa arautzen diren kontzeptuengatik gauzako ordainsariak ematen badira, gastu kengarri gisa konputatzen direnean aplikatzen den araubidearen parekoa izango dute. Bi kasuetan ere pizgarriaren gehieneko zenbatekoa, zehaztutako lan-harremanetik bertatik eratorritako etekinei dagokienez, etekinen %50 da.

Gastu kengarri horiek konputatzearekin bateragarriak dira beste kenkari batzuk; esaterako, kenkari pertsonalak, ondorengoengatik Zergari buruzko Foru Arauaren 79. artikuluan aurreikusten den kenkaria, seme-alabei mantenurako urtekoak ordaintzeagatik foru arau beraren 80. artikuluan aurreikusitakoa, eta beste batzuk, hala nola ohiko etxebizitza alokatzeagatik 86. artikuluan arautzen dena.

Eskolatzeko gastuen barruan sartzen dira ikastetxe eta eskolei edo are guraso elkarteei ordaintzen zaizkienak garraio kolektiboan joan-etorriak egiteko edo ikastetxeko jantokirako.

Etxebizitzari lotutako zerbitzu edo horniduren kontratazioak eragindako gastuak kengarriak dira nahiz eta etxebizitza ez izan alokatua, beste titulu baten bidez eskuratua baizik, esaterako jabetza osoaren bidez. Kontratuak zergadunarenak berarenak edo jabeen erkidegoarenak izan daitezke. Betiere, gastua frogatu eta banakotu egin behar da.

1.6.2. Atzerrian kokatutako ondare elementuek sortutako errenten salbuespena.

Foru arauaren 56 bis.2 artikuluko b) eta c) letren arabera:

"c) Atzerrian dauden zergadunaren titulartasuneko ondare-elementuen ondoriozko errentak salbuetsita egongo dira, baldin eta errenta horiek benetan tributatu badute zerga honen izaera berdina edo antzekoa duen zerga batean eta, gainera, herrialde edo lurralde hori ez bada tributazio eza duen edo paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bat, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauko hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarritako baldintzetan. d) Aurreko c) letran ezarritakoa berdin aplikatuko zaie araubide berezi hau aukeratzen duen zergadunaren izatezko bikotekideari eta haren familia-unitateko kideei, baldin eta lekualdatzearen ondorioz Bizkaian egoitza fiskala hartzen badute eta Espainiako lurralderako lekualdaketa gertatzen den zergaldiaren aurreko bost urteetan Espainiako egoiliarak izan ez badira".

Beraz, salbuetsita egongo dira atzerrian dauden eta zergadunaren edo haren familia-unitatearen (ezkontidea, izatezko bikotekide inskribatua edo seme-alaba adingabeak) titulartasunekoak diren ondare-elementuen ondoriozko errentak, baldin eta:

1) Errenta horiek benetan tributatu badute PFEZaren izaera berdina edo antzekoa duen zerga batean. Hori zergapetze bikoitza saihesteko aplikatu beharreko hitzarmenaren menpe egongo da, halakorik bada, eta kasuan kasuko herrialdeko araudiaren menpe.

2) Kasuko herrialde edo lurraldea ez bada paradisu fiskala edo tributazio gabekoa Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera.



Letra honetan aurreikusitako salbuespena aplikatzen duten zergadunek ez dute eskubiderik izango Zergari buruzko Foru Arauaren 92. artikuluan nazioarteko zergapetze bikoitza dela-eta aurreikusitako salbuespena aplikatzeko errenta horiekin.

1.6.3. Atxikipenak.

Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikuluan xedatzen dena aplikatzea hautatzen duten zergadunek atxikipena egin behar duen pertsonari edo entitateari eskatu ahal izango diote %30eko murrizketa aplikatu diezaieला atxikipen-tasan. Komunikazio horrek ez du zerikusirik Zergaren aitorenaren epean egin daitekeen aukerarekin.

Atxikipen-oinarritik kenduko dira araubideko zenbateko salbuetsiak, zehaztutako zerrendaren %30.

1.7. Ondarearen gaineko zerga.

Atzerrian dauden ondasun eta eskubideen salbuespena aurreikusten da, baldin eta ondasun-eskubideon titularrak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikuluan lekualdatutako langileentzat ezartzen den araubide berezia aplikatu duten zergadunak badira.

PFEZerako eskatzen denaren kontrara, ez da beharrezkoa ondasun eta eskubideek benetan tributatu izana ondarearen gaineko zergaren izaera berdina edo antzekoa duen zerga batengatik.

Letra honetan aurreikusitako salbuespena aplikatzen duten zergadunek ezin izango dute aplikatu Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 34. artikuluan aurreikusitako kenkaria, atzerrian ondasun eta eskubide berengatik ordaindutako zerga dela-eta.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatuko zaie halaber araubide berezi hau hautatzen duen zergadunaren ezkontideari edo izatezko bikotekide inskribatuari eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 98. artikuluan aipatzen den familia-unitateko kideei, baldin eta Bizkaian zerga-egoitza hartzen badute lekualdatzearen ondorioz, eta ez badira Espainiako egoiliarak izan Espainiako lurraldera lekualdatu aurreko bost urteetan.

Era berean, ez dute foru arauaren 34. artikuluan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko eskubiderik izango ondasun eta eskubide berengatik.

1.8. Zuzenbide iragankorra. Espainiako lurraldean 2022ko urtarrilaren 1a baino lehen sartu diren zergadunak.

Araubide berezia 2018ko urtarrilaren 1ean txertatu zen Bizkaiko zerga arloko ordenamendu juridikoan oraingoaren antzeko konfigurazioarekin. Egun horretatik 2021eko abenduaren 31ra arte, Zergari buruzko Foru Arauaren 56 bis artikuluan eta Zergaren Araudiaren 1.-3. bitarteko artikuluen testuak -eta, beraz, araubide bereziaren erregulazioa- eguno testuen aldean desberdintasun batzuk zituzten. Besteak beste, honako hauek:



a) Araubideak gehienez sei urte iraun zezakeen, hau da, zerga-egoitza hartzen zen urtea eta hurrengo bost urteak. Oraingo erregulazioak hamaika urtera luzatu du iraupena.

b) Gainera, lan bereziki kualifikatu hauek erantsi dira: antolaketa lanak, merkataritza lanak, kontrol ekonomiko finantzariokoak eta kudeatzailetzakoak.

c) Norberaren konturako langileek ere pizgarria eskuratu dezakete.

Hobekuntza horiek honako xedapen hauen bidez egin dira: 6/2021 Foru Araua, ekonomia suspertzeko neurriak, BATUZ sistema borondatez aplikatzeko neurriak eta beste zerga-aldaketa batzuk onartzen dituen, eta Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 12ko 43/2022 Foru Dekretua.

Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 12ko 43/2022 Foru Dekretuak, jarduera ekonomikoa bultzatzeko zergen arloko neurri batzuk garatzen dituenak, xedapen iragankor bakarrean, lekualdatutako langileentzako araubide iragankorra erregulatzen du, eta epea luzatu egiten die araubide berezia lehengo erregulazioaren arabera eduki dutenei. Are gehiago, aplikatu ez zutenei ere geratzen diren urteetan aplikatzeko aukera ematen die, egoitza-aldaketaren hurrengo zergalditik hasita 10 zergaldiak osatzeko:

"Bat. Lurraldera lekualdatutako langileen araubide berezia (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 56.bis artikulua, 2021eko abenduaren 31n indarrean egon den testuaren arabera) aplikatu izan duten zergadunek 2022ko urtarrilaren 1erako beraren iraunaldia agortuta eduki ez dutenek hautatu ahal izango dute araubide berezia 2022ko urtarrilaren 1ean indarrean egon den testuaren arabera aplikatzea araubide berezia aplikatu ahal izatea eragiten duen egoitza-aldaketa (Espainiako lurraldera aldatzea) gertatu ondoko 10 zergaldietara iristeko falta diren zergaldietan. Bi. Halaber, egoitza Espainiako lurraldera 2017ko urtarrilaren 1az gero aldatu duten zergadunek ez badute aplikatu Zergaren Foru Arauaren 56.bis artikuluan arautzen den araubide berezia, hori aplikatzea hautatu ahal izango dute, 2022ko urtarrilaren 1ean indarrean dauden baldintzak betez gero, araubide berezia aplikatu ahal izatea eragiten duen egoitza-aldaketa (Espainiako lurraldera aldatzea) gertatu ondoko 10 zergaldietara iristeko falta diren zergaldietan".

