



## 2/2014 FORU ARAUA, urtarrilaren 17koa, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergarena.<sup>1</sup>

### AZALPEN OHARRA

Testu hau dibulgaziozkoa da soilik, eta ez du inolako izaera ofizialik. Eguneratutako Foru Arau osoa jasotzen da bertan.

Testuaren bukaeran, Foru Araua aldatu duten xedapenen zerrenda ere ageri da.

|                                                                                        |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. TITULUA ZERGAREN IZAERA ETA APLIKAZIO-EREMUA .....</b>                           | <b>14</b> |
| 1. artikulua. Izaera.....                                                              | 14        |
| 2. artikulua. Aplikazio-eremu subjektiboa. ....                                        | 14        |
| 3. artikulua. Zergaren ordainarazpena. ....                                            | 15        |
| 4. artikulua. Zerga-egoitza .....                                                      | 16        |
| 5. artikulua. Eragiketa bolumena.....                                                  | 16        |
| 6. artikulua. Eragiketak egiten diren tokia.....                                       | 17        |
| 7. artikulua. Tratatuak eta hitzarmenak .....                                          | 18        |
| <b>II. TITULUA ZERGA-EGITATEA .....</b>                                                | <b>19</b> |
| 8. artikulua. Zerga-egitatea.....                                                      | 19        |
| 9. artikulua. Errenten zenbatespena.....                                               | 19        |
| 10. artikulua. Errentak esleitzea. ....                                                | 19        |
| <b>III. TITULUA ZERGADUNA.....</b>                                                     | <b>20</b> |
| 11. artikulua. Zergadunak. ....                                                        | 20        |
| 12. artikulua. Salbuespenak.....                                                       | 22        |
| 13. artikulua. Mikroenpresa, enpresa txikia eta enpresa ertaina; zer diren. ....       | 23        |
| 14. artikulua. Ondare-sozietateen kontzeptua.....                                      | 26        |
| <b>IV. TITULUA ZERGA-OINARRIA .....</b>                                                | <b>32</b> |
| <b>I. KAPITULUA ARAU OROKORRAK .....</b>                                               | <b>32</b> |
| 15. artikulua. Zerga-oinarriaren kontzeptua eta zerga-oinarria zehaztea. ....          | 32        |
| <b>II. KAPITULUA ZUZENKETAK GASTUEN ATALEAN .....</b>                                  | <b>33</b> |
| 16. artikulua. Amortizazioak: Arau orokorrak. ....                                     | 33        |
| 17. artikulua. Amortizazioak: ibilgetu materiala eta higiezinak inbertsioak.....       | 35        |
| 18. artikulua. Amortizazioak: finantza-errentamenduko kontratuak. ....                 | 38        |
| 19. artikulua. Amortizazioak: ondasunen erabilera lagatzen den beste kasu batzuk. .... | 40        |

<sup>1</sup> Foru Arauaren izenburua abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bat apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



|                                                                                                                                                            |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 20. artikulua. Amortizazioak: ibilgetu ukiezina. ....                                                                                                      | 40         |
| 21. artikulua. Amortizatzeko askatasuna, amortizazio azeleratua eta baterako amortizazioa. ....                                                            | 42         |
| 22. artikulua. Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: kaudimengabezia. ....                                                              | 44         |
| 23. artikulua. Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: balio-galera. ....                                                                 | 46         |
| 24. artikulua. Finantza-merkataritzako funtsaren zerga-tratamendua. ....                                                                                   | 48         |
| 25. artikulua. Merkataritza funtsaren tratamendu fiskala. ....                                                                                             | 49         |
| 25 bis artikulua. Finantza gastuen kengarritasuna mugatzea. ....                                                                                           | 50         |
| 26. artikulua. Hornidurak. ....                                                                                                                            | 52         |
| 27. artikulua. Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak. ....                                                                                | 54         |
| 28. artikulua. Agortze-faktorea meatzaritzako jardueretan. ....                                                                                            | 55         |
| 29. artikulua. Agortze-faktorea hidrokarburu guneak arakatu, ikertu eta ustiatzeko jardueretan. ...                                                        | 57         |
| 30. artikulua. Aurrezki kutxen ongintza eta gizarte ekintza. ....                                                                                          | 58         |
| 31. artikulua. Gastu kenezinak. ....                                                                                                                       | 59         |
| 31 bis. artikulua. Asimetria hibridoak. ....                                                                                                               | 65         |
| 32. artikulua. Gastuei buruzko arau bereziak. ....                                                                                                         | 70         |
| <b>III. KAPITULUA ZUZENKETAK SARREREN ATALEAN</b> .....                                                                                                    | <b>72</b>  |
| 33. artikulua. Dibidenduen eta mozkin-partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea. ....                                                             | 72         |
| 34. artikulua. Entitateetako partaidetza eskualdatuz lortutako errenten zergapetze bikoitza kentzea. ....                                                  | 76         |
| 35. artikulua. Establezimendu iraunkorrek lortutako errentak. ....                                                                                         | 79         |
| 36. artikulua. Aparteko mozkinak berrinbertitzea. ....                                                                                                     | 81         |
| 37. artikulua. Murritzapena jabetza intelektual eta edo industrial ustiatzeagatik. ....                                                                    | 83         |
| 38. artikulua. Salbuespen partziala duten entitateak. ....                                                                                                 | 85         |
| 39. artikulua. Sarreraren arloko beste zuzenketa batzuk. ....                                                                                              | 86         |
| <b>IV. KAPITULUA BALORAZIO ARAUEN ARLOKO ZUZENKETAK ETA ABUSUAREN AURKAKO NEURRIAK</b> 90                                                                  |            |
| 40. artikulua. Balorazio-arauak: arau nagusia eta arau bereziak kostu gabeko eskualdaketetan eta sozietate eragiketetan. ....                              | 90         |
| 41. artikulua. Egoitza aldaketak egitea eta ondare elementuak atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorretara eramatea. ....                            | 95         |
| 42. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: arau orokorrak. ....                                                        | 98         |
| 43. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: dokumentazioaren inguruko betebeharrak. ....                                | 102        |
| 44. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: talde barruko zerbitzu prestazioak eta kostuak banatzeko akordioak. ....    | 114        |
| 45. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: interpretazio irizpideak eta prozedura arauak. ....                         | 115        |
| 46. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: zehapen araubidea. ....                                                     | 118        |
| 47. artikulua. Azpikapitalizazioa. ....                                                                                                                    | 120        |
| 48. artikulua. Entitate ez-egoiliarrek eta atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorrek lortutako errenta positibo batzuk zerga oinarrian sartzea. .... | 121        |
| 49. artikulua. Egoitza zerga-paradisuetan duten pertsona eta entitateekin egindako eragiketak edo pertsona eta entitate horiek egindakoak. ....            | 127        |
| 50. artikulua. Kontabilitateko balioaren ordezkari merkatuko ohiko balioa jartzearen ondoreak. ....                                                        | 129        |
| <b>V. KAPITULUA EMAITZAREN APLIKAZIOARI DAGOZKION ZUZENKETAK</b> .....                                                                                     | <b>129</b> |
| 51. artikulua. Enpresen kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa. ....                                                                                      | 129        |
| 52. artikulua. Mozkinak nibelatzeko erreserba berezia. ....                                                                                                | 131        |
| 53. artikulua. Ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduerara sendotzeko erreserba berezia. ....                                                         | 133        |
| <b>VI. KAPITULUA ALDI-EGOZKETA ETA KONTABILITATEKO INSKRIPZIOAK: BATERAKO ARAUAK</b> .....                                                                 | <b>136</b> |
| 54. artikulua. Aldi-egozketa. Sarrera eta gastuak kontabilitatean inskribatzea. ....                                                                       | 136        |
| <b>VII. KAPITULUA ZERGA-OINARRI NEGATIBOEN KONPENTSAZIOA</b> .....                                                                                         | <b>140</b> |
| 55. artikulua. Zerga-oinarri negatiboaren konpentsazioa. ....                                                                                              | 140        |
| <b>V. TITULUA ZERGA-ZORRA</b> .....                                                                                                                        | <b>142</b> |
| <b>I. KAPITULUA KARGA-TASA, KUOTA OSOA, KUOTA EFEKTIBOA ETA GUTXIENEZ ORDAINDU BEHARREKOA</b> .....                                                        | <b>142</b> |
| 56. artikulua. Karga-tasa. ....                                                                                                                            | 142        |
| 57. artikulua. Kuota osoa. ....                                                                                                                            | 144        |
| 58. artikulua. Kuota likidoa. ....                                                                                                                         | 144        |



