

2

GIPUZKOAKO LURRALDE HISTORIKOKO ADMINISTRAZIOA

GIPUZKOAKO FORU ALDUNDIA

OGASUN ETA FINANTZA DEPARTAMENTUA

179/2023 Foru Agindua, apirilaren 28koa, sub-holding egiturei ondaretasun eratorriaren araua sozietateen gaineko zergan eta ondarearen gaineko zergan aplikatzeari buruzko interpretazioa onesten duena.

Urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, 14. artikuluan zehazten du zer baldintza bete behar diren entitate bat ondare sozietatetzat hartu dadin, eta hauek dira:

a) Zergaldiko laurogeita hamar egunetan gutxienez, zergadunaren aktiboaren erdia baino gehiago baloreek osatua izatea edo jarduera ekonomikoei atxikita ez egotea.

b) Entitatearen kapitalean parte hartzen duten bazkideen edo boto eskubideak dituztenen gutxienez 100eko 75 honako hauek izatea: pertsona fisikoak, ondare sozietatetzat jotzen diren entitateak, edo pertsona fisiko eta entitate horiekin zergaren foru arauaren 42. artikuluan ezarritako eran loturik dauden beste entitate batzuk. Baldintza hori zergaldi osoan zehar bete behar da.

c) Entitatearen diru-sarreraren 100eko 80an gutxienez, errenta iturriak honako hauek izatea: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 63. artikuluan aipatutakoak; 14. artikuluko bereko 2. apartatuaren c) eta d) letratan aipatutako ondasunen ustiapenetik eratorritakoak; edo kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik edo zerbitzuak emateagatik lortutako sarrerei dagozkienak, baldin eta lagapen hartzailea zergadunari lotutako pertsona edo entitatea bada, foru arauaren 42. artikuluan ezarritako eran, betiere, eragiketa horiek entitateak dituen giza baliabideen eta materialen antolaketaren bitartez burutzen ez badira eta baliabideok eragiketen neurrikoak badira.

Aipatutako 14. artikuluko 2. apartatuak, aurreko a) letran xedatutakoaren ondorioetarako, zenbait arau ezartzen ditu, eta horien arabera, baloreak eta jarduera ekonomikoei atxiki gabeko elementuak ez dira halakotzat konputatuko.

Zehazki, 14.2 artikuluko b) letran ezartzen den arauak ondaretasun eratorriaren aplikazioa saihestea du helburu. Arau horren arabera, baloreak eta elementuak ez dira konputatuko ez balore gisa ez jarduera ekonomikoei atxiki gabeko elementu gisa baldin eta horien eskurapen prezioa ez bada entitateak lortutako mozkin banatu gabeen zenbatekoa baino handiagoa (mozkinok jarduera

ekonomikoen emaitza izan behar dira), urte horretan zein aurreko azken hamar urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren mugarekin.

Ondorio horietarako, letra horrek jarduera ekonomikoetatik datozen mozkinekin parekatzen ditu bai 14.2 artikuluko horren a) letrako azken bi tarteetan aipatutako baloreetatik datozen dibidenduak eta bai partaidetzak eskualdatzean lortutako gainbalioak, baldin eta entitate partaidetuak lortutako sarreren 100eko 80 gutxienez jarduera ekonomikoetatik baldin badatoz.

Foru agindu honen xedea da aurreko paragrafoan adierazikoa interpretatzea. Esan beharra dago interpretazio hori egiten dela Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 14.2 artikuluko b) letran eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauaren 6. artikuluko azken bi paragrafoetan ondaretasun eratorriari buruz aurreikusitakoaren ondorioetarako ez beste ezertarako, eta ez die eragiten zerga araudian zehar antzeko izaeraz egon litezkeen beste kontzeptuei. Izan ere, antzeko kontzepturik egonez gero, kasuan kasuko erregulazioa errespetatu beharko da beti, eta hemen egiten den interpretazioa ez da kontzeptu horietara zabaltzeko behar.

Ondaretasun eratorriaren arauaren helburua da entitate bat ondare sozietatetzat ez hartzea, jarduera enpresarial bat egin eta, arrazoi koiuntural edo iragankorrak tarteko, haren balantzeko aktiboaren 100eko 50 baino gehiago baloreek edo jarduera ekonomikoari atxiki gabeko elementuek osatzen dutenean.