Beraz, batetik, azken erreformak egin baino lehen araubide berezia izan zezaketenei araubide hori aplikatzeko epea luzatzen zaie, eta, bestetik, aldaketak egin baino lehen eskakizunen bat bete ez arren (jarduera, jardueran aritzeko modua, etab.), aldaketaren ondoren araubide berezirako baldintzak betetzen hasi direnei, 1+10 urteko epealditik gelditzen zaiena aukeratzen uzten zaie.

2. Ordainsari espezifikoko ekintzailetzaren esparruan (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikulua).

Ekintzailetzaren esparruko ordainsari espezifikoen araubide berezia ekintzailearen figurari aplikatzekoa da, baina haren enplegatuegana ere hedatzen da, eta bide ematen du akzio edo partaidetzak eta akzio edo partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako beste eskubide batzuk eskuratzeko aukeren tributazioa atzeratzeko eskubide horietatik eratorritako etekina galdagarria den unera arte. Akzio edo partaidetzen gaineko aukeren kasuan, zehazki, akzio edo partaidetzak saldu arte atzeratzen da tributazioa, eta, betiere, ondare-elementu bat eskualdatuz lortutako irabazitzat kalifikatzen da etekina.



Araubide berezi horretaz kanpo, akzio edo partaidetzen gaineko aukerak enplegatuei, enplegatu diren aldetik, ordainsari gisa ematea lanaren etekintzat kalifikatzen da kasu hauetan:

-Aukera ezin bada inter vivos eskualdatu, ematen den unean ez du lanaren etekinik sortuko eta baliatzen den unean ez da eskurapen-baliorik egongo.

Lanaren etekin hori, inter vivos eskualdatu ezin diren erosteko aukeren kasuan, onuradunak erosteko aukera baliatzen duen unean sortuko da. Hau da, akzio edo partaidetzak eskuratzen dituen unean (salbu eta diferentziengatiko likidazioa hautatzen badu).

Hala, akzio edo partaidetzen eskurapenerako hitzartutako balioaren eta akzio edo partaidetzen merkatuko balioaren arteko aldea izango da lanaren etekina.

-Aldiz, aukera-eskubideak eskualdatu badaitezke, lanaren etekina aukerak ematen diren unean egotzi behar da. Gerora aukeretatik eratorzen diren errentak ondare-irabazi edo -galera gisa kalifikatzen dira.

Araubidea osatzeko, zerga onurak daude ondarearen gaineko zergaren esparruan eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zergako oinordetzen esparruan.

Tarteko tributazio horiek guztiak dira araubide bereziak geroratzen dituenak; ez da errentarik sortzen, ez lanaren etekinik ez ondare-irabazirik, harik eta lortutako aukeren bidez eskuratu diren akzio edo partaidetzak saldu arte.

Akzio edo partaidetzak eskuratzeko aukerarik ematen ez duten beste eskubide batzuen kasuan, eskubideok noiz ordaindu diren begiratu beharko da, eta ez noiz eman diren.

2.1. Aplikazio-eremu subjektiboa.

Zergari buruzko Foru Arauak 56 quater artikulua 1. apartatuaren hasieran hau ezartzen du:

"1. Artikulu honetako 3. idatz-zatian aipaturiko ekintzaileek erabakitzen badute eurei edo euren jardueran edo aipaturiko idatz-zatian aipaturiko entitateetan enplegaturik dituzten pertsonen dagozkien lanaren edo jarduera ekonomikoen etekinen zati bat (...)".

Beraz, araubide berezia ekintzaileari ez ezik ekintzailearen edo ekintzaileak partaidetza duen entitatearen enplegatuei ere badagokie. Ekintzaileari ez badago, ordea, ezin da aplikatu araubide berezia (ekintzaileetat hartzen da jarduera berri bati ekiten dion pertsona eta horrela proiektu propio bat bultzatzen duena, zuzenean nahiz enpresa berri bat eratuta).

Pertsona ekintzailearen kontzeptua.

Honako pertsona hau jotzen da ekintzaileetat: jarduera ekonomiko berri bat egiten duena, edo jarduera ekonomiko berri bat egiten duen entitate baten eraketan zuzenean edo zeharka parte hartzen duena, zeinak entitatearen kapitaleko %10 gutxienez eskuratu behar baitu eta jardueraren garapenean pertsonalki inplikatu behar baita entitatearen garapenean lan-harreman edo zerbitzuak emateko harreman baten bitartez.



Horrenbestez, jarduera egin daiteke norberaren konturako lan pertsonalaren bitartez, enpresaburu gisa edo banako profesional gisa (enplegatuak eduki edo ez), edo entitate batean inplikatur, pertsona ekintzaileak haren eraketan parte hartuta.

Bigarren aukera horri dagokionez, eta, adierazi den bezala, pertsona ekintzaileak entitatearen eraketan parte hartu behar duenez, hau zehaztu behar da:

- Ez da pertsona ekintzailetzat joko, ondorio hauetarako, sozietatea jada eratuta egonda kapital-gehikuntza baten bitartez sozietatean sartzen dena (ondorio horietarako ez da kontuan hartuko kapital-gehikuntza eta kapitalean sartze hori entitatea eratu ondoko lehen bost urteetan gertatzen diren ala ez).

- Ez da ekintzailetzat joko, ondorio hauetarako, mota honetako ordainketa-eskemen bitartez entitatearen kapitalean sartu eta gutxienez %10eko partaidetza eskuratzen duena; esaterako, akzio edo partaidetzak eskuratzeko aukera baliatzen duena, ordainsari gisa aukera hori eman bazaio.

%10eko partaidetza-ehunekoaren baldintza ez da joko ez betetzat pertsona ekintzaileak entitatearen kapitalean duen partaidetza %10etik jaisten denean entitatearen jardueraren gorakadaren arabera gerora egiten diren kapital-gehikuntzetan, baldin eta entitateak bere esku mantentzen baditu gutxienez kapitalaren %10eko partaidetza adierazten zuten akzio edo partaidetza guztiak.

2.2. Aplikazio-eremu objektiboa.

56 quater.1 artikulua araubide berezi honen eremu objektiboa ezartzen du; xedatzen du, zehazki, ezen lanaren edo jarduera ekonomikoen zati bat:

"(...) erabiliko dutela entitateko edo aipaturiko idatz-zatian aipaturiko entitateen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko aukera-ematerako edo akzioen edo partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako bilakaera ekonomikoko beste eskubide mota batzuetarako, orduan, aipaturiko ordainsariak ez dira joko lanaren edo jarduera ekonomikoen etekintzat, halakoak aitortzen diren momentuan".

Gainera, ekintzaileak bere kontura edo entitate baten bidez garatzen duen jarduera ekonomikoak berria izan behar du.

2.2.1. Akzio eta partaidetzen gaineko aukerak eta beste eskubide batzuk.

Araubide berezi hau aplikatzen da entitatearen akzio edo partaidetzak edo akzio eta partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako eduki ekonomikoko bestelako eskubideak eskuratzeko aukerak ematen zaizkienean ekintzaileei edo haien enplegatuiei, norberaren konturako lan pertsonala edo jarduera ekonomikoak ordaintzeko.