|                                                                                                                                                                                                                            |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 59. artikulua. Kuota efektiboa eta gutxieneko tributazioa. ....                                                                                                                                                            | 144        |
| <b>II. KAPITULUA KUOTA OSOKO KENKARIAK .....</b>                                                                                                                                                                           | <b>145</b> |
| 60. artikulua. Zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria. ....                                                                                                                                                               | 145        |
| 60 bis. artikulua. Kenkaria portu agintaritzek egindako inbertsioengatik. ....                                                                                                                                             | 149        |
| <b>III. KAPITULUA .....</b>                                                                                                                                                                                                | <b>152</b> |
| <b>BESTE KENKARI BATZUK .....</b>                                                                                                                                                                                          | <b>152</b> |
| 61. artikulua. Aktibo finko berrietako inbertsioen ziozko kenkaria. ....                                                                                                                                                   | 152        |
| 62. artikulua. Ikerketa eta garapen jardueren ziozko kenkaria. ....                                                                                                                                                        | 155        |
| 63. artikulua. Berrikuntza teknologikorako jarduerengatik kenkaria. ....                                                                                                                                                   | 158        |
| 64. artikulua. Ikerketa eta garapenaren eta berrikuntza teknologikoaren kontzeptutik kanpo<br>gelditzen direnak, eta kenkariak interpretatzeko eta aplikatzeko arauak. ....                                                | 161        |
| 64. bis artikulua. Sorrera berriko entitate berritzaileek egindako ikerketa eta garapeneko edo<br>berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea. ....                                                               | 162        |
| 65. artikulua. Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza zein energia iturrien<br>aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta<br>gastuengatik kenkaria. .... | 167        |
| 66. artikulua. Kenkaria enplegua sortzeagatik. ....                                                                                                                                                                        | 168        |
| 67. artikulua. Kapitulu honetan ezarritako kenkarietarako buruzko arau orokorrak. ....                                                                                                                                     | 170        |
| <b>IV. KAPITULUA KONTURAKO ORDAINKETENGATIKO KENKARIA .....</b>                                                                                                                                                            | <b>174</b> |
| 68. artikulua. Atxikipen eta konturako sarrerengatik kenkaria. ....                                                                                                                                                        | 174        |
| <b>VI. TITULUA ZERGA ARAUBIDE BEREZIAK .....</b>                                                                                                                                                                           | <b>174</b> |
| <b>I. KAPITULUA DEFINIZIOA .....</b>                                                                                                                                                                                       | <b>174</b> |
| 69. artikulua. Definizioa. ....                                                                                                                                                                                            | 174        |
| <b>II. KAPITULUA ITSAS GARRAIKO ENPRESEN ARAUBIDEA .....</b>                                                                                                                                                               | <b>174</b> |
| 70. artikulua. Aplikazio eremu subjektiboa eta objektiboa eta zerga-oinarriaren kalkulua. ....                                                                                                                             | 174        |
| 71. artikulua. Araubide bereziari atxikitako ontziak. ....                                                                                                                                                                 | 178        |
| 72. artikulua. Komunikazioa. ....                                                                                                                                                                                          | 179        |
| <b>III. KAPITULUA INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK, ESPAINIAKOAK ZEIN EUROPAKOAK, ETA ALDI<br/>BATERAKO ENPRESA ELKARTEAK .....</b>                                                                                             | <b>180</b> |
| 73. artikulua. Interes ekonomikoko espainiar elkarteak. ....                                                                                                                                                               | 180        |
| 74. artikulua. Interes ekonomikoko europar elkarteak. ....                                                                                                                                                                 | 182        |
| 75. artikulua. Enpresen aldi baterako batasunak. ....                                                                                                                                                                      | 183        |
| 76. artikulua. Bazkideen edo enpresa kideen egozketarako eta identifikaziorako irizpideak. ....                                                                                                                            | 184        |
| <b>IV. KAPITULUA ARRISKU KAPITALEKO SOZietATEAK ETA FUNTSAK .....</b>                                                                                                                                                      | <b>184</b> |
| 77. artikulua. Kapital-arriskuko sozietate eta funtsak. ....                                                                                                                                                               | 184        |
| <b>V. KAPITULUA TALDE INBERTSIOKO ENTITATEAK .....</b>                                                                                                                                                                     | <b>188</b> |
| 78. artikulua. Talde inbertsioko entitateen zerga-ordainketa. ....                                                                                                                                                         | 188        |
| 79. artikulua. Talde-inbertsioetarako entitateetako kideen edo partaideen zerga-ordainketa. ....                                                                                                                           | 190        |
| 80. artikulua. Talde inbertsioko entitateen akzio edo partaidetzetatik eratorritako errenta<br>kontabilizatuak. ....                                                                                                       | 190        |
| 81. artikulua. Zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eraturitako talde inbertsioko<br>entitateetako bazkide eta partaideen zergapetzea. ....                                                          | 191        |
| <b>VI. KAPITULUA ZERGA-BATERAKUNTZAREN ARAUBIDEA .....</b>                                                                                                                                                                 | <b>191</b> |
| 82. artikulua. Definizioa. ....                                                                                                                                                                                            | 191        |
| 83. artikulua. Zergaduna. ....                                                                                                                                                                                             | 191        |
| 84. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidearen ezarpenagatik eratorritako zerga ordainketarako<br>erantzukizunak. ....                                                                                                  | 192        |
| 85. artikulua. Talde fiskalaren definizioa. Entitate nagusia. Menpeko entitateak. ....                                                                                                                                     | 192        |
| 86. artikulua. Entitateak talde fiskalean sartzea edo hortik ateratzea. ....                                                                                                                                               | 195        |
| 87. artikulua. Nagusitasuna eta boto eskubideak zehaztea zeharkako partaidetzetan. ....                                                                                                                                    | 196        |
| 88. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidearen aplikazioa. ....                                                                                                                                                         | 196        |
| 89. artikulua. Zerga-taldearen zerga-oinarriaren zehaztapena. ....                                                                                                                                                         | 198        |
| 89 bis artikulua. Finantza gastuen kengarritasuna mugatzea. ....                                                                                                                                                           | 201        |
| 90. artikulua. Ezabaketak. ....                                                                                                                                                                                            | 202        |
| 91. artikulua. Eransketak. ....                                                                                                                                                                                            | 202        |
| 92. artikulua. Zerga-oinarri negatiboaren konpentsazioa. ....                                                                                                                                                              | 203        |
| 93. artikulua. Aparteko mozkinen berrinbertsioa. ....                                                                                                                                                                      | 203        |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                        |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 94. artikulua. Zergaldia. ....                                                                                                                                                                                                                                                         | 204        |
| 95. artikulua. Talde fiskalaren kuota osoa. ....                                                                                                                                                                                                                                       | 204        |
| 96. artikulua. Zerga-taldearen kuota osoan aplika daitezkeen kenkariak. ....                                                                                                                                                                                                           | 204        |
| 97. artikulua. Informazioa eman beharra. ....                                                                                                                                                                                                                                          | 205        |
| 98. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidea galtzeko arrazoiak. ....                                                                                                                                                                                                                | 206        |
| 99. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidea galtzeak eta talde fiskala iraungitzeak dakartzan ondorioak. ....                                                                                                                                                                       | 206        |
| 100. artikulua. Talde fiskalaren aitortpena eta autolikidazioa. ....                                                                                                                                                                                                                   | 209        |
| <b>VII. KAPITULUA ONDOKOEN ARAUBIDE BEREZIA: BAT-EGITEAK, ZATIKETAK, AKTIBO EKARPENAK, BALORE TRUKEAK, AKTIBOAREN ETA PASIBOAREN LAGAPEN OSOAK, ETA EUROPAKO SOZIESTATE EDO SOZIESTATE KOOPERATIBO BATEN EGOITZA EUROPAR BATASUNEN ESTATU KIDE BATETIK BESTE BATERA ALDATZEA</b> ..... | <b>209</b> |
| 101. artikulua. Definizioak. ....                                                                                                                                                                                                                                                      | 209        |
| 102. artikulua. Eskualdaketak eratorritako errenten araubidea. ....                                                                                                                                                                                                                    | 211        |
| 103. artikulua. Eskuratutako ondasunen zerga-balorazioa. ....                                                                                                                                                                                                                          | 214        |
| 104. artikulua. Ekarpeneren kontraprestazio gisa jasotako akzio edo partaidetzen zerga-balorazioa. ....                                                                                                                                                                                | 214        |
| 105. artikulua. Balore-trukearen zerga araubidea. ....                                                                                                                                                                                                                                 | 215        |
| 106. artikulua. Bazkideen zerga-ordainketaategite-, irespen- eta erabateko zein zatikako banaketa-eragiketetan. ....                                                                                                                                                                   | 217        |
| 107. artikulua. Entitate eskualdatzailearen eta entitate eskuratzzailearen kapitaleko partaidetzak. ....                                                                                                                                                                               | 218        |
| 107 bis artikulua. Entitateen kapitalean edo funts propioetan partaidetzak eskuratzera xedaturiko finantza gastuen kenkaria mugatzea. ....                                                                                                                                             | 219        |
| 108. artikulua. Zerga arloko eskubide eta betebeharrak subrogatzea eta errentak egotea. ....                                                                                                                                                                                           | 220        |
| 109. artikulua. Establezimendu iraunkorren galerak. ....                                                                                                                                                                                                                               | 221        |
| 110. artikulua. Kontabilitateko betebeharrak. ....                                                                                                                                                                                                                                     | 221        |
| 111. artikulua. Diruzkoak ez diren ekarpinak. ....                                                                                                                                                                                                                                     | 223        |
| 112. artikulua. Aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorra. ....                                                                                                                                                                                                                       | 224        |
| 113. artikulua. Zergapetze bikoitza saihesteko arauak. ....                                                                                                                                                                                                                            | 224        |
| 114. artikulua. Zerga-araubidea ezartzea. ....                                                                                                                                                                                                                                         | 225        |
| <b>VIII. KAPITULUA HIGIEZINEN ERRENTAMENDUAREN KUALIFIKAZIOA DAUKAN JARDUERA EGITEN DUTEN ENTITATEAK</b> .....                                                                                                                                                                         | <b>227</b> |
| 115. artikulua. Aplikazio-eremua. ....                                                                                                                                                                                                                                                 | 227        |
| 116. artikulua. Zerga-araubidea. ....                                                                                                                                                                                                                                                  | 228        |
| <b>VII. TITULUA ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA</b> .....                                                                                                                                                                                                                            | <b>230</b> |
| 117. artikulua. Zergaldia. ....                                                                                                                                                                                                                                                        | 230        |
| 118. artikulua. Zergaren sortzapena. ....                                                                                                                                                                                                                                              | 230        |
| <b>VIII. TITULUA ZERGAREN KUDEAKETA</b> .....                                                                                                                                                                                                                                          | <b>230</b> |
| <b>I. KAPITULUA ENTITATEEN INDIZEA</b> .....                                                                                                                                                                                                                                           | <b>231</b> |
| 119. artikulua. Entitateen indizea. ....                                                                                                                                                                                                                                               | 231        |
| 120. artikulua. Entitateei behin-behineko baja ematea indizean. ....                                                                                                                                                                                                                   | 231        |
| 121. artikulua. Lagundu beharra. ....                                                                                                                                                                                                                                                  | 231        |
| <b>II. KAPITULUA BETEBEHARRAK ETA KONTABILITATE ARLOKOAK. KONTABILIZATU GABEKO ONDASUNAK ETA ESKUBIDEAK. BORONDATEZKO BIRBALORIZAZIOAK</b> .....                                                                                                                                       | <b>231</b> |
| 122. artikulua. Kontabilitateko betebeharrak. Administrazioaren ahalmenak. ....                                                                                                                                                                                                        | 232        |
| 122 bis artikulua. Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxazintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatiko bat erabili beharra. ....                                                        | 232        |
| 123. artikulua. Kontabilizatu gabeko edo aitortu gabeko ondasunak eta eskubideak: errentak lortzen direlako ustezkotasuna. ....                                                                                                                                                        | 234        |
| 124. artikulua. Zergaren kudeaketa administrazio bati baino gehiagori ordainduz gero. ....                                                                                                                                                                                             | 235        |
| 125. artikulua. Kontabilitateko borondatezko birbalorazioak. ....                                                                                                                                                                                                                      | 235        |
| <b>III. KAPITULUA AITORPENA, AUTOLIKIDAZIOA ETA BEHIN-BEHINEKO LIKIDAZIOA</b> .....                                                                                                                                                                                                    | <b>236</b> |
| 126. artikulua. Aitorpenak. ....                                                                                                                                                                                                                                                       | 236        |
| 127. artikulua. Autolikidazioa eta zerga-zorren sarrera. ....                                                                                                                                                                                                                          | 237        |
| 128. artikulua. Behin-behineko likidazioa. ....                                                                                                                                                                                                                                        | 238        |