Helburu horrekin, eta sozietateen gaineko zergaren foru arauaren 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz, aipatutako dibidenduak eta gainbalioak jarduera ekonomikoetatik eratorritako etekinekin parekatzeko, baldintza hauek bete behar dira:

- a) Horien sorburu diren baloreek boto eskubideen 100eko 5 ematea gutxienez, edo 100eko 3 ematea sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute.
- b) Baloreak edukitzea partaidetza zuzentzeko eta kudeatzeko, betiere, baldin eta, horretarako, baliabide material eta pertsonalen antolaketa egokia badago, eta entitate partaidetuak, laurogeita hamar egunetan gutxienez, ez badu betetzen aktiboaren erdia baino gehiago balorez osatuta egoteko edo jarduera ekonomikoari atxikita ez egoteko baldintza.
- c) Entitate partaidetuak lortutako diru-sarreren 100eko 80, gutxienez, jarduera ekonomikoetatik etortzea.

Baldintza horiek betetzeari begira, arazoa sortzen da holding egitura bat sub-holding sozietateak sortuz garatzen denean. Horrelakoetan, dibidenduak entitate zergadunak zuzenean partaidetutako entitateek banatzen dituzte; entitate horiek enpresa jarduerarik egiten ez badute ere, aldi berean, parte hartzen dute partaidetzen eskualdaketagatik sortutako dibidendu edo gainbalioen iturri diren beste entitate batzuetan, eta entitate zergadunak zeharkako partaidetza bat du horietan, eskatutako baldintzak betetzen dituenak.

Bada, foru agindu honen bidez, ondaretasun eratorriaren araua interpretatzen da sub-holding egitura horiekin lotuta, horrelako egiturak kontuan hartu dituzten sozietate zergaren beste arlo batzuetan xedatutakoarekin bat etorritik.

Horrela, entitate bat mikroenpresa, enpresa txiki edo enpresa ertaintzat jotzeko eta, bereziki, ustiapen ekonomiko bat egiteari buruzko betekizunen ondorioetarako, zergaren foru arauaren 13. artikuluko ulertzen du ustiapen ekonomiko bat egiten dela ekitaldiko diru-sarreren gutxienez

100eko 85 enpresa edo lanbide jardueren garapenetik datorrenean (salbuespenak salbuespen). Diru-sarrera horien artean berariaz sartuta ageri dira beste entitate batzuen dibidenduak edo mozkin partaidetzak, baldin eta zergadunak zuzeneko edo zeharkako partaidetza bat badu entitate horietan, partaidetza horrek artikuluko horietan exijitutako portzentajea eta antzintasuna betetzen baditu, eta aipatutako mozkinak edo entitateek gainerako baldintzak betetzen badituzte (besteak beste, ustiapen ekonomiko bat egitea, aipatutako artikuluan ezarritako terminoetan).

Antzeko erregulazio bat aurreikusten da dibidenduetan eta mozkin partaidetzetan zergapetze bikoitza desagertzearen ondorioetarako. Izan ere, 33.1 artikuluko dio dibidenduak edo mozkin partaidetzak ez direla zergadunaren zerga oinarrian sartuko, geroago zehazten dituen betekizunak betetzen badira. Baldintza horien artean aipatzekoa da, aztertzen ari garen kasurako duen interesagatik, honako hau: banatzen diren mozkinak edo partaidetutakoak enpresa jardueretatik etortzea, eta dibidendua banatzen duen entitateak ekitaldian lortutako diru-sarreraren gutxienez 100eko 85 enpresa jardueretatik datozen errentak izatea.

Eta diru-sarrera horiek konputatzeari dagokionez, barruan sartzen ditu bai beste entitate batzuen dibidenduak edo mozkin partaidetzak eta bai entitate horietako partaidetza eskualdatzetik eratorritako errentak, entitate horietan zergadunak zeharkako partaidetza badu eta ezarrita dauden baldintzak betetzen badira.