2.2.2. Jarduera ekonomiko berria.

Apartatu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, jarduera ekonomiko berri bat egiten ari den zehazteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 25. artikulua 5. apartatuaren bigarren paragrafoan eta 90. artikulua 1. apartatuaren bigarren eta hirugarren paragrafoetan xedatutakoa hartuko da kontuan.

Hori dela eta, 25. artikulua 5. apartatuko bigarren paragrafoaren arabera, zergadunak jarduera bati ekin diola onartzeko ezinbestekoa da aurretik jarduera berean zuzenean zein zeharka jardun gabea izatea. Zergadunak aurretik jarduera berean jardun duela pentsatuko da jarduera hori talde berean sailkatuta badago jarduera ekonomikoen gaineko zergaren tarifetan.

Eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikulua 1. apartatuko bigarren eta hirugarren paragrafoekin bat etorritik, baldintza hori ez da betetzat joko sozietateak sortu badira bat-egiteen, zatiketen, aktibo-ekarpenen, aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorren, jarduera-adarren ekarpenen, interes ekonomikoko elkarten edo aldi baterako enpresa-elkarten bidez, edo jarduera ekonomiko berri bat sortzea benetan eta eraginkortasunez berekin ez dakarren beste forma edo eragiketa baten bidez.

Ez da araubide berezira eskubiderik izango jarduera berak beste titulartasun baten pean egin badira.

2.3. Denborazko aplikazio-eremua.

Araubide bereziaren zerga-tratamendua aplikatuko zaie akzioei edo partaidetzei buruzko aukerei edo eduki ekonomikoko beste eskubide mota batzuei, ekintzaileek ekonomia-jarduera gauzatzen duten lehenengo bost urteetan edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikulua 3. apartatua aipatzen diren erakundeak eratzen direnetik aitortzen diren akzioen edo partaidetzen balioaren bilakaerari lotutakoei. Hala ere, araubide berezia aplikatzen denean, tributazioa geroratu egiten da eskubide horietatik ateratako etekina galdagarria izan arte, eta, akzio edo partaidetzen gaineko aukeren kasuan, akzio edo partaidetzak saldu arte. Beraz, araubidearen iraupenak ez du denbora mugarik.

2.4. Aukeren eta eskubideen tributazioa araubide bereziaren pean.

Pertsona ekintzaileek erabakitzen badute eurei edo euren enplegatuei (hau da, jardueran edo jarduera egiteko baliatzen dituzten entitateetan, zeinen eraketan parte hartu baitute, enplegatuta dauzkaten pertsonei) dagozkien lanaren edo jarduera ekonomikoen etekinen zati bat, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikulua 3. apartatua ezarritako moduan, entitatearen akzioak edo partaidetzak edo akzio eta partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako eduki ekonomikoko bestelako eskubideak eskuratzeko aukerak emanez gauzatuko dela, ordainsari horiek ez dira lanaren edo jarduera ekonomikoen etekintzat joko aitortzen diren unean.

Beraz, aplikazio eremua beteta, akzio edo partaidetzen edo bestelako eskubideen gaineko aukerak ematen diren unean ez da sortzen zergapeko errentarik.



Horren ordez, aurreko paragrafoan aipatutako ordainsariak galdagarriak diren unean jasoko duten zenbateko osoa ondare-irabazitzat joko da eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu eta konpentsatuko da, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66.1.b) artikuluan ezarritakoari jarraituz.

Bereziki, aurreko apartatuan aipatzen diren ordainsariak entitatearen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko aukerak emanez gauzatzen diren kasuetan, ez da etekinik konputatuko harik eta akzio edo partaidetza horiek eskualdatzen diren arte, eta orduan 0 euroko eskurapen balioa izango dute edo, bestela, eskuratu zirenean ordaindutako zenbatekoaren araberakoa, dagokien ondare-irabazia kalkulatu eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu eta konpentsatzearen ondorioetarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66.1.b) artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz.

Aurrekoa, jakina, akzioak eta partaidetzak eskuratzen direnean izango da aplikatzekoa. Tributua diferentziengatik likidatzen denean, emandako aukeretatik eratorritako balioa egotziko da, akzio edo partaidetzen balioen arteko diferentziengatik likidazioa dela-eta zerga galdagarria denean.

2.5. Aitorpenaren epealdian baliatu daitekeen aukera.

Borondatezko epealdian aukera baliatzen bada, tributazioa geroratu egingo zaie bestela Zergaren araubide orokorraren arabera tributatuko luketen errentei. Behin aukera baliatuta, hurrengo ekitaldietan izango ditu ondorioak, araubidearen konfigurazioa bera dela-eta.

2.6. Ondarearen gaineko zerga eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zerga.

Ondarearen gaineko zerga eta oinordetzen gaineko zerga (mortis causa eremuan bakarrik) ordaindu beharretik salbuetsita daude Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikuluan aipatzen diren akzio eta partaidetzak eta eduki ekonomikoko eskubideak. Eduki ekonomikoko eskubideen barruan sartzen dira akzio edo partaidetzen gaineko aukerak. Horrenbestez, aukerak edo eduki ekonomikoko beste eskubide batzuk ematen badira, bai horiek bai geroago eskuratu litezkeen akzio edo partaidetzak salbuetsita egongo dira.

Aukera edo eskubide hauek daude salbuetsita (eta horietatik eratorritako akzio edo partaidetzak ere bai): Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikulua 3. apartatuan aipatzen diren ekintzaileek jarduera ekonomikoa gauzatzen duten lehenengo bost urteetan edo erakundeak eratu eta hurrengo bost urteetan ematen direnak. Salbuespena ekintzaileari eta aipatu eskubideak edo aukerak jaso zituzten enplegatuei aplikatuko zaie. Salbuespen honek ez du denbora mugarik.



3. Kenkaria, mikroenpresa, enpresa txiki edo enpresa ertain sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiari lotuta daudenetan inbertitzeagatik (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikulua eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66 bis artikulua).

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta sozietateen gaineko zergaren ziozko zergadunek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikuluan xedatutakoaren arabera mikroenpresatzat edo enpresa txiki edo ertaintzat jotzen diren enpresetan akzioak edo partaidetzak harpidetzeagatik edo eskuratzeagatik ordaindutako zenbatekoen %25eko kenkaria aplikatu ahal izango dute (edo %35ekoa, kasuan kasukoa), eta, kapitalari aldi baterako ekarpena egiteaz gain, inbertitzen duten entitatea garatzeko enpresa edo lanbide ezagutza egokiak ere eman ahal izango dituzte, zergadunaren eta entitatearen arteko inbertsio akordioan ezarritako baldintzetan.

Beraz, sozietatean partaidetza eta inplikazio pertsonala izateak ez du eragotziko pizgarria aplikatzea.

Testuan ordaindutako diru kopuruak aipatzen diren arren, ekarpena diruaz bestelakoa ere izan daiteke (gauzazkoa).

3.1. Kenkari motak.

Kenkaria %25ekoa da. Hala ere, kenkari tasa %35ekoa izango da enpresa berritzaileen akzioak edo partaidetzak harpidetzen edo eskuratzen direnean, edo xede soziala zilarrezko ekonomiari zuzenean lotuta duten enpresenak eskuratzen direnean, baldin eta mikroenpresatzat, enpresa txikitzat edo ertaintzat jotzen badira Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak 13. artikuluan xedatutakoaren arabera.

Enpresetan inbertitu eta %25eko tasa duten kenkariak aplikatzea bateragarria da enpresetan inbertitu eta %35eko muga duten kenkariak aplikatzearekin. Zerga-oinarriari dagokion muga, berriz, denetan berdina da.

Oro har, zilegi da enpresa batean baino gehiagotan inbertitu eta inbertsioengatiko pizgarria aplikatzea.

Zilarrezko ekonomia.