|                                                                                                                                                                                                                                                                                  |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| IV. KAPITULUA OFIZIOZKO ITZULKETA .....                                                                                                                                                                                                                                          | 240        |
| 129. artikulua. Autolikidazioa aurkeztean egin behar diren hautapenak. ....                                                                                                                                                                                                      | 240        |
| V. KAPITULUA KONTURAKO ORDAINKETAK .....                                                                                                                                                                                                                                         | 240        |
| 130. artikulua. Atxikipenak eta konturako sarrerak. ....                                                                                                                                                                                                                         | 241        |
| 130 bis artikulua. Ordainketa zatikatua. ....                                                                                                                                                                                                                                    | 242        |
| VI. KAPITULUA EGIAZTATZEKO AHALMENAK .....                                                                                                                                                                                                                                       | 243        |
| 131. artikulua. Administrazioaren ahalmena zerga-oinarria zehazteko. ....                                                                                                                                                                                                        | 244        |
| 132. artikulua. Zergaren ikuskapena. ....                                                                                                                                                                                                                                        | 244        |
| <b>IX. TITULUA ZEHAPEN-ARAUBIDEA .....</b>                                                                                                                                                                                                                                       | <b>245</b> |
| 133. artikulua. Arau haustek eta zehapenak. ....                                                                                                                                                                                                                                 | 245        |
| 133 bis artikulua. Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatiko bat erabiltzeko obligazioarekin lotutako arau haustek eta zehapenak. .... | 245        |
| <b>X. TITULUA JURISDIKZIO ORDENA .....</b>                                                                                                                                                                                                                                       | <b>249</b> |
| 134. artikulua. Jurisdikzio eskuduna. ....                                                                                                                                                                                                                                       | 249        |
| XEDAPEN GEHIGARRIAK .....                                                                                                                                                                                                                                                        | 249        |
| Lehenengoa. Arau aipamenak. ....                                                                                                                                                                                                                                                 | 249        |
| Bigarrena. Zergapetze bikoitza ezabatzea: mugak. ....                                                                                                                                                                                                                            | 249        |
| Hirugarrena. Finantza-aktiboak eta beste balore higikor batzuei dagozkien atxikipen, eskualdaketa eta betebeharrak buruzko arauak. ....                                                                                                                                          | 250        |
| Laugarrena. Kanarietako ekonomia eta zerga araubidea. ....                                                                                                                                                                                                                       | 250        |
| Bosgarrena. Ondare-sozietateetako bazkideen tratamendua. ....                                                                                                                                                                                                                    | 250        |
| Seigarrena. Lege mailako xedapenak eta lehia babesteari buruzko arauak betetzeko egiten diren aktibo-eskualdaketen zerga-araubidea. ....                                                                                                                                         | 251        |
| Zazpigarrena. Kreditu-entitateak berregituratzeko eragiketa batzuk. ....                                                                                                                                                                                                         | 252        |
| Zortzigarrena. Babes sistema instituzional bateko kreditu-entitateek eratutako taldeen eta aurrezki-kutxen finantza-jarduna zeharka egitearen ondoriozko taldeen zerga-baterakuntzako araubidea. ....                                                                            | 253        |
| Bederatzigarrena. Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra aplikatzen ez zaien kapital aldakorrek inbertsio-sozietateek egindako kapital-txikipenak (ekarpenak itzulita) eta jaulkipen-primen banaketak. ....                                                            | 257        |
| Hamargarrena. Higuezinen errentamendua ustiapen ekonomikotzat hartzea. ....                                                                                                                                                                                                      | 258        |
| Hamaikagarrena. Enpresa emakidadunek azpiegiturak eraikitze edo eskuratzeko egindako inbertsioak. ....                                                                                                                                                                           | 258        |
| Hamabigarrena. Zergadunei aplikatu beharreko kontabilitate-planaren aldaketa. ....                                                                                                                                                                                               | 258        |
| Hamahirugarrena. Higuezinen merkatuko inbertsioetako sozietate anonimo kotizatueta bazardeen zerga-tratamendua. ....                                                                                                                                                             | 260        |
| Hamalaugarrena. Balore jakin batzuk dauzkaten entitateak. ....                                                                                                                                                                                                                   | 261        |
| Hamabosgarrena. Kultura sustatzeko pizgarriak. ....                                                                                                                                                                                                                              | 263        |
| Hamaseigarrena. Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauaren aldarazpena. ....                                                                                                                                                                    | 269        |
| Hamazazpigarrena. Araubide erkideko araudiari lotutako entitate nagusi bat duten talde fiskalak. ....                                                                                                                                                                            | 272        |
| Hemezortzigarrena. Esne-kuota saltzearen ondorioz lortutako errentak. ....                                                                                                                                                                                                       | 272        |
| Hemeretzigarrena. Zerga geroratuen aktiboak zerga administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatik ordaindu beharreko ondare-prestazioa. ....                                                                                                                         | 272        |
| Hogeigarren xedapen gehigarria. Sozietateen gaineko zergari lotutako sozietate zibilak. ....                                                                                                                                                                                     | 273        |
| Hogeita batgarren xedapen gehigarria. Bestelako araudi baten pean dauden ekonomia intereseko taldeetako bazkideak. ....                                                                                                                                                          | 275        |
| Hogeita bigarren xedapen gehigarria. Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatikoaren ezarpena sustatzeko kenkaria. ....                  | 275        |
| Hogeita hirugarren xedapen gehigarria. 100eko 35eko muga orokorra kuota likidoaren kenkarietan. ....                                                                                                                                                                             | 277        |
| XEDAPEN IRAGANKORRAK .....                                                                                                                                                                                                                                                       | 278        |
| Lehenengoa. Kontabilitatez kanpoko doikuntzak. ....                                                                                                                                                                                                                              | 278        |
| Bigarrena. Aparteko mozkinen berrinbertsioa. ....                                                                                                                                                                                                                                | 278        |
| Hirugarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurretik eskuratutako baloreen finantza-merkataritzako funtsa. ....                                                                                                                                                                   | 278        |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Laugarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurretik eskuratutako edo agerian jarritako ukiezinak. ....                                                                                                                                                                            | 279 |
| Bosgarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurreko zerga-oinarri negatiboak.....                                                                                                                                                                                                  | 279 |
| Seigarren xedapen iragankorra. 2018ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan sortutako kenkariak, kuotan aplikatu gabeak. ....                                                                                                                                        | 279 |
| Zazpigarrena. Finantza-eragiketen gaineko mozkinen araubide iragankorra. ....                                                                                                                                                                                                    | 280 |
| Zortzigarrena. Zerga-paradisutzat jotzen diren herrialdeetan eta lurraldeetan eraturako talde inbertsioko entitateen mozkinak. ....                                                                                                                                              | 281 |
| Bederatzigarrena. Partaidetza-kontuetako dibidenduen zergapetze bikoitza ezabatzea.....                                                                                                                                                                                          | 281 |
| Hamargarrena. Enpresen kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa. ....                                                                                                                                                                                                             | 281 |
| Hamaikagarrena. Aparteko mozkinen berrinbertsioa zerga-taldeetan. ....                                                                                                                                                                                                           | 281 |
| Hamabigarrena. Enpresak sustatzeko sozietateak. ....                                                                                                                                                                                                                             | 281 |
| Hamahirugarrena. Atzerriko baloreak dauzkaten entitateak. ....                                                                                                                                                                                                                   | 282 |
| Hamalauargarrena. Usteko errenten egozketa. ....                                                                                                                                                                                                                                 | 282 |
| Hamabosgarrena. Eguneratzen diren ondasunen gaineko zerga-ondoreak.....                                                                                                                                                                                                          | 282 |
| Hamaseigarrena. Mikroenpresen baterako amortizazioa.....                                                                                                                                                                                                                         | 283 |
| Hamazazpigarrena. Aitorpen bateratuaren araubidea.....                                                                                                                                                                                                                           | 284 |
| Hemezortzigarrena. 2009 eta 2010ean eskuratutako ibilgetuko elementu berrientzako amortizazio-askatasuna. ....                                                                                                                                                                   | 284 |
| Hemeretzigarrena. Ibilgailu jakin batzuen eskualdaketa. ....                                                                                                                                                                                                                     | 284 |
| Hogeigarrena. Higiezinaren sustapen eta eraikuntza. ....                                                                                                                                                                                                                         | 285 |
| Hogeita batgarren. Talde fiskalak. ....                                                                                                                                                                                                                                          | 285 |
| Hogeita bigarren xedapen iragankorra. Jabetza intelektual eta industria ustiatzeagatik murriztapenaren araubide iragankorra. ....                                                                                                                                                | 287 |
| Hogeita hirugarren xedapen iragankorra. Ekonomia intereseko taldeak. ....                                                                                                                                                                                                        | 287 |
| Hogeita laugarren xedapen iragankorra. Kenkaria 2018ko aldi baterako neurrien lehengoratzegatik ..... 288                                                                                                                                                                        | 288 |
| Hogeita bosgarren xedapen iragankorra. 2018ko urtarrilaren 1aren aurreko zerga oinarri negatiboak. .... 288                                                                                                                                                                      | 288 |
| Hogeita seigarren xedapen iragankorra. 2021eko urtarrilaren 1a baino lehen aplikatutako enpresa kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa. ....                                                                                                                                    | 288 |
| Hogeita zazpigarren xedapen iragankorra. 2018ko zergaldirako aldi baterako neurriak. ....                                                                                                                                                                                        | 289 |
| Hogeita zortzigarren xedapen iragankorra. Garapen jasangarria, ingurumenaren kontserbazioa eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bultzatzeko proiektuekin lotuta 2022ko urtarrilaren 1a baino lehenago egindako inbertsio eta gastuen kenkaria. .... | 291 |
| Hogeita bederatzigarrena xedapen iragankorra. Sozietateen gaineko zergaren karga tasa orokorra aplikatzen ez duten kapital aldakorreko inbertsio sozietate jakin batzuk desegin eta likidatzea. ....                                                                             | 292 |
| Hogeita hamargarren xedapen iragankorra. Mozkinak berdintzeko erreserba bereziari 2022ko ekitaldiaren aurretik egindako zuzkidurei dagokienez aplikatu beharreko araubide iragankorra. ....                                                                                      | 294 |
| XEDAPEN INDARGABETZAILEA.....                                                                                                                                                                                                                                                    | 294 |
| Bakarra. Araudia indargabetzea. ....                                                                                                                                                                                                                                             | 294 |
| AZKEN XEDAPENAK .....                                                                                                                                                                                                                                                            | 296 |
| Lehenengoa. Indarrean jartzea .....                                                                                                                                                                                                                                              | 296 |
| Bigarrena. Gaikuntzak .....                                                                                                                                                                                                                                                      | 296 |

## HITZAURREA

Hamabost urte baino gehiago bete direnean Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Araua indarrean jarri zenetik, hura osorik berritzeko prozesuari ekin beharra dago, ordutik oso bilakaera garrantzitsua izan dutelako nazioarteko Zerga Zuzenbideak eta gertaleku ekonomiko eta sozialak berak, bai Gipuzkoako Lurralde Historikoan zein Euskal Autonomia Erkidego osoan, Espainiako Estatuan nahiz Europar Batasunean, eremu zabalagoak ez aipatzeagatik. Gauza asko gertatu dira -besteak beste ekonomiaren globalizazioa



edo Europar Batasuneko Zuzenbidearen bilakaera bera eta horrek enpresen zuzeneko fiskalitatean izandako eragina- ezinbestez eskatzen dutenak Zergaren erabateko erreformarako prozesuari ekitea, eta horretarako egin da honako foru-arauaren proposamena.

Krisi ekonomiko sakonak 2006an lortu ziren mailetara jaitsi du diru sarrera publikoen bilketa, eta ez dirudi epe laburrean zergen bidezko sarrerak nabarmen suspertuko direnik. Gainera, gastuen aldetik, ongizate-estatuari eusteko beharrian gero eta handiagoak sortzen ari dira. Horiek horrela, beharrezkoa da aztertzea gaur egun zer eginkizun betetzen duen zerga bakoitzak eta zenbateraino ari den betetzen bere izaeragatik dagokion eginkizuna; hala, behar izanez gero, neurri egokiak proposatuko dira azterketa horretan agerian jarritako akatsak zuzentzeko.

Enpresa-ehuna eta gure enpresen lehiakortasuna sendotuta Euskal Autonomia Erkidegoan enpresa-jarduera indarberritzeko eta aberastasuna zein lanpostuak sortzeko helburuak lor daitezen, erreforma sakona egin behar zaio 1996tik, ukitu txikiak gorabehera, bere horretan indarrean egon den Sozietateen gaineko Zergari, albora utzi gabe haren erreforma gidatu behar duten printzipioak eta arrazoiak. Enpresen zerga-ordainketaren arloko neurri fiskalik aurreratuenek hornitu behar da lurralde historikoetako zerga-sistema, gaur egungo globalizazio ekonomikoaren eta kapital mugimendu askeen testuinguruan. Aipatutako printzipio horiek are beharrezkoagoak dira, litekeena bada, gaur egungo egoera ekonomiko honetan, krisiak ez baitu epe laburrean alde egiteko itxurarik. Horregatik, Sozietateen gaineko Zergaren erreforman xede eta gidaritzat hartu dira inbertsiorako eta enplegurako neurri erakargarriak, enpresen kapitalizazioa eta ekoizpen jarduerak sustatzekoak eta ikerketa, garapen eta berrikuntza arloari bultzada ematekoak.

Beste alde batetik, Gipuzkoako Lurralde Historikoaren azken urteotako bilakaera ekonomikoak goitik behera aldarazi du haren ikuspegi ekonomikoa bai magnitude makroekonomikoei begira bai lurraldeko enpresa-ehunaren izaerari dagokionez. Hori dela eta, Sozietateen gaineko Zergari buruzko araudian ezarritako zerga-pizgarriak berrikusi eta eguneratu beharra dago errealitate berriari egokitzeko eta ahalik eta eraginkorrenak izan daitezen lortzeko, betiere kontuan izanik hazkunde ekonomiko etengabeko garaiak bizi izan ditugula (1996-2007) eta baita, horiekin batera, ekonomia eta finantza-krisia ere (2008-2013), oraindik ezin iragarri den tamaina izango duena, gure historia ekonomikoan aurrekaririk gabekoa.

Gainera, azkenaldi honetan bai Europako Batzordeak bai, batez ere, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak lagundu egin dute doktrina bat garatzen Europar Batasuneko estatu kideek enpresen zuzeneko zerga-ordainketari buruzko euren arauak garatzeko duten ahalmenaren inguruan, Europar Batasunaren Itunean jasotako oinarritzko askatasunak erabat errespetatuz, eta zerga-politiken koordinazioa sustatzeko zenbait neurri ezarri dituzte, batetik zerga-arloko lehia kaltegarria eta bestetik Europar Batasunaren Itunaren ondorioetarako estatu-laguntzat hartu litezkeen neurrien ezarpena galarazten dituztenak.



Foru-arauaren proposamen honetan Zergari buruz jaso diren arau berriek erabat errespetatzen dituzte doktrina hori eta koordinazio ahalegin horiek. Beraz, arauak egitean arreta berezia jarri zaie kontu hauei: entitate ez-egoiliarrek lortutako zenbait errenta zerga-oinarrian sartzea, azpikapitalizazio-egoeren tratamendua, zergapetze bikoitza ezabatzearen tratamendua, euren egoitza edo aktiboak atzerrira aldatzen dituzten entitateen irteerako zergapetzea edota Transferentzia Prezioei buruzko Europar Batasuneko Baterako Foroaren lanetatik abiatuta sortutako gomendioei jarraitzea elkarri lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamenduan.

Beste alde batetik, honezkero ezin da zalantzan jarri foru-erakundeek badutela eskumena araubide erkideko lurraldean indarra duen zerga-araubideaz bestelako bat ezartzeko Sozietateen gaineko Zergan, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Itunaren 107. artikuluan xedatutakoarekin bat datorren ikuspegitik; izan ere manu horretan ezarritako estatu-laguntzaren kontzeptutik guztiz baztertuta geratu dira Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga-neurri orokorrak, lurralde horrek autonomia osoa duelako, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak C-88/03 auzian –Portugalgo Errepublikak Europako Erkidegoetako Batzordearen aurka– 2006ko irailaren 6ko epaian xedatutakoaren ildotik. Horrelaxe adierazi dute bai Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak berak 2008ko irailaren 11ko epaian (C-428/06 eta C-434/06 bitarteko auzi metatuak) bai barruko auzitegiek, hau da, Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak, 2009ko maiatzaren 25eko epaiaren bitartez, baita Auzitegi Gorenak ere, 2012ko martxoaren 30eko, 2012ko apirilaren 3ko eta 2013ko martxoaren 12ko epaien bitartez, zerga-neurri horien kontra jarritako kasazio-errekurtsoak ezestean.