Illo beretik, gardentasun fiskalaren araubideari dagokionez, zergaren foru arauaren 48. artikuluko salbuespen moduan ezartzen du zerga oinarrian ez direla sartuko edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik eta hirugarren batzuei kapital propioak lagatzeagatik eratorritako errentak, ezta balore horien eskualdatzeagatik eratorritakoak ere, errenta horien iturri diren entitateek artikuluan bertan ezarritako baldintzak betetzen badituzte partaidetzari, kudeaketari, zuzendaritzari eta sarrerei dagokienez. Diru-sarreraren baldintza horren inguruan, artikuluko dio errentak lortzen dituzten entitateen diru-sarreraren 100eko 85k gutxienez, jarduera ekonomikoetatik etorri behar duela. Eta, ondorio horietarako, ulertzen du jarduera ekonomikoetatik datozela edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik eta hirugarren batzuei kapital propioak lagatzeagatik eratorritako errentak, bai eta balore horien eskualdaketaagatik eratorritakoak ere, betiere errenta horien sorburu diren entitateek ere baldintza berdinak betetzen badituzte bai zuzeneko edo zeharkako partaidetzari dagokionez eta bai diru-sarrerei dagokienez.

Aurrekoa aintzat hartuta, egokia da interpretatzea ezen, 2/2014 Foru Arauaren 14.2 artikuluko b) letraren azken paragrafoko azken tarteak aurreikusitako betekizuna betetzen den ala ez zehazteko «(...) baldin eta partaidetutako entitateak lortutako diru-sarreraren 100eko 80, gutxienez, jarduera ekonomikoetatik badatoz.», kontuan hartuko direla beste entitate batzuetako dibidenduak edo mozkin partaidetzak, baita partaidetzak eskualdatzean lortutako gainbalioak ere, baldin eta zergadunak zuzeneko edo zeharkako partaidetza bat badu entitate horietan eta b) letran ezarritako gainerako baldintzak betetzen badira, hori guztia ondaretasun eratorriaren arauaren ondorioetarako ez beste ezertarako.

Martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 11. artikuluko 3. apartatuan ezartzen duenez, Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, zerga arloko foru arauak eta gainerako xedapenak interpretatu edo argitzeko xedapenak emateko ahalmena Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuari dagokio soil-soilik.

Horrenbestez, hau

EBAZTEN DUT

Lehenengo. Interpretazio hau sozietateen gaineko zergan aplikatzeko egiten da, eta aplikagarria izango da, soil-soilik, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 14.2 artikuluko b) letran aipatzen den ondaretasun eratorriaren arauaren ondorioetarako, eta, bereziki, dibidenduak eta gainbalioak jarduera

ekonomikoetatik eratorritako mozkinekin parekatzeari dagokionez, letra horren azken paragrafoan aurreikusitako moduan, sub-holding egituren kasuan.

Bigarren. Orobat, interpretazio hau ondarearen gaineko zergan ere aplikatzeko egiten da, arau berberari dagokionez soil-soilik, bai entitateak salbuespenerako eskubidea duen aztertze, sozietateen gaineko zergara igortzen zaiolako, bai Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauaren 6. artikuluko laugarren apartatuaren azken bi paragrafoetan aipatzen den salbuespenaren irismena zehazteko.

Hirugarren. Sub-holding egituren kasuan, dibidenduak eta gainbalioak zuzeneko edo lehen mailako filialetatik datozenean exijitzen diren baldintzak zeharka partaidetuta dagoen eta dibidenduak eta gainbalioak azken banatzen dituen entitateari dagokionez ere bete beharko dira. Zehazki:

— Boto eskubideen %5 izateko baldintza edo, %3koa sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute, zeharka partaidetuta dagoen eta dibidenduak eta gainbalioak azken banatzen dituen entitateari dagokionez exijituko da.

— Entitate partaidetuak lortutako diru-sarreraren gutxienez 100eko 80 jarduera ekonomikoetatik etortzeko betekizuna, zeharka partaidetuta dagoen eta dibidenduak eta gainbalioak azken banatzen dituen entitateak lortutako diru-sarrerei buruzkoa izango da.

Laugarren. Honako hauek bakarrik hartzen dira jarduera ekonomikoetatik eratorritako mozkontzat: entitate partaidetuak jarduera ekonomikoak eginez lortutako diru-sarrerekiko, dibidenduek eta gainbalioek hartzen duten zati proportzionala.

Bosgarren. Martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 11. artikuluko 3. apartatuan xedatutakoan oinarrituta, foru agindu honek ondorio lotesleak izango ditu Zerga Administrazioko organo guztientzat «Gipuzkoako ALDIZKARI OFIZIALEAN» argitaratzen den egunetik aurrera.

Donostia, 2023ko apirilaren 28a.—Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatua. (3164)