Entitate baten sozietate-xedea zuzenean lotuta dago zilarrezko ekonomiaren sektorearekin haren jardunaren zuzeneko helburua adineko pertsonen beharrian berezietara egokitutako ondasunak eta zerbitzuak diseinatzea, ekoiztea edota hornitzea denean, batez ere honako eremu hauetan: osasuna eta zaintza, komunikazioa, ekonomiaren eta finantzen inguruko aholkularitza, trebakuntza eta talentuaren aprobetxamendua, aisia eta entretenimendua, segurtasuna, garraioa eta etxebizitza.

Aurreko paragrafoan aipatzen den zuzeneko lotura egoteko, entitateak adineko pertsonen beharrian berezietara egokitutako ondasunak eta zerbitzuak diseinatzen, ekoizten edota hornitzen lortutako diru-sarrerak beraren diru-sarrera guztien %50 izan behar dira gutxienez (adineko pertsonatzat joko dira 50 urtetik gorakoak, Europako Batzordeak 2018an egindako "The Silver Economy FINAL REPORT" txostenaren arabera). Baldintza hori kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten akzioak edo partaidetzak eskuratzen diren zergaldian bete behar da, eta gutxienez hurrengo 5 zergaldietan ere bai.



Enpresa berritzaileak.

Ondorio hauetarako, enpresa berritzailetzat joko dira partaidetza hartzen den urtean Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduaren 2. artikulua 80. apartatuan xedatutakoa betetzen dutenak; erregelamendu horren bidez, laguntza-kategoria batzuk barne-merkatuarekin bateragarriak direla adierazten da, Tratatuaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta.

651/2014 Erregelamenduaren 2. artikulua 80. apartatuak hau dio:

"80) «Enpresa berritzaileak»:

a) kanpoko aditu batek egindako ebaluazioaren bidez, igar daitekeen aldi jakin batean, etorkizunean produktu, zerbitzu edo prozesu berriak edo nabarmen hobetuak garatuko dituztenak, euren sektoreko teknikaren egoerarekin alderatuta, inplizituki porrot teknologiko edo industrialeko arriskua dakartenak, edo b) ikerketa- eta garapen-kostuak guztizko ustiapen-kostuen %10ekoak, gutxienez, dituztenak, laguntza eman aurreko hiru urteetako batean, edo, finantza-historialik gabeko enpresa berria bada, uneko zerga-ekitaldiko auditoretzaren arabera, kanpoko auditore batek emandako ziurtapenarekin bat etorri".

Hala, kenkari honen ondorioetarako, baldintza hauetakoren bat betetzen dutenak jotzen dira enpresa berritzailetzat:

a) kanpoko aditu batek egindako ebaluazioaren bidez frogatu ahal izatea aurreikus daitekeen etorkizunean garatuko dituztela produktu, zerbitzu edo prozesu berriak edo euren sektoreko teknikaren egoerarekin alderatuz nabarmenki hobek direnak eta porrot teknologikoaren edo industrialaren arriskua dutenak, edo

b) ikerketa eta garapen kostuak euren ustiapen kostuen %10 izatea gutxienez, laguntza eman aurreko hiru urteetako batean gutxienez, edo, finantza historialik ez duen enpresa berria denean, uneko zergaldiko auditoriaren arabera, kanpoko auditore baten ziurtagiriarekin bat etorri.

Beraz, inbertsioa egiten zaion entitateak enpresa berritzailea izateko bi baldintzetako edozein betetzen duela frogatzeko moduan egon behar du, edo enpresatik kanpoko aditu baten txostenaren bitartez, zeinak erakutsi behar baitu entitateak produktu, zerbitzu edo prozesu berriak eta porrot teknologikoaren edo industrialaren arriskua dutenak garatuko dituela, edo kanpoko auditore baten txostenaren bitartez, zeinak ziurtatu behar baitu entitatearen ikerketa eta garapen kostuak haren ustiapen kostu guztien %10 direla gutxienez.

Illo horretan, kanpoko auditorearen kontzeptuari dagokionez, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 20ko 22/2015 Legeak hau ezartzen du 3. artikuluan:

"Lege honetan ezarritakoaren ondorioetarako, honako definizio hauek aplikatuko dira: (...) 3. Kontu-auditorea: Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzak egiteko baimendutako pertsona juridikoa, edozein dela ere merkataritzako sozietatearen forma, 8.1 artikuluan edo Europar Batasuneko estatu bateko agintari eskudunek edo hirugarren herrialde bateko agintariak ezarritakoaren arabera. (...)" . Lege beraren 8.1 artikulua honako hau gaineratzen du: "1. Kontu-auditoretzaren jardueran aritu ahal izango dira 9. artikulutik 11.era bitartekoetan aipatzen diren baldintzak beterik, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda dauden pertsona fisiko eta juridikoak, 27. artikuluan aipatutako finantza bermea jarrita baldin badute. (...)" .



Beraz, kontu-auditoreek kontu-auditoretzan jardun ahal izateko, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuta egon behar dute.

Bestalde, Batzordearen 651/2014 Erregelamenduaren 2. artikulua 80. apartatua azaltzen den kanpoko adituaren kontzeptuari dagokionez, gure zerga araudian ez dago horren definizio ofizialik, ezta Europako 651/2014 Erregelamenduan bertan ere, baina zentzuzkoa dirudi pentsatzeak bi araudiek eskatzen dutela hirugarren pertsona hori enpresatik kanpoko izatea eta enpresarekiko lotura edo menpekotasunik ez izatea, interes-gatazkaren batek haren ebaluazioa baldintzatu ez dezan. Hori bermatuta egongo da adituak erakunde publiko batean lan egiten duenean, baina ez dugu per se baztertu behar aditua sektore pribatuan aritzeko aukera; kasu horretan zorrotzagoa izan beharko da loturarik eta interes-gatazkarik ezaren eskakizun hori.

3.2. Kenkariaren oinarria.

Pizgarriaren oinarria zergaldiaren barruan eskuratu edo harpidetutako akzioen edo partaidetzen eskuratze-balioak osatuko du. Erakundearen kapitalean %25etik gorako partaidetza duten akzioen edo partaidetzen eskuratze-balioak ezin izango du haren parte izan, honako hau kontuan hartuz: zergadunak eta zergadunari lotutako pertsonak edo erakundeek dituzten akzio edo partaidetza guztiak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak 42.3 artikuluan ezarritako baldintzetan.

Aurreko paragrafoan aipaturiko ehunekoa kalkulatzeko, zergadunaren partaidetza zuzena edo zeharkakoa hartuko da kontuan, haren ezkontideak edo izatezko bikotekideak edo zergadunarekin ahaidetasun-lotura zuzena edo albokoa, odol-ahaidetasuna edo ezkontza-ahaidetasuna duen edozein pertsonak erakunde berean duen partaidetzarekin batera, bigarren graduraino barne.

Horrela, laburbilduta, ezartzen da ez dela kenkari-oinarrian sartuko %25etik gorako partaidetza dakarren eskurapen-balioa (elkarrekin zenbatzen dira lotutako pertsonak edo erakundeek dituztenak, bai eta ezkontidearenak, izatezko bikotekidearenak edo bigarren gradura arteko ahaidetasun-loturarenak ere); horrek esan nahi du erakundearen %25etik gora eskuratu eta eduki daitekeela (banaka edo manu honetan adierazitako pertsonekin batera), nahiz eta %25era arteko kenkaria baino ez den sortzen.

%25 hori gainditzen denean proportzionaltasun arau bat aplikatu beharko da, eta familia- edo lotura-taldeko kideak ekitaldi berean sartzen ez badira, lehenengo finantzaketa-txandek geroagokoak baztertu dituzte.

3.3. Kenkariaren mugak PFEZaren esparruan.

PFEZaren esparruan, zergaldiko gehieneko zenbateko kengarriak ezin izango du zergadunari dagokion likidazio-oinarriaren %20 gaintu, eta funts berek ezin izango dute pertsona edo erakunde batean baino gehiagotan kenkarirako eskubiderik eman.