Foru-arauaren proposamen honetan gehiago erraztu dira eta berrantolatu egin dira zerga-oinarria lortzeko kontabilitateko emaitzari egin beharreko zuzenketak ezartzen dituzten manuak. Zuzenketak sistematizatu egin dira, doikuntzak argiago araututa edukitzeko eta araubide orokorrari ahal izan den neurrian erantsi zaizkion zerga-araubide bereziak nabarmen murriztea lortzeko.

Neutraltasunaren ikuspuntutik, zergapetze bikoitza eragozteko tratamendua berrikusi behar izan da eta apustu sendoa egin da salbuespenaren mekanismoaren alde. Gainera, orain arte indarra izan duten zerga-pizgarriak birplanteatu eta eguneratu egin behar izan dira, errealitateari egokitzeko eta ahalik eta eraginkorrenak izan daitezen lortzeko.

Zergapetze bikoitza eragozteko kontuari dagokionez, apustu sendoa egin da salbuespenaren mekanismoaren alde: jarraipen logiko eta zentzuzkoa eman zaio Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren 19. artikuluan xedatutakoaren bitartez hasitako ildoari, baina errenta guztietara zabaldu da tratamendu hori, bai dibidenduetara bai partaidetzak eskualdatuz lortutako errentetara, iturria atzerrian egon zein ez, betiere zenbait baldintza betetzen badira, gaur egungo nazioarteko joerei eta nazioarteko erakundeen gomendioei jarraituz eta, horrekin batera, aurrea hartuz Sozietateen gaineko Zergari buruzko araudian egin beharreko doikuntzei, zergapetzerik gabeko egoerarik gerta ez dadin; horrekin bat etorritik, tratamendua aldatu zaie



merkataritza-funts finantzarioari edo baloreen eguneratzeari enpresen berrantolatze prozesuetan.

Arauketa berriarekin bat, sustatu egin da nazioarteko zergapetze bikoitzaren kasurik arazotsuenen ezabapena, Espainiarekin nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko eta zerga-itzurpenari aurrea hartzeko zerga-hitzarmenik sinatuta eta indarrean ez duten herrialdeen kasuak, hain zuzen.

Indarrean dauden zerga-pizgarriak birplanteatu eta eguneratzeari dagokionez, batez ere honako jarduketa ildo hauen inguruan egin da Sozietateen gaineko Zergaren erreforma:

1) Enpresen kapitalizazioa sendotzeko neurriak ezartzea, funts propioen gehikuntzan oinarritutako egituren tratamendua hobetzeari eta zorpetu beharra murrizteari lotutakoak, ekintzailatzaren babesak barne.

Gure enpresek behar duten kapitalizazioa lortuko da neurri positiboak hartzen badira haien funts propioak indartzeko. Horrekin loturik, enpresen kapitalizazioa sustatzeko konpentsazio berri bat jaso izana da berrikuntza nabarmenatariko bat, zerga-oinarria zehazteko zuzenketei dagokienez; orain dela gutxi Europar Batasuneko beste estatu batzuetan ezarritako neurriak hartu dira eredutzat, eta horrela lortu nahi da, alde batetik, enpresei bermatzea erraz eskuratu ahal izango dituztela kapitalizazio egokia eta euren pasiboaren egitura ona, kaudimenez eta segurtasunez lehiatzeko bidea emango diona, eta bestetik, Sozietateen gaineko Zergan norberaren finantzaketaren eta inoren finantzaketaren artean dagoen leizea ixtea, enpresen funts propioak handitzearen erakargarritasuna areagotuz eta, horrenbestez, enpresen azpikapitalizazio egoera kaltegarriak murrizten lagunduz.

Ildo beretik aipatzekoa da kontabilitateko emaitzaren zuzenketa bat jaso dela emaitzaren aplikazioaren arloan, zeinaren bitartez tratamendu berariazkoa ezarri baita enpresek mozkinak nibelatzeko erreserba berezi batean egiten dituzten zuzkiduretarako. Tratamendu horrek enpresei bidea eman behar die berme handiagoekin aurre egiteko ziklo ekonomikoaren gorabeherari eta euren indar finantzarioa handitzeko, kanpoko kredituarekiko mendekotasuna arinduz, egiaztatu baita elementu hori funtsezkoa dela jarduerari eta enpleguari eutsi ahal izateko, azken urteotan bizi dugun egoera ekonomiko gogorrean.

2) Mikroenpresei arreta ematea, enpresa proiektuen ezarpena eta garapena errazteko, haien zerga-kostu zuzenak eta zeharkakoak jaitsiz, haien mozkinen berrinbertsioa sustatuz, ahalmena eta tamaina handitu ahal izan ditzaten, eta haien zergapetzea sinplifikatuz.

Ikuspegi horretatik nabarmentzekoa da beren beregiko tratamendua ezarri dela mikroenpresentzat, hau da, 10 langile baino gutxiago eta urtean 2 milioi eurotik beherako eragiketen eta aktiboen zenbatekoa duten enpresentzat. Horrelakoentzat, foru-arauaren proposamen honetan jasotako babesak eta erraztasunak benetako inboluzioa dira.



Helburu horretan sakonduz, emaitzaren aplikazioaren arloan kontabilitateko emaitzaren zuzenketa aurkituko dugu, halaber, ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduera indartzeko erreserba berezi baten zuzkidurari dagokionez. Erreserba hori baliatzeko aukeren artean baditugu enpresa proiektuen garapena, hainbat enpresaburuk batera proiektuak abian jartzea eta bussiness angel edo inbertsiogile informal pribatuen figura erakundetuz ekintzailatza babestea.

3) Patenteen eta ikerketa eta garapen arloko jarduketetatik datozen beste emaitza batzuen zerga-tratamendua indartzea.

Horren haritik, gure ekoizpen-ehunean kezka eragiten duen elementu nagusietariko bat da beste estatu batzuetan dihardutenen aldean lehiakortasun erlatiboa lortu beharra, kontuan izanik gure enpresek gero eta nazioartekotuago dagoen jokaleku globalizatuan lan egin behar dutela.

Horregatik, lehiakortasuna handitzeko gako nagusia ez da eragiketa-kostuen murrizketa, nahiz eta faktore hori ere garrantzitsua izan litekeen, baizik eta aukera izatea merkatuan balio erantsi handiko produktu edo zerbitzuak eskaintzeko, osagai teknologiko edo funtzional bereziren bat dutenak, lehiakideek eskaintzen dituzten produktuen aldean.

Ikerketaren eta garapen eta berrikuntza teknologikoaren arloko jardueren aldeko apustua, beraz, lehen mailako elementua da gogoeta horien artean, eta foru-arauaren proposamen honetan sakonago landu da dagoeneko irekitako ildoak: jabetza intelektualaren eta industria jabetzaren eskubideak lagapen bidez ustiatzeko ezarritako tratamendua orokortu egin da, zergadunak berak bere ikerketa eta garapen arloko jardueren emaitza bere ekoizpen prozesuan erabiltzen duen kasuetara hedatuz.

Neurri horren arrakasta ikusirik, eta ikerketa eta berrikuntza arloko jarduera horien emaitzak Gipuzkoako Lurralde Historikoan bertan ustiatu behar direla sinetsita, haren ertzak hobeto marraztu dira eta haren edukiak eguneratu egin dira oraingo beharrianak kontuan hartuz.

4) Zenbait gasturen kengarritasuna mugatzea.

Zenbait gasturen kengarritasuna murriztea helburu nagusi duten neurriak ezarri dira, gastu horiek jarduera ekonomikoaren garapenerako beharrezkoak ote diren zalantzan jartzekoa baita.

Ildo horretatik, foru-arauaren proposamen honetan eutsi egin zaie Zerga iruzurraren aurkako neurriari, kredituak kobratzeko elkarren laguntzari eta zergen arloko beste aldaketa batzuei buruzko uztailaren 17ko 5/2013 Foru Arauak 2013ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako egin dituen aldaketei. Hain zuzen ere foru-arau horretan ezarritako arauak zehaztu egiten dute zeintzuk kasutan joko diren kengarritzat zenbait gastu, sarrerekin korrelazio ez oso argia dutenak; beraz, jarraibideak ezarri behar dira zehaztasunez erabaki ahal izateko zeintzuk diren gastu kengarriak, sarrerekiko korrelazioa dutenak, eta zeintzuk ez.





Batez ere, ordezkaritza gastuak edo hornitzaile eta bezeroentzako opariak noiz diren kengarriak eta noiz ez zehazten dituzten arauak eutsi zaie, gastu horien helburua eta xedea kontrolatu ahal izateko bitartekoak barne; eta hasitako ahaleginean jarraitu da zehatz-mehatz argitzeko noiz jo behar diren ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak zergadunen jardura ekonomikoei bakarrik atxikitzen eta noiz ez, haiek eskuratu eta erabiltzeko gastuen kengarritasuna zehazte aldera. Jardura ekonomikoetarako eta helburu pribatuetaarako aldi berean erabiltzen diren ibilgailuen % 50 egotzi behar dela dioen araua mantendu da, eta zehaztu egin da, halaber, zeintzuk kasutan ez diren jarduerari atxikitzen joko aipatutako ondare-elementu horiek eta, horrenbestez, ez diren kengarritzat joko haiekin zerikusia duten gastuak.

Horrez gainera, ordea, automobil eta antzekoei dagokienez ere foru-arauaren proposamen honetan eutsi egin zaio zentzuzkotzat jotzen den gehieneko erosketa prezioari (25.000 euro), eta erosketa prezio hori gainditzen ez duten ibilgailuen gastuak bakarrik izango dira kengarriak, edo, gehieneko prezioa gainditzen badute, zenbateko horri dagokion zatia izango da kengarria, bai erosketa gastuetan zein ibilgailuaren erabilerarekin zerikusia duten gainerakoetan. Beraz, prezio handiagoko ibilgailuak erosten dituzten zergadunen kontura izango da horrek eragiten duen gastu gehikuntza.

Azken batean, gai hori dela eta, azpimarratu behar dugu ahalegin handia egin dela agerian uzteko zeintzuk kasutan ezkututzen den, sozietate baten jabetzaren mozorropean, zergadunen erabilera pribatu soilerako diren horrelako ondare-elementuen titulartasuna. Hala, mekanismoak ezarri dira aktibo horiekin zerikusia duten gastuak kengarriak izan ez daitezen, eta trabak ezarri dira zergadunen ondare pertsonala ez dadin haien jabetzako pertsona juridikoen baitan kokatu zergadunari zerga-zama arintzeko eta errentaren aplikazioa baino ez dena gastu kengarritzat aurkezteko.

Ahalegin hori areagotu egin da Zergaren araubide orokorrari atxikita egon arren tratamendu berezia hartzeko moduko soslai bereizgarria duten ondare-sozietateen tratamendu berriarekin. Tratamendu horretan sartu dira zergadunek errenta pasiboen iturri diren ondasun eta eskubideen edukitza sozietateen baitan koka zezaketen kasuak.

Zenbait gasturen kengarritasuna mugatzearen arlo honetan badago nabarmendu beharreko azken elementu bat: entitateen azpikapitalizazioa saihesten saiatzen den araua berriro egituratu da, hots, haren aplikazioa orokortu egin da Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Itunean aitortutako oinarritzko askatasunekin erabat bateragarria izan dadin eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko zerga-oinarriak higitu ez daitezen elkarri lotutako entitateen mesedetan. Bitarteko hori egokiagoa da, eta neurrikoagoa, entitateen palanka-efektuaren eta haien berezko kapitalizazioaren arteko oreka eragiteko.

Tamaina handia ez duten enpresentzat edo lotutako beste entitate edo pertsona batzuekin zor ordaindua dutenentzat arau horren aplikazioa ez dadin izan





kudeaketa-zama astunegia, gutxieneko atalase bat ezarri da, arau hori aplikatzeko aukera mugatzen duena.

5) Araubide bereziak berrikustea. Zergaren sinplifikazioaren esparruan, araubide bereziak mugatzeko prozesuari ekin zaio. Hala behar izan denean haietariko batzuk araubide orokorrean sartu dira, beharrezko moldaketak eginda, eta haiek aplikatzeko baldintzak birformulatu egin dira; araubide berezi batzuk kendu egin dira, jada ez dituztelako betetzen sorreran ezarri zitzaizkien helburuak edo bilakaera ekonomiko orokorrak aurrea hartu dielako.

Horregatik, araubide orokorrean sartu dira enpresa txiki eta ertainen araubide berezia, ondare-sozietateena, meatzaritzarena, hidrokarburoen ikerketa eta ustiapenarena, nazioarteko zerga-gardentasunarena, finantza-errentamenduko zenbait kontraturena eta salbuespen partziala duten entitateena.

Beste alde batetik, mantendu eta eguneratu egin dira interes ekonomikoko elkarte eta aldi baterako enpresa elkarteen araubide berezia, talde inbertsioko entitateena, zerga-baterakuntzarena eta enpresen berrantolaketarena.

Arreta berezia merezi du higiezinaren errentamenduko jarduera kualifikatua duten entitateen araubide berezi berriak, jarraipena ematen dielako etxebizitzaren errentamenduan diharduten entitateen lehengo araubide bereziak gure herrian alokairuaren merkatua indarberritzeko egindako ahaleginei. Izan ere merkatu hori oraindik ere txikiegia da gure ingurune hurbileneko herrialde aurreratuagoen aldean. Horrez gain, itsas garraioko enpresentzako araubide berezi berri bat txertatu da.

Kendu egin dira, azkenik, lurraldeko industria garapenerako sozietateen araubide berezia, enpresak sustatzeko sozietateena (horiek kentzea aurreikusi zuen 2012ko abenduaren 27ko 13/2012 Foru Arauak, zerga-alorreko zenbait aldaketa onartzen dituenak), Higiezinaren Merkatuan Inbertitzeko Sozietate Anonimo Kotizatuena eta atzerriko baloreak edukitzeko entitateena, kasu horietan guztietan egokitzen joan delako araubide berezia kentzea, bai zergaren sinplifikazioan sakontzeko baita haren egitura egungo beharrezanegi egokitzeko ere.

Azpitarratu behar dira, aurrekoari dagokionez, zuzenbide iragankorrean atzerriko baloreak edukitzeko entitateentzat aurreikusten diren arauak, baita foru-arauaren proposamen honetako xedapen gehigarrietan aurreikusita dauden berariazko tratamendu batzuk ere, araubide erkideko lurraldeko arauen pean dauden Higiezinaren Merkatuan Inbertitzeko Sozietate Anonimo Kotizatueta baxkide gipuzkoarrentzat edo zenbait balore edukitzeko entitateentzat ezarritakoak, hain zuzen ere. Tratamendu horiek kanpoko inbertsioa eta gure enpresen nazioartekotzea garatzearen ordezkotzat aukera eskaini nahi dute, baina araubidea haztatuz kasu horietan zerga-bilketak izan behar dituen berezitasunekin.

Enpresak sustatzeko sozietateei dagokionez, 2012ko abenduaren 27ko 13/2012 Foru Arauak —zerga-alorreko zenbait aldaketa onartzen dituenak— araubide



hori kentzeko agintzen duena mantentzen da, bai eta zuzenbide iragankorrerako dituen arauak ere.

6) Kenkariak berrikustea. Zenbait kenkariri eustea erabaki da, eraginkortasun handiko pizgarriak direlako, garrantzi handia dutelako ekoizpen-ehunaren iraupenerako eta lagundu egiten dutelako jarduera ekonomikoa indarberritzeko eta enplegua sortzeko helburuak lortzen. Kendu egin dira aplikazio praktiko urria edo pizgarri moduan eraginkortasun mugatua zuten kenkariak.

Oraingo egoeran zerga-neurrien bidezko bultzada publikoa merezi izateko modukotzat jotzen diren enpresa-portaeren bizkarrezurra osatzen duten lau kenkariak mantendu dira, alegia, aktibo ez-korrante berriak erostearen ziozko kenkariak, ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko gastuei dagozkienak, garapen iraunkorrek eta ingurumenaren kontserbazio eta hobekuntzarekin zerikusia dutenak eta enplegu egonkorren sorkuntzarekin zerikusia dutenak. Horixe da botere publikoek egungo egoera gainditzeko ezarri duten lehentasunetarikoa bat.

Kenkari horietan guztietan teknika aldetik hobetu egin dira lehengo araudian zeuden kontzeptuak eta erregela berriak ezarri dira, zergen bidezko pizgarriak ematen egindako ahaleginen eraginkortasunik onena eta emaitzarik oparoenak ahalbidetuko dituztenak.

Gainerako kenkariak kendu egin dira, ez zirelako pizgarri eraginkorrak edo arazoak sor zitzaketelako ukitutako zergadunen arteko ekitate horizontalaren ikuspegitik.

Azkenik, foru-arauaren proposamenak euren zerga-tratamendu berariazkoa mantendu die merkataritza-funts finantzarioari, merkataritza-funts esplizituari (erosketa bidezkoa edo enpresak berregituratzeko eragiketen ondoriozkoa) eta bizitza baliagarri mugagabea duten beste aktibo ukiezin batzuei, baina horrelako aktiboen zerga-tratamenduaren intentsitatea aldatu du, bost urtetik zortzira luzatuz hura aplikatu ahal izateko gutxieneko epealdia eta, horrenbestez, zerga-pizgarriaren eta zerga-administrazioak egungo egoerari aurre egiteko beharrezkoa duen zerga-bilketaren arteko oreka berria lortuz. Horrek bidea ematen digu Sozietateen gaineko Zergari buruzko foru-araudiaren ezaugarri garrantzitsuenetako batzuei eusteko.

Zerga-karga modulatzearen aldeko joeraren ildotik jarraituta, arau berria ezarri da: kuota efektiboa ezin da izan ezarritako kopurua baino gutxiago, hau da, ekitaldiko kenkariak aplikatuta zergadunak jasaten duen zerga-zama ezin da murriztu kopuru jakin batetik behera. Muga hau ez zaie aplikatuko ikerketa eta garapeneko jarduerari, ez eta berrikuntza teknologikoko jarduerari ere, estrategikoak baitira ekonomia indarberritzeko eta gizarte aurreratzeko.

Foru-arauaren proposamen honek 134 artikulua ditu, 10 titulutan banatuta, eta jarraian 19 xedapen gehigarri, 19 xedapen iragankor, xedapen indargabetzaile bat eta azken bi xedapen. Hona hemen aurkibidea:



## I. TITULUA

# ZERGAREN IZAERA ETA APLIKAZIO-EREMUA

### 1. artikulua. Izaera.

Sozietateen gaineko Zerga zuzeneko tributu bat da, izaera pertsonala duena eta sozietateen eta bestelako entitate juridikoen errenta kargatzen duena, foru-arau honetan xedatutako eran.

### 2. artikulua. Aplikazio-eremu subjektiboa.<sup>2</sup>

1. Zerga egoitza Gipuzkoan duten zergadunei aplikatuko zaie foru arau honetan xedatutakoa.

Hala ere, zergadunak aurreko paragrafoan xedatutakotik kanpo geratuko dira bi egoera hauetan sartuta badaude:

— Aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa bolumena izan dutenean.

— Ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumenaren 100eko 75 edo gehiago lurralde erkidean egin dutenean, edo Euskadin egindako eragiketa guztiak beste bi lurralde historikoetako batean edo bietan egin dituztenean.

2. Zerga egoitza Araban edo Bizkaian duten zergadunei ere foru arau honetan xedatutakoa aplikatu zaie, baldin eta ondoko baldintza hauek betetzen badira:

— Aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa bolumena izan dutenean.

— Ekitaldi horretan, eragiketa bolumenaren 100eko 75 edo gehiago lurralde erkidean egin ez dutenean.

— Ekitaldi horretan, Euskadin egindako eragiketa guztiak Gipuzkoan egin direnean, edo Gipuzkoan eta zerga-egoitzarik ez duen beste lurralde historiko batean eginak izanik, eragiketa bolumenaren proportziorik handiena Gipuzkoari dagokionean.

3. Orobat, zerga egoitza lurralde erkidean duten zergadunei ere foru arau honetan xedatutakoa aplikatu zaie, hiru baldintza hauek betetzen dituztenean.

---

<sup>2</sup> Artikulu hau 1/2018 Foru Dekretu-Arauko 1. artikuluaen bat apartatuak aldatu du. Aipatutako 1/2018 Foru Dekretu-Arauk, ekainaren 19koak, sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga, eta Zergen Foru Arau Orokorra aldatzen dituenak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legean abenduaren 28ko 10/2017 Legeak sartu dituen aldaketak haien barruan txertatzen ditu. Foru Dekretu-Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/06/21eko GAO), eta aldaketak 2017ko abenduaren 30etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



— Aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa bolumena izan dutenean.

— Eragiketa bolumenaren ehuneko 75 edo gehiago Euskadin egin dutenean, salbu eta zergadunak talde fiskal baten parte badira, zeren eta, horrelakoetan, foru araudia aplikagarria izango baita baldin eta ekitaldi horretan eragiketa guztiguztiak Euskadin egin badira.

— Gipuzkoan egindako eragiketa bolumena beste lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino handiagoa denean.

**4.** Foru arau honetan xedatutakoa interes ekonomikoko taldeei eta aldi baterako enpresa elkartei ere aplikatuko zaie, haiek osatzen dituzten guztiak edozein lurralde historikotako foru araudiari lotuta badaude eta haien zerga egoitza Gipuzkoan kokatuta badago, edo, lurralde erkidean kokatuta egonik, Gipuzkoan egindako eragiketa bolumena beste lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino handiagoa bada.

Hala ere, aurreko paragrafoan aipatutako interes ekonomikoko taldeek edo aldi baterako enpresa elkarteek Araban edo Bizkaian badute zerga egoitza, eta hori hala izanik ere, lurralde historiko horretan ez badute egiten eragiketa bolumena kalkulatzeko zenbatu behar den eragiketarik, foru arau honetan xedatutakoa aplikatu beharko dute Gipuzkoan egindako eragiketa bolumena beste lurralde historiko horretan egindakoa baino handiagoa denean.

Entitate horiek bazkideei egotzi behar diete lurralde batean zein bestean egindako eragiketetan dagokien zatia, eta bazkideek kontuan hartu behar dute zati hori euren eragiketen proportzioa zehazteko.

**5.** Foru arau honetan talde fiskaletarako araututako zerga araubidea aplikagarria izango da baldin eta entitate nagusiari, aurreko 1etik 3ra bitarteko apartatueta xedatutakoarekin bat etorriz, foru arau hau aplikatu badakioke, eta menpeko entitate guztiei edozein lurralde historikotako sozietate zergaren araudia aplikagarri bazaie.

Talde fiskalak eratuta badaude foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, foru arau honetan ezarritako zerga araubidea aplikagarria izango zaie baldin eta aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari foru arau honetan xedatutakoa aplikatu badakioke, eta taldeko gainerako entitateei edozein lurralde historikotako sozietate zergaren araudia aplikagarri bazaie.

Apartatu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, lurralde erkideko araubideari lotuta dauden entitateak talde fiskaletik kanpo daudela joko da.

### **3. artikulua. Zergaren ordainarazpena.<sup>3</sup>**

---

<sup>3</sup> Artikulu hau 1/2018 Foru Dekretu-Arauko 1. artikulua bi apartatuak aldatu du. Aipatutako 1/2018 Foru Dekretu-Arauk, ekainaren 19koak, sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga, oinordetzen eta



**1. Zerga ordainaraztea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokio:**

a) Berari bakarrik, zergadunaren zerga egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoan dagoenean eta aurreko ekitaldian izan duen eragiketa bolumena 10 milioi eurotik gorakoa ez denean.

b) Ekitaldian zehar Gipuzkoan egindako eragiketa bolumenaren proportzioan, baldin eta aurreko ekitaldiko eragiketa bolumena 10 milioi eurotik gorakoa izan bada.

**2. Talde fiskalek, kasu guztietan, Gipuzkoan egindako eragiketa bolumenaren arabera ordainduko diote zerga Gipuzkoako Foru Aldundiari.**

Ondorio horietarako, Gipuzkoan egindako eragiketa bolumena kalkulatzeko, batu edo metatuko dira talde fiskaleko entitate bakoitzak Gipuzkoan egindako eragiketak, taldeen artean bidezko ezabatzeak egin aurretik.

**4. artikulua. Zerga-egoitza**

1. Zergadunen zerga-egoitza beren egoitza soziala izango da, baldin eta bertan zentralizatuta badituzte administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Osterantzean, zerga-egoitza kudeaketa edo zuzendaritza hori egiten den lekua izango da.

Aurreko irizpideak jarraituz ezinezkoa bada zehaztea zerga-egoitza non dagoen, ulertuko da entitateek Gipuzkoan dutela zerga-egoitza, baldin eta, ibilgetuaren baliorik handiena Euskal Autonomia Erkidegoan egonik, Gipuzkoako Lurralde Historikoan duten ibilgetuaren balioa handiagoa bada beste bi lurralde historikoetariko edozeinetan duten ibilgetuarena baino.