Ezarritako mugak gainditzen direlako kendu gabe geratzen diren zenbatekoak hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga berberak errespetatuz.



Pertsona juridikoen esparruan bidezkoa da Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 67. artikuluan aurreikusitakoa orokorki aplikatzea, kuotaren eta abarren muga egokiekin.

3.4. Enpresari dagozkion betekizunak.

3.4.1. Mikroenpresak, enpresa txikiak edo ertainak zein diren, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikuluan xedatutakoaren arabera.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikulua 3. apartatua enpresa ertainei buruzkoa da eta bertan daude mugarik eskuzabalenak. Honako hau dio:

"3. Foru arau honen ondorioetarako, enpresa ertaintzat hartuko da baldintza hauek betetzen dituen:

- a) Ustiapen ekonomikoa egitea.
- b) Aktiboa ez izatea 43 milioi eurotik gorakoa, edo, bestela, eragiketa bolumena, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean zehazten den modukoa, ez izatea 50 milioi eurotik gorakoa.
- c) Batez beste, plantillan 250 pertsona baino gutxiago edukitzea.
- d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa batek haren gaineko %25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea -ez zuzenean, ez zeharka-, salbu eta beste enpresa horiek arrisku-kapitaleko funts edo sozietateak direnean eta haiei aplikagarri bazaie foru arau honetako VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia, partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondorio denean".

Betekizun horiek zerga sortzen den zergaldiaren aurreko zergaldian bete behar dira (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikulua 5. apartatuaren arabera).

Sozietateak jarduera ekonomikoa egitea Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikulua 4. apartatuan ezarritako moduan neurtzen da, eta, oro har, magnitudeak Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikuluan ezarritakoari jarraituz neurtzen dira.

3.4.2. Jarduera ekonomikoa berria.

Kenkari hau aplikatzeko, enpresak baliabide pertsonalak eta materialak izan behar ditu jarduera ekonomikoa berria garatzeko.

Baldintza hori ez da betetzat joko sozietateak sortu badira bat-egiteen, zatiketen, aktibo-ekarpenen, aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorren, jarduera-adarren ekarpenen, interes ekonomikoko elkarrean edo aldi baterako enpresa-elkarrean bidez, edo jarduera ekonomikoa berri bat sortzea benetan eta eraginkortasunez berekin ez dakarren beste forma edo eragiketa baten bidez.

Entitate batean akzioak edo partaidetzak harpidetzeak edo eskuratzeak ez du kenkari hau aplikatzeko eskubiderik emango, baldin eta entitate horren bidez lehendik beste titulartasun baten bidez egiten zen jarduera bera egiten bada.



3.4.3. Era juridikoa eta kotizaziorik eza.

Aplikatuko diren akzioak edo partaidetzak eskuratzen edo harpidetzen dituen erakundeak sozietate anonimo, erantzukizun mugatuko sozietate, kooperatiba, lan-sozietate anonimo edo erantzukizun mugatuko lan sozietatearen forma izan behar du, Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bateginean (uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen) eta Lan-sozietateei eta partaidetutako sozietateei buruzko urriaren 14ko 44/2015 Legean ezarritako moduan, eta, bestetik, ezin egongo dira negoziatzeko onartuta ezin merkatu antolatutan.

Baldintza hori akzioa edo partaidetza edukitzen den urte guztietan bete beharko da eta, halaber, betetzat joko da atzerrian egoitza duten entitateen akzioak edo partaidetzak eskuratzen edo harpidetzen direnean, baldin eta aipatutako horietakoren baten antzeko izaera juridikoa badute.

Baldintza betetzen ez bada, bidezkoa izango da erregularizazioa egitea ez-betetzea gertatzen den zergaldian.

3.4.4. Baztertutako entitateak.

Kenkaria ez zaie aplikatuko honako kasu hauetakoren batean dauden entitateetan egindako inbertsioei:

- a) Egiteko dagoen berreskuratze-agindu bati atxikitako enpresak. Horretarako, Europako Batzordeak aurretiaz erabaki bat eman beharko du barne-merkatuarekiko legez kanpokoa edo bateragarria ez den laguntza bat aitortuz.
- b) Krisian dauden enpresak, Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduak 2. artikulua 18. apartatua xedatutakoekin bat etorriz; erregelamendu horren bidez laguntza kategoriatzat barne merkatuarekin bateragarriak direla adierazten da, Tratatuaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta.
- c) Artikulu honen 1. eta 2. apartatuetan aipatutako akzioak edo partaidetzak jaulkitzeagatik aurreko letran adierazitako erregelamenduaren 21. artikulua 9. apartatua jasotako arriskuko finantzaketaren zenbateko osoa gainditu duten edo gaindituko duten enpresak.

3.5. Denbora esparrua: sozietatean sartzeko unea.

Entitatearen akzioak edo partaidetzak entitatea eratzen denean eskuratu behar ditu zergadunak, edo bestela kapital-zabalkuntza baten bidez, edo bigarren mailako merkatuan (ez antolatuan) eskuratuta, eraketaren ondoko bost urteetan; zergadunak bost urte baino gehiagoz eduki behar ditu akzio-partaidetzok bere ondarean. Epeak datatik datara zenbatu behar dira.

Enpresa berritzaileen kasuan, akzioak edo partaidetzak harpidetu edo eskuratu beharko dira, eraketa hori egin eta hurrengo zazpi urteetako epean. Hala ere, epe hori ez da eskatuko arriskua finantzatzeko hasierako inbertsioa behar duten erakundeetan, baldin eta, geografia- edo produktu-merkatu berri batean sartzeko egindako negozio-plan batean oinarrituta, aurreko bost urteetan urteko eragiketa-bolumenaren batez bestekoaren % 50 baino handiagoa bada.



3.6. Prozedura-alderdiak: ziurtagiria, aukera, erregularizazioa.

Kenkari hau aplikatzeko, akzioak edo partaidetzak harpidetuak edo eskuratuak izan dituen erakundeak ziurtagiri bat eman beharko du, adieraziz akzioak edo partaidetzak eskuratu ziren zergaldian dagokion kenkaria aplikatzeko eskubidearen betekizunak betetzen dituela.

Horrez gain, enpresa berritzaileen kasuan, Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduaren 2. artikuluan 80. apartatuan agindutako baldintzak betetzen direla egiaztatzen duten agiriak aurkeztu beharko ditu entitateak.

Artikulu honetan araututako kenkaria egitea aitortpena aurkeztearekin batera gauzatu beharreko aukera bat da, foru arau honen 105. artikuluan xedatutakoaren ildotik, eta ezin izango da aldatu aitortpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren.

Betekizunak betetzen ez badira, zergadunak ez-betetzea gertatzen den zergaldiko aitortpenean sartu beharko du kenkariaren ondoriozko kuota, bai eta horri guztiari dagozkion berandutze-interesak ere.

3.7. Salbuespenak akzio edo partaidetzen eskualdaketan (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 34. artikulua).

Sozietateen gaineko zergaren esparruan, foru arauaren 34. artikuluan zehazten denez, "artikulu honetan xedatutakoa aplikatuko da, partaidetzaren ehunekoa edozein dela ere", entitate zergadunak Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66 bis artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeen entitateetako akzioak eta partaidetzak eskualdatzen diren kasuetan.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikagarritzat jo behar da kontuan hartu gabe kenkaria benetan aplikatu den ala ez. Adibidez, orain eskualdatzen diren akzio edo partaidetzak eskuratu ziren zergaldian kenkaria ez bazegoen indarrean, edo zergaduna, bere egoitza zela-eta, ez bazegoen zergen arloko foru araudiaren pean, nahikoa izango da inbertsio horrek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66 bis artikulua orain eskatzen dituen baldintzak bete izana artikulu hori orduan indarrean egon balitz.