2. Kontrakoaren frogarik ezean, ulertuko da ez dela izan pertsona juridikoen zerga-egoitzaren aldaketarik, aldaketa horren aurreko urtean edo hurrengoan ez aktibo bihurtu edo jarduerari utziz gero.

**5. artikulua. Eragiketa bolumena.**

1. Eragiketa bolumentzat, berriz, honako hau joko da: zergadunak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzuak direla-eta, ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen zenbateko osoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago.

---

dohaintzen gaineko zerga, eta Zergen Foru Arau Orokorra aldatzen dituenak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legean abenduaren 28ko 10/2017 Legeak sartu dituen aldaketak haien barruan txertatzen ditu. Foru Dekretu-Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/06/21eko GAO), eta aldaketak 2017ko abenduaren 30etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



**2.** Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketa bolumenaren proportzioa kalkulatzeko hurrengo artikuluko erregelak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekotan emango da, bi hamartarrekin biribilduta.

Aurreko ekitaldia urtebete baino laburragoa bada, ekitaldian egindako eragiketetatik abiatuta urte osoari zer bolumen legokiokeen kalkulatu da.

**3.** Jarduera ekitaldi horretan hasi denean, lehenengo ekitaldian egindako eragiketa bolumenari begiratu zaio; lehenengo ekitaldi hori urtebete baino laburragoa izan bada, berriz, ekitaldian egindako eragiketetatik abiatuta urte osoari zer bolumen legokiokeen kalkulatu da.

Harik eta ekitaldi horretako eragiketak zenbat izan diren eta non egin diren jakin arte, ekitaldiko eragiketatzat hartuko dira, ondorio guztietarako, zergadunak aurrez kalkulatzeko dituenak, jardueraren hasierako ekitaldian ustez egingo dituen eragiketen arabera.

**4.** Artikulu honen eta hurrengoaren ondorioetarako, ondasun- edo zerbitzu-ematetzat joko dira, hain zuzen ere, Balio Erantsiaren gaineko Zerga arautzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak.

**5.** Balio Erantsiaren gaineko Zerga arautzen duen legedian halakotzat hartzen diren ondasun- eta zerbitzu-ematerik egiten ez duten entitateek Gipuzkoako Foru Aldundiari tributatu diote, lurralde horretan baldin badute zerga-egoitza.

## **6. artikulua. Eragiketak egiten diren tokia.**

**1.** Zergadun batek Gipuzkoan diharduela ulertuko da baldin eta honako irizpide hauen arabera Gipuzkoan egiten baditu ondasun- edo zerbitzu-emateak:

I. Ondasun-emateak.

A) Ondasun higigarri gorpuzkorren emateak, ondasun horiek Gipuzkoako Lurralde Historikotik jartzen direnean eskuratzaillearen eskueran.

Ondasunak eskuratzaillearen eskueran jartzeko beharrezkoa bada ondasunok garraiatzea, bidalketa edo garraioa hasterakoan ondasunak Gipuzkoan badaude. Erregela horrek honako salbuespenok ditu:

a) Ematea egiten duenak transformaturiko ondasunak badira, Gipuzkoan egin bada emandako ondasunen azken transformazio-prozesua.

b) Emateetan industria-elementuak instalatu behar badira Gipuzkoatik kanpo, prestaketa- eta fabrikazio-lanak lurralde horretan egin badira eta instalazio edo muntaketaren kostua kontraprestazioaren % 15etik gorakoa ez bada.

Horrekin loturik, emateetan industria-elementuak instalatu behar badira Gipuzkoan, emate horiek ez dira Gipuzkoan egindakotzat joko elementuok prestaketa- eta fabrikazio-lanak lurralde horretatik kanpo egin badira eta



instalazio edo muntaketaren kostua kontraprestazioaren % 15etik gorakoa ez bada.

B) Argindarraren ekoizleek egindako emateak, haien sorkuntza-zentroak Gipuzkoako Lurralde Historikoan badaude.

C) Ondasun higiezinaren emateak, emandako ondasunak Gipuzkoan badaude.

## II. Zerbitzu-emateak.

A) Zerbitzu-emateak, zerbitzuok Gipuzkoatik ematen badira.

B) Aurreko letran xedatutakotik salbuetsita daude ondasun higiezinekin zerikusituzena duten zerbitzu-emateak, ondasunak Gipuzkoan kokaturik badaude Gipuzkoan egintzat joko baitira.

C) Halaber, aurreko letretan salbuetsita daude aseguru eta kapitalizazioko eragiketak; eragiketa horiei Aseguru Sarien gaineko Zergari buruz 1997ko urriaren 21eko 70/1997 Foru Dekretu Arauemaileko 4. artikuluan jasotzen diren erregelak aplikatuko zaizkie —70/1997 Foru Dekretu Arauemailearen bidez Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga-araudia, aseguru-primen gaineko zergari dagokionez, 1996ko abenduaren 30eko 13/1996 Legeari egokitzen zaio, zeina zerga, administrazio eta gizarte-alorreko neurriei buruzkoa den—.

III. Aurreko I. eta II. zenbakietan xedatutakoa gorabehera, jarraian zehaztuko diren eragiketak Gipuzkoan egintzat joko dira, haien zergadunak zerga-egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoan duenean:

A) Nekazaritza, basogintza, abeltzaintza edo arrantzako ustategiek eta arrainontzi-jabeek beren laborantza-lan, ustiapen edo harrapaketatik zuzenean etorri eta transformazio-prozesurik jasan gabe egiten dituzten produktu naturalen emateak.

B) Garraio-zerbitzuak, etxe-aldaketa, atoi eta garabi zerbitzuak barne.

C) Garraiobideen errentamendua.

**2.** Hori dela eta, Gipuzkoako Lurralde Historikoak hauek hartzen ditu: lurzorua, zorupea, aire eremua eta alboko urak, jurisdikziopeko urak barne.

**3.** Artikulu honetako irizpideen arabera atzerrian egintzat jotzen diren eragiketak Gipuzkoako zerga-administrazioari esleituko zaizkio, gainerako eragiketen proportzio berdinean.

## **7. artikulua. Tratatuak eta hitzarmenak**

Foru-arau honetan xedatutakoa gorabehera, indarrean jarraituko du Espainiako barne-ordenamenduaren parte bihurtu diren nazioarteko tratatu eta hitzarmenetan xedatutakoak.





## II. TITULUA ZERGA-EGITATEA

### 8. artikulua. Zerga-egitatea.

Zergadunak errenta lortzea da zerga-egitatea, errentaren sorburua edo jatorria edozein dela ere.

Halaber, foru-arau honetan ezarritako oinarri, errenta, mozkin edo galeren egozpenak errenta lortzetzat joko dira.

### 9. artikulua. Errenten zenbatespena.

Mota guztietako ondasun-lagapenetan eta eskubide-lagapenetan, haien truke zergadunaren kontabilitatearen arabera zenbatekoa ordaindu dela pentsatuko da.

Kontabilitatearen irregulartasunak direla eta, kontabilitatean ez bada islatzen zergadunaren ondarearen benetako egoera, ordainketa merkatuko ohiko balioaren arabera konputatuko da, kontrakoaren frogarik ezean.

### 10. artikulua. Errentak esleitzea.

1.<sup>4</sup> Sozietate zibilek (nortasun juridikoa izan zein ez), jaraunspen jasogabeek, ondasun erkidegoek eta 2005eko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 35. artikuluko 3. apartatuan aipatutako gainerako entitateek lortutako errentak, bai eta jasandako atxikipenak eta konturako sarrerak ere, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren urtarilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren IV. tituluko VI. kapituluko 2. sekzioan ezarritakoaren arabera esleituko zaizkie bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei, hurrenez hurren.

Apartatu honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako hogeigarren xedapen gehigarrian aipatzen diren sozietate zibiletako bazkideei.

2.<sup>5</sup> Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek ez dute zerga honengatik tributatuko, foru arau honen 31 bis artikuluko 11. apartatuan xedatutakoan izan ezik.

---

<sup>4</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>5</sup> Apartatu hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikuluan bat apartatuak aldatu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentzarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua



3. Errentak esleitzeko araubidea ez zaie aplikatuko zerga honetan tributatzen duten eraldaketarako nekazaritza-sozietateei.

### III. TITULUA ZERGADUNA

#### 11. artikulua. Zergadunak.

1. Honako hauek dira zergadunak, egoitza Espainiako lurraldean edukiz gero:

a) Pertsona juridikoak, foru-arau honetako 10. artikuluan ezarritakoaren arabera, errentak esleitzeko araubidea aplikatu behar zaien sozietate zibilak izan ezik.

b) Foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako araubidean tributatzen duten zerga-taldeak.

c) Aldi baterako enpresa-elkarteak.

d) Inbertsio-funtsak, Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko 2003ko azaroaren 4ko 35/2003 Legean arautuak.

e)<sup>6</sup> Azaroaren 12ko 22/2014 Legean araututa dauden arrisku-kapitaleko funtsak eta inbertsio kolektibo itxiko funtsak. Lege horren bidez arautzen dira arrisku-kapitaleko entitateak, inbertsio kolektibo itxiko beste entitate batzuk eta inbertsio kolektibo itxiko entitateen sozietate kudeatzaileak, eta inbertsio kolektiboko erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legea aldatzen da.

f) Pentsio funtsak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginean arautuak.

g) Hipoteka merkatua erregulatzeko funtsak, Hipoteka Merkatua arautzen duen martxoaren 25eko 2/1981 Legean arautuak.

h)<sup>7</sup> Titulizazio funtsak, Enpresen finantzaketa sustatzeari buruzko apirilaren 27ko 5/2015 Legean arautuak.

---

Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.

<sup>6</sup> 1. apartatu honen e) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita zazpi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>7</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak aldatu du. Aipaturiko foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako



i)<sup>8</sup> Inbertsioen berme funtsak, 2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Baloreen Merkatuari buruzko Legearen testu bateginean arautuak.

j)<sup>9</sup> Banku-aktiboen funtsak, Kreditu entitateak berregituratu eta desegiteari buruzko azaroaren 14ko 9/2012 Legearen hamargarren xedapen gehigarrian aipatuak.

k) (edukirik gabe)<sup>10</sup>

**2. Entitateen egoitza Espainiako lurraldean dagoela joko da baldintza hauetako bat betetzen dutenean:**

a) Espainiako legeen arabera eratuta egotea.

b) Egoitza soziala Espainiako lurraldean edukitzea.

c) Benetako zuzendaritzaren egoitza Espainiako lurraldean egotea.

Ondorio horietarako, ulertuko da entitate baten benetako zuzendaritzaren egoitza Espainiako lurraldean dagoela handik zuzendu eta kontrolatzen direnean entitatearen jarduera guztiak.

**3. Zerga-administrazioak ulertu ahal izango du tributazio eza dagoen herrialde edo lurralde batean (Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauko hamargarren xedapen gehigarrian ezartzen da zer den tributazio eza) kokatutako entitate batek edo paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde batean kokatutako entitate batek Espainiako lurraldean duela bere egoitza, baldin eta entitatearen aktibo nagusiak, zuzenean zein zeharka, Espainiako lurraldean kokatutako ondasunak edo lurralde horretan bete edo erabiltzen diren eskubideak badira, edo entitatearen jarduera nagusia Espainiako lurraldean egiten bada, non eta entitate horrek ez duen frogatzen bere zuzendaritza eta benetako kudeaketa beste herrialde edo lurralde hartan egiten direla, edo**

---

Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>8</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>9</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>10</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak edukirik gabe utzi du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



frogatzen badu arrazoi ekonomiko baliodunak eta funtsezko arrazoi enpresarialak daudela entitatea eratzeko eta haren jardunerako eta frogatzen badu, orobat, entitatearen eraketa eta jardunerako arrazoia ez dela baloreen eta bestelako aktiboen kudeaketa soila.

4. Foru-arau honetan, zerga honen zergadunei sozietate nahiz entitate esango zaie, modu laburrean.

## **12. artikulua. Salbuespenak.**

1. Zergatik salbuetsita daude:

a) Lurraldeko administrazio publikoak, haien organismo autonomoak eta azken horien antzeko izaera duten zuzenbide publikoko entitate edo organismoak.

b) Gizarte Segurantzaren kudeaketaren ardura duten erakunde publikoak.

c) Eusko Ikaskuntza - Sociedad de Estudios Vascos, Euskaltzaindia - Real Academia de la Lengua Vasca, eta Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País Vasco - Euskal Herriaren Adiskideen Elkarteak.

d)<sup>11</sup>

2. Honako hauek salbuespen partziala edukiko dute, foru-arau honetako 38. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz:

a) Irabazizkoak ez diren erakundeek zerga-araubideari eta mezenasgoari emandako zerga-pizgarriei buruzko Foru Arauan ezarritako zerga-araubidea edukitzeko baldintzak betetzen ez dituzten irabazteko asmorik gabeko entitate eta instituzioak.

b) Kooperatibaen batasun, federazio eta konfederakundeak.

c) Profesionalen elkargoak, enpresaburu eta profesionalen elkarteak, ganbera ofizialak, arrantzaleen kofradiak, langileen sindikatuak eta alderdi politikoak.

d) Enplegua sustatzeko funtsak.

e)<sup>12</sup> Gizarte Segurantzaren kolaboratzaile diren mutualitateak, 2015eko urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginean arautuak.

---

<sup>11</sup> Letra hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko bat apartatuak edukirik gabe uzten du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO).



Apartatu honetan jasota dauden partzialki salbuetsitako entitateak 14. artikuluan aipatutako ondare sozietatetzat hartuko dira.<sup>13</sup>

69. artikulua 2. apartatuan jasotakoa jasota ere, partzialki salbuetsitako sozietateei ez zaizkie aplikatuko foru arau honek VI. tituluan jasotako araubide bereziak, salbu, hala badagokio, titulu horren VII. kapituluan xedatutakoa.<sup>14</sup>

### **13. artikulua. Mikroenpresa, enpresa txikia eta enpresa ertaina: zer diren.**

**1.** Foru-arau honen ondorioetarako, mikroenpresatzat hartuko dira ondoko baldintzak betetzen dituztenak:

a) Ustiapen ekonomikoa egin behar du.

b) Aktiboa edo eragiketa bolumena, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean zehaztu bezala, 2 milioi eurotik gorakoa ez izatea.

c) Batez beste, plantillan 10 pertsona baino gutxiago eduki behar ditu.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa batek haien gaineko % 25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea —ez zuzenean, ez zeharka—, salbu eta beste enpresa hori arrisku-kapitaleko funts edo sozietateak direnean eta haiei aplikagarri bazaie foru-arau honetako VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia, eta partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondorio denean.

**2.** Foru-arau honen ondorioetarako, enpresa txikitatzat hartuko dira baldintza hauek betetzen dituztenak:

a) Ustiapen ekonomikoa egin behar du.

b) Aktiboa edo eragiketa bolumena, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean zehaztu bezala, 10 milioi eurotik gorakoa ez izatea.

---

<sup>12</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>13</sup> Paragrafo hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bi apartatuak gehitu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)

<sup>14</sup> Paragrafo hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bi apartatuak gehitu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



c) Batez beste, plantillan 50 pertsona baino gutxiago eduki behar ditu.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa batek haien gaineko % 25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea —ez zuzenean, ez zeharka—, salbu eta beste enpresa hori arrisku-kapitaleko funts edo sozietateak direnean eta haiei aplikagarri bazaie foru-arau honetako VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia, eta partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondorio denean.

**3.** Foru-arau honen ondorioetarako, enpresa ertaintzat hartuko dira baldintza hauek betetzen dituztenak:

a) Ustiapen ekonomikoa egin behar du.

b) Aktiboa ez izatea 43 milioi eurotik gorakoa edo, bestela, eragiketa bolumena, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean zehaztu bezala, ez izatea 50 milioi eurotik gorakoa.

c) Batez beste, plantillan 250 pertsona baino gutxiago eduki behar ditu.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa batek haien gaineko % 25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea —ez zuzenean, ez zeharka—, salbu eta beste enpresa hori arrisku-kapitaleko funts edo sozietateak direnean eta haiei aplikagarri bazaie foru-arau honetako VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia, eta partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondorio denean.

**4.<sup>15</sup>** Artikulu honen aurreko apartatuetako a) letran xedatutakoaren ondorioetarako, entitate batek ustiapen ekonomiko bat egiten duela joko da baldin eta ekitaldian lortzen dituen sarreraren 100eko 85, gutxienez, enpresa edo lanbide jardueretatik datozen errentak badira; horien artean ez dira inola ere konputatuko foru arau honen 48. artikuluko, entitate ez-egoiliarrek lortutako errenta positibo batzuk zerga oinarrian sartzeari begira, 2. apartatuaren a), b), c), d), e), f), g) eta h) letretan aipatzen dituen errenta motak.<sup>16</sup>

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, errentak enpresa jardueretatik datozela joko da foru arau honen 48. artikuluko 2. apartatuan xedatutakoagatik bazterturik geratu direnean foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan ezarritako eran lotutako pertsona edo entitateekin egindako eragiketetan

---

<sup>15</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>16</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)



sortzeagatik edo, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritakoa aplikatuta, talde bat osatzen duten entitateen arteko eragiketetan sortzeagatik.

Apartatu honetan aipatutako sarrerak konputatzeko, kontuan hartuko dira, baita ere, beste entitate batzuetako dibidenduak edo mozkin partaidetzak, baldin eta zergadunak zuzeneko edo zeharkako partaidetza bat badu entitate horietan, partaidetza horrek foru arau honen 33. artikuluko 1. apartatuko a) letran ezarritako portzentajea eta antzinasuna betetzen baditu, eta aipatutako mozkinak eta entitateek apartatu honetan xedatutakoa betetzen badute. Entitate horietako partaidetza eskualdatzean lortutako errentak ere konputatuko dira, foru arau honen 34. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen direnean.

Orobat, enpresa jardueretatik eratorritako errentatzat hartuko dira foru arau honetako 77. artikuluan aipatzen diren arriskukapitaleko sozietate eta funtsek lortutakoak, dibidendu eta mozkin partaidetzengatik, baloreen eskualdakengatik, edo kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik sortu direnean. Horretarako, ezinbesteko baldintza da dibidenduak, mozkin partaidetzak eta balore eskualdaketak salbuetsita egotea artikuluko horren arabera, eta aipatutako sozietateak edo funtsak bere jardueraren barruan lagatzea kapital propioak.

Errentak lortzen badira ondasun higiezinak laga edo haien gaineko eskubide errealak eratzeagatik, haien errentamendu edo azpierrentamendua edo haien gaineko erabilera edo gozamen eskubide errealean eraketa edo lagapena barne, izena edo izaera edozein dutela ere, edo errenta horiek aktibo korronteetatik ondorioztatzen badira, ez dira inoiz hartuko enpresa jardueretatik eratorritzat, salbu eta higiezinaren sustapen, salerosketa edo errentamendu jarduera ekonomiko bati atxikita badaude, eta, jarduera hori gauzatzeko, entitatearen urteko batez besteko plantilla gutxienez bost langileren bada, lanaldi osoan eta dedikazio eskusiboarekin. Ondorio horietarako, foru arau honen 42. artikuluan ezarritako terminoetan zergadunarekin lotuta dauden enplegatutak ez dira konputatuko.

Batez besteko plantilla konputatzean, kontuan hartu beharko da zenbat langilek betetzen dituzten aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak eta zeintzuk dauden enplegatuta foru arau honen 42. artikuluan ezarritako terminoetan zergadunari lotuta dauden eta ondare sozietate ez diren entitateen multzoan.

**5. Aurreko 1etik 3ra arteko zenbakietan azaldutako betekizunak zergaren sortzapenaren aurreko zergaldian bete behar dira.**

Zergaldi hori urte naturala baino laburragoa izan bada, urtekoratu egingo da eragiketa bolumenari dagokion magnitudea. Gauza bera egingo da entitate sortu berria denean, baina, kasu horretan, edo jardunik gabe zeuden eta ustiapen ekonomiko bati ekiten dioten entitateen kasuan, zergaren sortzapena gertatzen den ekitaldian bete beharko dira baldintza horiek.

Aurreko lerroaldeko bigarren tartekian aipatzen diren kasuetan, aurreko zergaldia edo sortzapenaren zergaldia urtebete baino laburragoa izan bada, eragiketa





bolumenari dagokion magnitudea bakarrik urtekoratuko da. Erregela bera aplikatuko da jardunik gabe zeuden entitateek jarduna hasten badute, baldin eta jarduna zergaldia hasi ondoren hasten badute.

Artikulu honetako 1etik 3ra arteko zenbakietako d) letran xedatutakoa aplikatzeko, partaidetza duten enpresek bakarrik bete beharko dituzte zenbaki horietako b) eta c) letretan dauden baldintza kuantitatiboak.

6. Aurreko 1etik 3ra arteko zenbakietako c) letran xedatutakoaren ondorioetarako, batez besteko plantilla kalkulatzeko urtean lanaldi osoan dauden langileak hartuko dira kontuan. Lanaldi partzialeko langileak lan egin duten ordu kopuruaren proportzioan konputatuko dira.

7. Entitateasozietate-talde bateko kidea bada, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan arabera, lehenago aipatutako magnitudeak talde horretako entitateen multzoari dagozkio.

Aktibo osoa eta eragiketa bolumena kalkulatzeko kontuan hartu behar dira Merkataritza Kodeko 46. artikuluan eta kode hori garatzen duten arauetan ezarritakoaren arabera egin beharreko ezabaketak.

## 14. artikulua. Ondare-sozietateen kontzeptua

1. Foru-arau honetan ezarritakoaren ondorioetarako, inguruabar hauetan dauden zergadunak joko dira ondare-sozietatetzat:

a)<sup>17</sup> Zergaldiko laurogeita hamar egunetan gutxienez, zergadunaren aktiboaren erdia baino gehiago balorez osatua izatea edo jarduera ekonomikoei lotuta ez egotea.

Aktiboaren erdia baino gehiago balorez osatua diren edo jarduera ekonomikoei lotuta ez dagoen zehazteko, zatiketa honen emaitza hartuko da kontuan, emaitza hori 100eko 50etik gorakoa izan behar delarik:

— Zenbakitzailean, artikulu honetan xedatutakoa aplikatuz hurrenez hurren balore gisa zenbatzen diren edo jarduera ekonomikoei lotu gabeko aktibotzat hartzen diren baloreen eta ondare elementuen batura.

— Izendatzailean, balore guztiek osatzen duten sozietatearen aktibo osoa, barnean sartuta a) letra hau betetzeko kontuan hartzen ez direnak, atxikitako ondare elementuak eta atxiki gabeak. Ondorio horietarako, jarduera ekonomikotik datozen banatu gabeko mozkinak ez dute guztizko aktibo horren zenbatekoa gutxituko.

---

<sup>17</sup> Letra hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Jarduera ekonomikorik dagoen edo ondare elementuren bat hari atxikita dagoen erabakitzeko, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan xedatutakoari jarraituko zaio.

Hala aktiboaren balioa nola jarduera ekonomikoei loturik ez dauden ondare elementuen balioa kontabilitatetik ateratzen dena izango da, baldin eta kontabilitateak sozietatearen ondarearen benetako egoera zehaztasunez islatzen badu.

b) Entitatearen kapitaleko partaidetzen edo boto-eskubideen % 75 gutxienez ordezkatzeko duten bazkideak izatea edo pertsona fisikoak, edo ondare-sozietatetzat jotzen diren entitateak, edo pertsona fisiko eta entitate horiekin foru-arau honetako 42. artikuluan azaltzen den moduan loturik dauden beste entitate batzuk. Baldintza hori zergaldi osoan bete behar da.

c) Entitatearen sarreren % 80, gutxienez, errenta-iturri hauetatik etortzea:

- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 63. artikuluan aipatutakoak.

- Hurrengo 2. zenbakiko c) eta d) letretan aipatutako ondasunen ustiapenetik datozenak.

- Kapital propioak hirugarrenei lagata edo zerbitzuak eginda lortutako sarrerei dagozkienak, baldin eta lagapen-hartzailea edo zerbitzuaren hartzailea hartu zergadunari lotutako pertsona edo entitatea bada, foru- arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera, eta, betiere, eragiketa horiek entitateak dituen giza baliabideen eta materialen antolaketaren bitartez burutzen ez badira eta baliabideok eragiketen neurrikoak badira.

Apartatu honetako c) letran ezarritako beharkizuna betetzen dela joko da entitateak diru sarrerarik ez duenean.<sup>18</sup>

**2. Aurreko 1. zenbakiko a) letran xedatutakoa betetzeari dagokionez, honako hau hartuko da kontuan:**

a) Honako hauek ez dira konputatuko balore gisa:

- Legezko eta erregelamenduzko obligazioak betetzeko edukitzen direnak.

- Ekonomia-jarduerak egitearen ondorioz finkatutako kontratu-harremanetatik sorturiko kreditu-eskubideak jasotzen dituzten aktiboak.

---

<sup>18</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)



- Balore-sozietateek beren xedea den jardueran aritzearen ondorioz dauzkatenak.