Kontuan izan behar da ez dagoela horren antzeko aurreikuspenik Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren beraren 33. artikuluan entitatearen mozkinetako partaidetzen edo dibidenduen tratamenduari dagokionez (beraz, haren 1. apartatuan aurreikusitako integrazio eza aplikatu ahal izateko, entitatearen kapital sozialean zuzenean edo zeharka %5eko partaidetza eduki behar da gutxienez).

3.8. Salbuespenak akzio edo partaidetzen eskualdaketan (Zergari buruzko Foru Arauaren 42.g artikulua).

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren esparruan, aipatutako kenkaria osatzeko, osorik edo zati batean salbuesten dira kenkari horretarako eskubidea ematen duen enpresaren akzio edo partaidetzak besterenduz lortzen diren errentak.



3.8.1. Salbuespen modalitateak akzio edo partaidetzen salmentan.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 42. artikuluko g) letraren arabera, salbuetsita daude entitateetako akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare-irabazien %50, hain zuzen ere horiek eskuratzeagatik zergadunak Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean, betiere ondorio horietarako aipatutako manuaren 3. eta 7. apartatueta xedatutakoa kontuan hartu gabe, hau da, entitatearen kapitaleko partaidetzaren %25eko mugarik gabe eta zergadunaren likidazio-oinarriari dagokion mugarik gabe.

Salbuespena aplikatzeko, zergadunak foru arauaren 90. artikulua 6. apartatua aipatzen den ziurtagiria aurkeztu beharko du.

Salbuespena ondare-irabaziaren %100era iritsiko da baldin eta zergadunak akzio edo partaidetzak eskualdatuz lortutako zenbatekoa berriro inbertitzen badu, eskualdatze horren datatik gehienez bi urteko epean, Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikuluan ezarritakoa betetzen duten beste akzio edo partaidetza batzuk eskuratzeko (ondorio horietarako ez da kontuan hartzen 90. artikulua 3. eta 7. apartatueta ezarritakoa).

Kasu horretan, ezin izanen da aplikatu foru arauaren 90. artikuluan ezarritako kenkaria aipatutako berrinbertsioa gauzatzen den akzio edo partaidetzei dagokienez.

Berrinbertitutako zenbatekoa eskualdaketa jasotakoa baino gutxiago denean, aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko zaio berrinbertitutako zenbatekoari dagokion ondare-irabaziaren zati proportzionalari bakarrik.

Hortaz, baldintzarik gabeko %50eko salbuespen bat eta berrinbertituz gero aplika daitekeen %100eko beste salbuespen bat daudenez, bidezkoa da azterketa bi zatitan egitea.

Irabaziaren lehenengo %50a salbuetsita egongo da, betiere Foru Arauaren 90. artikuluan aipatzen diren akzio eta partaidetzak badira, eta bigarren %50a salbuetsita egongo da berrinbertsioa eginez gero; eta lortutako zenbatekoaren %100 berrinbertitu behar da irabaziaren bigarren %50 hori osorik salbuetsi ahal izateko.

Lortutako zenbatekoaren %100 baino gutxiago berrinbertitzen denean, ondare-irabaziaren bigarren %50 horren zati proportzionalari aplikatuko zaio salbuespena.

Esaterako, lortutako zenbateko osoaren erdia berrinbertitzen bada, irabaziaren lehenengo %50a baldintzarik gabe salbuetsiko da (foru arauaren 90. artikuluan aipatutako sozietateak badira, noski) eta irabazi osoaren %25 salbuetsiko da (edo, bestela esanda, bigarren %50aren erdia).



3.8.2. Berrinbertsioaren baldintza ez betetzea (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiaren 49 ter artikulua)

Berrinbertitzeko dagoen bi urteko epean erabakitzen bada ez inbertitzea eskualdaketaren zenbateko osoa edo zati bat, hura lortu den zergaldian integratu gabeko errenta zatiaren %50 (edo, kasua bada, zati proportzional egokia, eskualdaketaren zenbatekotik zenbat utziko den berrinbertitu gabe) ez berrinbertitzea erabakitzen den urteari egotzi beharko zaio, eta irabaziaren zenbatekoaren %15 gehitu beharko zaio (ez berrinbertitzea erabakitzen den proportzioan). Beraz, zerga-oinarrian integratu beharreko errentari kuota osoan dagokion zatiarekin batera aurrean aipatutako %15a sartu behar da, eta horrekin batera erabakia hartzen den zergaldiko kuota ere bai.

Berrinbertitzeko epea mugaeguneratzen bada, epea mugaeguneratzen den urteari egotziko zaio aurreko eragiketa (hori gorabehera, berrinbertsio plan bereziak eska daitezke behar bezala arrazoitutako ezusteko inguruabarrengatik). Horrelakoetan, beraz, berrinbertitzeko epea amaitzen den zergaldiko kuotarekin batera egingo da sarrera.

3.8.3. Berrinbertsio plan bereziak.

Letra honetan aipatzen den %100eko salbuespena aplikatzearen ondorioetarako, Zerga Administrazioak berrinbertsio plan bereziak onartu ahal izango ditu, hori justifikatzen duten inguruabar espezifikoak daudenean.

Aurreko paragrafoan aipatzen diren inguruabarrak gertatzen direla ulertuko da frogatzen denean ezen, bere ezaugarri ekonomikoengatik, inbertsioa nahitaez egin behar dela bi urtetik gorako epealdian, oro har ezarritako eskualdaketaren datatik aurrera, edo, gerora sortutako eta behar bezala arrazoitutako inguruabarrengatik, berrinbertsiorako prozesua ezin denean osatu aipatu epealdian.

Berrinbertsio plan berezia onesteko eskaera egingo da arauz zehazten diren prozedura eta baldintzak betez. Ondare-elementua edo partaidetzak eskualdatu aurreko edo ondoko sei hilabeteko aldi aurkeztuko da eskaera hori, salbu eta ezusteko inguruabarren ondorio denean. Halakoetan, oro har ezarritako eskualdatze-datatik aurrera bi urteko epealdia amaitu baino lehen aurkeztu beharko da eskaera, eta egindako berrinbertsioaren zatia eta hura osatzeko behar den denbora-plana zehaztu beharko dira.

3.8.4. Ondare-galeren konpentsazioa.

Zergadunari ondare-galera suertatzen bazaio eskualdaketaren ondorioz, eta galera hori hartzekodunen konkurtso batetik badator (alegia, konkurtsoak galera badakar edo galerarekin zerikusia badu; izan ere, hartzekodunen konkurtso batek ez du berez eta besterik gabe eragiten galera fiskalak izatea), edo entitatea likidatzen den beste kasu batzuetan, galeraren konpentsazioa malgutu egiten da:

1) Lehenik, foru arauaren 66.1.b) artikuluan xedatutakoa aplikatuko da (arau orokor gisa egiten denez), eta galera hori aurreziaren ondare-irabaziekin konpentsatuko da (ondare-elementuak eskualdatuz lortutakoekin).



2) Bigarrenik, gainerako saldo negatiboa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66. artikulua 1. apartatuko a) letran aurreikusitako etekinen saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da (hau da, aurrezkiaren oinarriko gainerako etekinekin).

3) Baina, gainera, aurreko integrazioaren eta konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, horren zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 65. artikuluko a) letran (oinarri orokorreko etekinak eta egozpenak) eta b) letran (jarduera ekonomikoen etekinak, horiek ere oinarri orokorrekoak) aurreikusitako errenten baturak zergaldi berean emandako saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da, saldo positiboaren %25eko muga gainditu gabe.

4) Konpentsazio horien ostean ondare-galerari dagokion saldo negatiboa geratzen bada, zenbateko hori hurrengo lau urteetan konpentsatuko da, sorrerako urtean ezarritako ordena berean.

Ondoko ekitaldi bakoitzean onartutako gehieneko konpentsazioa egin daiteke, lau urteko epealdiaren barruan, hurrengo ekitaldietan ondare-galera moduan jasoz.

3.8.5. Zuzenbide iragankorra.

Lehenengo aldiz txertatu zenean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 42. artikulua g) letra, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren beraren 90. artikuluan jasotako kenkariari lotutako partaidetzen eskualdaketari salbuespena aplikatzeari buruzkoa, trantsizio-araubide bat ezarri zen (hogeita zazpigarren xedapen iragankorrean); hauxe dakar:

"Foru Arau honen 42. artikulua g) letra ezarritakoa aplikagarri izango zaie 2018ko urtarrilaren 1etik eskuratutako akzio edo partaidetzetatik eskuratzen diren ondare irabaziei".

Alabaina, uztailaren 20ko 8/2022 Foru Arauak, zergen arloko zenbait aldaketa sartzen dituenak, salbuespen-araubide berria sartu du abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 42. artikuluko g) letra (2022ko urtarrilaren 1etik aurrera sortzen ditu ondorioak), eta horrekin batera ez da sartu araubide iragankorrik. Horrela, partaidetzak edonoz eskuratuta ere, eskuratu zirenean egungo kenkaria sortzeko modukoak baziren (foru arauaren egungo 90. artikulua orduan indarrean egon balitz, edo zergaduna, bere egoitza zela-eta, zergen arloko foru araudiaren pean egon balitz), 42. artikuluko g) letraren testu berria aplikatuko litzaieke. Hala, 2018ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako inbertsioei ere aplikatu ahalko zaie.

Horren ildotik, 2022ko urtarrilaren 1etik indarrean dagoen 42. artikuluko g) letraren testuko salbuespen-araubidea 2018. urtean txertatu zenarekin alderatuta dauden desberdintasunak aintzat hartuta, ulertu behar dugu hogeita zazpigarren xedapen iragankorra aurreko araubideari dagokiola soilik (42. artikuluko g) letraren lehengo idazketari, alegia) eta, hortaz, adierazi den moduan, ez dago aplika daitekeen xedapen iragankorrik.

Beraz, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan, salbuespena, oro har, entitateen akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare-irabazien %50 izango da, hain zuzen ere horiek eskuratzeagatik zergadunak foru arau honen 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean. Hala ere, ondare-irabaziaren %100 salbuespena egongo da kasu honetan: zergadunak akzioak edo partaidetzak eskualdatuta lortutako zenbatekoa berrinbertitzen badu foru arau beraren 90. artikuluan aipatzen diren akzioak edo partaidetzak eskuratzeko, eta ezin badu aplikatu artikulua horretan bertan arautzen den kenkaria berrinbertsioa gauzatzen den akzioengatik edo partaidetzengatik. Hori dela-eta, ez da kontuan eduki behar noiz eskuratu diren



eskualdatutako akzioak edo partaidetzak.

3.9. Ondarearen gaineko zerga eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zerga.

Ondarearen gaineko zerga eta (mortis causa eremuan) oinordetzen gaineko zerga ordaintzetik salbuetsita daude zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplikatu ahal dien entitateetako akzio eta partaidetzak, ondorio horietarako aipatutako manuaren 3. eta 7. paragrafoetan xedatutakoa kontuan hartu gabe.

Aurrekoa aplikagarritzat jo behar da kontuan hartu gabe kenkaria benetan aplikatu den ala ez. Adibidez, akzio edo partaidetzak eskuratu ziren zergaldian kenkaria ez bazegoen indarrean, nahikoa izango da inbertsio horrek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66 bis artikulua orain eskatzen dituen baldintzak bete izana artikulua hori orduan indarrean egon balitz.

Horretarako, zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikulua 6. paragrafoan aipatzen den ziurtagiria aurkeztu beharko du.

3.10. Berariazko aurreikuspenak, ondare-sozietateak direla-eta.

2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako, berariazko aurreikuspen bat sartu da Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 14. artikuluan, ondare-sozietateei buruzkoan.

Zehazki, entitatearen aktiboaren osaerari buruzko baldintza betetzen den egiaztatzeko (hau da, ea zergaldiko laurogeita hamar egunetan, gutxienez, aktiboaren erdia baino gehiago balorez osatuta egon den edo aktiboaren erdia baino gehiago jarduera ekonomikoei atxiki gabe egon den), berariaz ezartzen da ez direla ez baloretzat ez jarduera ekonomikoei atxiki gabeko elementutzat konputatu behar entitateetako akzio eta partaidetzak baldin eta zergadunak, entitate horiei dagokienez, foru arauaren 66 bis artikuluan ezarritako betekizunak betetzen baditu mikroenpresa, enpresa txiki edo enpresa ertainetan inbertitzeagatiko kenkari berezia aplikatu ahal izateko. Ondorio horietarako ez da kontuan hartzen aipatutako manuaren 3. apartatuan xedatutakoa (beraz, aurreikuspen hori ez da partaidetzaren %25era mugatzen).

Aurreko paragrafoan xedatutakoak, era berean, akzio edo partaidetzen balioaren zatiari ere helduko dio, baldin eta zergadunak betetzen baditu mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatiko ezohiko kenkaria aplikatzeko foru arauaren 66 bis artikuluan ezarritako baldintzak, partaidetza beste erakunde baten edo beste erakunde batzuen bidez jasotzen duenean, eta ondorio horietarako ez bada kontuan hartzen 3. paragrafoan xedatutakoa.

Hori guztia aplikagarritzat jo behar da kontuan hartu gabe kenkaria benetan aplikatu den ala ez. Adibidez, akzio edo partaidetzak eskuratu ziren zergaldian kenkaria ez bazegoen indarrean, nahikoa izango da inbertsio horrek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 66 bis artikulua orain eskatzen dituen baldintzak bete izana artikulua hori orduan indarrean egon balitz.

Adierazitakoa aplikatzeko, zergadunak foru arauaren 66 bis artikulua 6. paragrafoan aipatzen den ziurtagiria aurkeztu beharko du.



4. Ekintzailetzari, berrikuntzari eta jarduera ekonomikoaren garapenari lotutako funtsak kudeatzearen zioz lortutako lan-etekinak (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 ter artikulua).

4.1. Lanaren etekintzat kalifikatzea.

Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 ter artikulua araberako, lanaren etekintzat jotzen dira Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2011ko ekainaren 8ko 2011/61/EB Zuzentarauan (inbertsio alternatiboko funtsen kudeatzaileei buruzkoa da, eta 2003/41/EE eta 2009/65/EE zuzentaruak eta 1060/2009 (EE) eta 1095/2010 (EB) erregelamenduak aldatzen ditu) definitutako inbertsio alternatiboko funtsetako edozeinetan eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik lortutako etekinak, haien forma edo izaera juridikoa eta zerga-egoitza edozein izanik ere, entitateotako edo entitateon erakunde kudeatzaileetako edo taldeko entitateetako administratzaileek, kudeatzaileek edo enplegatuek lortutakoak direnean, eta, betiere, zuzentaruatan ezarritako mugen barruan. Etekin horiei "carried interest" deitzen zaie.

Inbertsio alternatiboko funtsetako edozeinetan eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik lortutako ordainsariak norberaren lanaren etekintzat joko dira, kontuan hartu gabe kudeatzaile, administratzaile edo enplegatuen arteko harremanetatik eratorritako beste edozein etekin. Beraz, gerta liteke bestelako etekinak ere izatea, eta horrek ez luke eragotziko araubide berezi hau aplikatzea.

Nahiz eta "eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten eskubideak", partaidetzak edo akzioak inbertsio alternatiboko funtsean (IAF) bertan eduki behar diren, PFEZari buruzko Foru Arauaren 56 ter.2 artikuluko b) letrak aukera ematen du horiek zuzenean ez edukitzeko, hau adierazten baitu: "Letra honetan xedatutakoa eskatu ahal izango zaie artikuluko 1. zenbakian aipatzen diren erakundeei, baldin eta partaidetzen, akzioen edo eskubideen jabetza badute".

Hain zuzen ere partaidetza, akzio edo eskubide bereziak beste entitate batzuen bitartez edukitzen diren kasu horietarako, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 54. artikulua hau ezartzen du: "11. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2011ko ekainaren 8ko 2011/61/EB Zuzentarauan (inbertsio alternatiboko funtsen kudeatzaileei buruzkoa da, eta 2003/41/EE eta 2009/65/EE zuzentaruak eta 1060/2009 (EE) eta 1095/2010 (EB) erregelamenduak aldatzen ditu) definitutako inbertsio alternatiboko funtsetako edozeinetan eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik lortutako sarrerak -haien forma edo izaera juridikoa edozein izanik ere eta baldin eta aplikagarri bazaie Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56.ter artikuluan xedatutakoa-, administratzaile, kudeatzaile edo haien enplegatuei dagozkien gastuak erregistratu beharra dagoen neurrian sartuko dira zerga-oinarrian".

Horregatik, 56 ter artikulua 2. apartatuko b) letran aipatzen diren kasuetan, funtsa kudeatzen duen pertsona fisikoak ez du zuzenean jasotzen "carried interest" delakoa, aitzitik, lehenengo eta behin sozietateak jasotzen ditu etekinak, eta ez du dagozkien sarrera erregistratuko harik eta pertsona fisiko administratzaile, kudeatzaile edo enplegatuari haiek esleitzeak eragindako gastua erregistratzea bidezkoa izan arte. Beraz, sozietatearen egoitzan, etekin horiek jasotzeak eragin neutroa du (ez du tributatzen), eta pertsona fisikoari dagozkie tributazio osoa, PFEZFAren 56 ter artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik.



Inbertsio alternatiboko funtsetako edozeinetan eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik lortutako etekinak ("carried interest" deritzenak) ez dira zertan jaso inbertsio alternatiboko funtsetik bertatik, aitzitik, 56 ter artikulua 2. apartatuko b) letran aipatzen diren entitateetako edozeinetatik jaso daitezke.

Eremu subjektiboan sartzen dira funtsetako administratzaileak (inbertsio batzordeko kideak barne), kudeatzaileak edo enplegatuak, taldeko kudeatzaileak edo entitateak. Entitate horietako edozeinetatik etor daitezke etekinak (adierazi den bezala).

4.2. Araubide berezia dagokien entitateak (2011/61/EB Zuzentaraua).

Pizgarria dagokien entitateei dagokienez, 2011/61/EB Zuzentarauak 4. artikuluan inbertsio alternatiboko funtsaren (IAF) kontzeptua definitzen du, eta inbertsio funts alternatiboen kudeatzaileetatik (IFAK) bereizten du:

"Zuzentarau honen ondorioetarako, definizio hauek hartuko dira kontuan: (...) a) «IAF»: inbertsio kolektiboko erakundeak eta horien inbertsio sailak, baldin eta: i) inbertitzaile batzuek kapitala lortzen badute inbertitzaile horien onurarako inbertitzeko, inbertsio politika zehatz baten arabera, eta ii) ez badute baimenik behar 2009/65/EE Zuzentarauaren 5. artikulua arabera; b) «IFAK»: IAF bat edo batzuk kudeatzea ohiko jardura duen pertsona juridiko oro; (...)"

Gainera, azaroaren 12ko 22/2014 Legearen zioen azalpenean bertan argi adierazten da arrisku kapitaleko entitateak inbertsio alternatiboko funtsak direla:

"Lehenengoz, onetsi egin da Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2011ko ekainaren 8ko 2011/61/EB Zuzentaraua, inbertsio alternatiboko funtsen kudeatzaileei buruzkoa, 2003/41/EE eta 2009/65/EE zuzentarauak eta 1060/2009 (EE) eta 1095/2010 (EB) erregelamenduak aldatzen dituen. Arau horrek lehenengo aldiz txertatzen du inbertsio alternatiboko funtsen kudeatzaileen arauketa Europar Batasunaren barruan. Kudeatzaileen artean daude, besteak beste, inbertsio askeko inbertsio kolektiboko erakundeak (IAIKE), edo hedge funds ingelesezko ohiko izendapenean, inbertsio askeko inbertsio kolektiboko erakundeen inbertsio kolektiboko erakundeak (IAIKEIKE), higiezin arloko inbertsioko funts eta sozietateak eta arrisku-kapitaleko erakundeak".

Beste alde batetik, kontuan hartu behar da egoitza hirugarren herrialdeetan (EB/EEEtik kanpo) duten inbertsio funtsen arloan emandako jurisprudentzia, entitate egoiliarretatik jasotako dibidenduen zioz ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga ordaintzeari dagokionez, hori guztia Europar Batasuneko askatasunekin lotuta. Bereziki kontuan hartzekoa da Auzitegi Gorenaren 460/2023 Epaia, duela gutxi emana, 2023ko apirilaren 11n. Beraz, Europar Batasunekoak ez diren bitarteko ez-egoiliarren topatzen ditugunean, aztertu beharko ditugu haien izaera juridikoa eta, bereziki, epai horretan Auzitegi Gorenak aipatzen dituen elementuak, baloratu ahal izateko zuzentarauan aipatzen diren inbertsio alternatiboko funtsen antzeko edo parekotzat jo daitezkeen eta, ondorioz, PFEZFAren 56 ter artikulua esparruan gauden ala ez.

4.3. Zerga-oinarrian etekinen % 50 sartzea.

Etekinen %50 sartuko da zerga-oinarrian, honako baldintza hauek betetzen direnean:



a) Partaidetza, akzio edo eskubide horien eskubide ekonomiko berezietarako baldintza izatea inbertsio alternatiboko erakundeko gainerako inbertitzaileek inbertsio alternatiboko erakundearen erregelamenduan edo estatutuan definitutako gutxieneko errentagarritasun bermatua lortzea.

b) Partaidetza edo eskubide bereziak gutxienez bost urtez edukitzea, salbu eta haien likidazio aurreratua egiten denean edo ondorioz gabe geratzen direnean edo osorik nahiz zati batean galtzen direnean entitate kudeatzailea aldatzearen ondorioz; horrelakoetan, inguruabar horiek gertatu arte etenik gabe eduki behar dira.

Letra honetan xedatutakoa eskatu ahal izango zaie 56 ter artikularen 1. apartatuan aipatzen diren entitateei, baldin eta partaidetzen, akzioen edo eskubideen jabetza badute.

Ez da pizgarria aplikatzeko oztopo izango partaidetzak jada ez edukitzea etekinak lortzen direnean, edo pertsona jada IAFko kudeatzaile, administratzaile edo enplegatua ez izatea etekinak jasotzeko unean, betiere a) eta b) letrak betetzen badira, batez ere partaidetza edo eskubide bereziak eduki behar diren denborari dagokionez,

Inbertitzailearen errentagarritasunak baldintzatutako etekina jasotzean azkentzen diren eskubide berezien kasuan, eskubideok eduki behar diren epealdia izango da "entregatu" ziren unetik hasi eta inguruabarrak gertatu eta etekinerako eskubidea izaten den unera arte igarotzen den denbora. Izan ere, behin etekina jasota, eskubideok azkendu egingo lirateke eta ezinezkoa litzateke bost urteak ondoren betetzea.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 105. artikuluan ezarritakoaren ondorioetarako, aurreko apartatuan xedatutakoa zergaldi bakoitzean aplikatzeko, aitorpenaren aurkezpenarekin batera erabili beharreko aukera hautatu beharko da. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren.

Bilbon, 2023ko abuztuaren 23a

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA
Sin.: Iñaki Alonso Arce.