- <sup>19</sup>Gutxienez boto eskubideen 100eko 5 edo, baldin eta sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute, haien 100eko 3 ematen duten eta partaidetza zuzentzeko eta kudeatzeko helburuarekin eskuratu diren baloreak, baldin eta materialen eta pertsonen behar bezalako antolaketa badago horretarako eta partaidetutako entitateak ez badu betetzen aurreko 1. apartatuko a) letran ezartzen den beharkizuna.

-<sup>20</sup> Pertsona fisikoek arrisku-kapitaleko sozietate eta funtsetan zeharka parte hartzea ahalbidetzen dutenak, foru arau honen VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia aplikagarri zaienean, baldin eta beharkizun hauek betetzen badituzte:

Lehena. Pertsona horiek partizipazioak edukitzea, zuzenean edo zeharka, arrisku-kapitaleko sozietate edo funts horietan, eta partizipazio horiek eskubide ekonomiko bereziak jasotzeko eskubidea ematea.

Bigarrena.<sup>21</sup>Eskubide ekonomiko bereziak honako hauek jasotzea, zuzenean edo zeharka: inbertsio itxiko entitateen sozietate kudeatzaile batean edo kudeatzaile gisa diharduen arrisku-kapitaleko sozietate batean lan egiten dutenek edo lan egindakoak direnek, edo haietan goi zuzendaritzako kide direnek edo izandakoek.

Baldintza hori betetzat joko da partaidetzen titulartasuna ezkontideek edo izatezko bikotekideek partekatzen dutenean, eta horietako bat aipatutako sozietate kudeatzailean edo arrisku-kapitaleko sozietatean langile edo goi zuzendaritzako kide denean edo izan denean.

Langile edo goi zuzendaritzako kide izandakoa hil denean, baldintza hori oinordekoek betetzen dutela joko da. Oinordekoen heriotza kasuan, beste horrenbeste ulertuko da haien oinordekoei dagokienez, eta berdin hurrengoekin ere.

---

<sup>19</sup> Gidoi hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>20</sup> 14.2 artikuluko a) letrari beste marratxo bat 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak gehitu dio. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>21</sup> Bigarren baldintza hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinaleko bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



Ondorio horietarako, ulertuko da goi zuzendaritzako kide direla azaroaren 12ko 22/2014 Legearen 45.2 artikuluan aipatzen diren pertsonak (22/2014 Legea, arrisku-kapitaleko entitateak, inbertsio kolektibo itxiko beste entitate batzuk, eta inbertsio kolektibo itxiko entitateen sozietate kudeatzaileak arautu, eta azaroaren 4ko 35/2003 Legea, Inbertsio kolektiboko erakundeei buruzkoa, aldatzen duena).

Hirugarrena. Eskubide ekonomiko bereziak aipatutako sozietate kudeatzaileak edo arrisku-kapitaleko sozietateak kudeatutako arrisku-kapitaleko sozietate edo funtsetan parte hartzeagatik eskuratzea, dela zuzenean dela zeharka.

Laugarrena. Partaidetza horietatik ondorioztatzen diren eskubide ekonomiko bereziak lortzeko, ezinbestekoa da arrisku-kapitaleko sozietate edo funtsean inbertitzen duten gainerako pertsona edo entitateek arrisku-kapitaleko sozietate edo funtsaren erregelamenduan edo estatutuan definituta dagoen gutxieneko errentagarritasuna eskuratzea.

Bosgarrena. Eskubide ekonomiko bereziak sortzen dituzten partaidetzen titular guztien artean, gutxienez 100eko 1eko partizipazioa izan behar dute, zuzenean edo zeharka, arrisku-kapitaleko sozietate edo funtsean.

Marratxo honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko aktiboen partizipazioa edo haien titulartasuna artikulatzen duten baloreei edo haien proportzioari, pertsona fisikoek sozietate edo funts horietan duten zeharkako partaidetza adierazten ez badute.

b) Elementuok ez dira konputatuko ez balore gisa ez ekonomia-jardueri lotuta ez dauden elementu gisa baldin eta hauen eskuraketa-prezioa ez bada entitateak lortutako mozkin banatu gabeen zenbatekoa baino handiagoa (mozkinok ekonomia-jardueren emaitza izan behar dira), urte horretan zein aurreko azken hamar urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren mugarekin.

Ondorio horietarako, apartatu honetako a) letraren azken bi gidoietan aipatutako baloreetatik datozen dibidenduak eta, orobat, partaidetza horien eskualdaketa lortutako gainbalioak enpresa edo lanbide jardueretatik etorritako etekinekin parekatuko dira, baldin eta partaidetutako entitateak lortutako diru sarreraren 100eko 80, gutxienez, jarduera ekonomikoetatik badatoz.<sup>22</sup>

c)<sup>2324</sup> Era berean, ondasun higiezinak ez dira hartuko jarduera ekonomikoek atxikitako ondasuntzat, haien gaineko eskubide errealak laga edo eratu direnean,

---

<sup>22</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzendaritzaen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO).

<sup>23</sup> c) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Lau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



barruan sartuta haien errentamendua, azpierrentamendua edo erabilera nahiz gozamen eskubide edo ahalmenen eraketa edo lagapena, edozein izanda ere duten izena edo izaera, ezta aktibo korrontetzat jotzen direnak ere, salbu eta zirkunstantzia hauetako edozein gertatzen bada:

- Ondasun horien gaineko eskubide errealak lagatzeko edo eratzeko eragiketa horiek foru arau honen 42. artikuluan aipatzen diren pertsona edo entitate lotuen alde egitea edo Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoari jarraituz osatutako talde bateko entitateen artean gauzatzea.

- Higiezinaren errentamendu, salerosketa, eraikuntza edo sustapen jarduera ekonomiko bati atxikita egotea, entitatearen urteko batez besteko plantilla gutxienez besteren konturako bost langilekoa izan dadin lanaldi osoan eta dedikazio osoarekin. Ondorio hauetarako, foru arau honen 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunari lotutzat hartzen diren langileak konputatu gabe utziko dira.

Batez besteko plantilla zenbatzean, aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak betetzen dituzten langileak hartu behar dira kontuan, hain zuzen ere foru arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunari lotutako ondare sozietateez bestelako entitateetan enplegatuta daudenak.

Artikulu honetako c) letra honetan eta 1. apartatuko c) letrako bigarren gidoian jasotakoa jasota ere, ez dira hartuko jarduera ekonomikoei lotuta ez dauden elementutzat aktibo korrontetzat hartzen diren ondasun higiezinak, entitate hauetako batenak direnean:

a') Beharkizun hauek betetzen dituzten entitateak:

- 1.- Entitatearen jarduera bakarrik higiezinaren sustapena edota eraikuntza izatea, eta frogatzea jarduera ekonomiko hori modu iraunkor batean egiteko behar diren bitarteko materialak eta giza baliabideak dituela.

- 2.- Beren aktiboaren 100eko 85 edo gehiago higiezinaren sustapen edota eraikuntza jarduerari lotuta egoteagatik aktibo korrontetzat hartzen diren ondasun higiezinenez osatua izatea.

- 3.- Entitatearen sarreraren 100eko 85 edo gehiago entitateak sustatu edota eraikitako ondasun higiezinak eskualdatzetik eratortzea. 3. zenbaki honetan adierazitako sarrerak konputatzeko, ez dira sartuko foru arau honetako 42. artikuluan jasotakoaren arabera lotuta dauden pertsona edo entitateekin egindako eragiketetatik eratorritako sarrerak.

---

<sup>24</sup> Lehen paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bat apartatuak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



b') Nagusiki higiezinaren sustapen edota eraikuntzan aritzen diren eta jarduera hori modu iraunkor batean egiteko behar diren bitarteko materialak eta giza baliabideak dituztela frogatzen duten entitateak, betiere beren eragiketa bolumena ez bada handiagoa 13. artikulua 2. apartatuko b) letran aipatutako kopurua baino.

Horretarako, zergaldia txikiagoa denean urte naturala baino, eragiketa bolumenari dagokion magnitudea urtebeterekin parekatuko da. Era berean jokatuko da entitate sortu berria denean, jarduerarik gabeko entitate batek ustiapen ekonomiko bat hasten duenean edo ustiapen ekonomiko bat daraman entitate bat jarduerarik gabe gelditzen denean.

Entitatea sozietate talde baten barruan badago Merkataritza Kodearen 42. artikuluan jasotakoaren arabera, aurretik aipatutako eragiketa bolumena talde horretako entitateen multzoari buruzkoa izango da. Horretarako, kontuan hartuko dira Merkataritza Kodearen 46. artikuluan eta hura garatzeko arauetan jasotakoaren arabera bidezko diren deuseztapenak.

d)<sup>25</sup> Foru arau honetako 31. artikulua 3. eta 4. apartatuetan aipatutako aktiboak atxikitzen joko dira haien gastuak xedapen horren arabera kengarritzat jo daitezkeen proportzio berdinean.

**3.** Artikulu honetako aurreko zenbakietan ezarritako baldintzak betetzen dituzten entitateak ez dira ondare-sozietatetzat joko haien partaidetza ordezkatzeko duten baloreak bigarren mailako balore-merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartuta dauden zergaldietan.

**4.**<sup>26</sup> Ondare sozietateek ezin izango dituzte aplikatu foru arau honetan 13. artikuluan aipatutako mikroenpresentzat eta enpresa txiki eta ertainentzat jasotako arauak, ez eta 27. eta 28. artikuluetan aipatutako meatzaritzako eta hidrokarburoen erauzketako jardueretan aritzen diren entitateentzat jasotako arauak ere.

69. artikuluan jasotakoa jasota ere, eta 115. artikulua 5. apartatuan jasotakoa eragotzi gabe, ondare sozietateei ez zaizkie aplikatuko foru arau honetako VI. tituluan jasotako araubide bereziak, salbu, hala badagokio, titulu horretako VII. kapituluaren xedatutakoa.

---

<sup>25</sup> c) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Lau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)

<sup>26</sup> 4. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Lau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



**5.<sup>27</sup>** Ondare-sozietatetzat jotzen diren entitateek beren kapitaleko partaidetza ordezkatzan duten balore edo partaidetzak mantendu edo izendun bihurtu beharko dituzte.

**6.<sup>28</sup>** Aurreko paragrafoan ezarritako betebeharra ez betetzea zerga arloko arau-haustetzat joko da.

Zehapena 3.000 euroko diru-isun finkoa izango da, ez-betetzea gertatu den zergaldi bakoitzeko, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

Administrazio-errekerimendurik egin bada, zehapena 6.000 euro izango da, ez-betetzeak irauten duen zergaldi bakoitzeko.

Sozietatearen administratzaileak arau-hauste horren erantzule subsidiarioak izango dira, aurreko lerroaldean ezarritakoa betetzeko neurriak berariaz proposatzen dituztenak salbu, nahiz eta gainerako administratzaileek neurriok onartu ez.

## **IV. TITULUA ZERGA-OINARRIA**

### **I. KAPITULUA Arau orokorrak**

#### **15. artikulua. Zerga-oinarriaren kontzeptua eta zerga-oinarria zehaztea.**

**1.** Zerga-oinarria zergaldiko errenten zenbatekoa izango da, baina, hala badagokio, zenbateko hori txikitu egingo da, foru-arau honetako 55. artikuluan aipatzen diren zerga-oinarri negatiboak konpentsatuz.

**2.** Hiru araubide erabiliko dira zerga-oinarria kalkulatzeko: zuzeneko zenbatespena; zenbatespen objektiboa, foru-arau honek araubide hori aplikatzea xedatzen duenean, eta, subsidiarioki, zeharkako zenbatespena, Gipuzkoako

---

<sup>27</sup> 5. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Lau apartatuak birzenbatu du, lehen 4. apartatua baitzen. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)

<sup>28</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Lau apartatuak birzenbatu du, lehen 5. apartatua baitzen. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)





Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauko 52. artikuluan xedatutakoaren arabera.

**3.** Zuzeneko zenbatespenaren araubidean, zerga-oinarria kalkulatzeko zuzendu egin behar da kontabilitateko emaitza, foru-arau honetan ezarritako manuak aplikatuz. , Kontabilitateko emaitza hori zehazteko, Merkataritza Kodean, emaitza hori zehazteari buruzko gainerako legeetan eta arauok garatzeko ematen diren xedapenetan ezarritako arauak aplikatuko dira.

**4.** Zenbatespen objektiboaren araubidean, berriz, zerga-oinarria osorik edo zati batean zehaztu ahal izango da, zeinu, indize edo moduluak aplikatuz foru-arau honetan ezarritako jarduera-arloei.

**5.** Zerga honen ondorioetarako, likidazio-oinarria zerga-oinarria da.

## **II. KAPITULUA**

### **Zuzenketak gastuen atalean**

#### **16. artikulua. Amortizazioak: Arau orokorrak.**

**1.** Kengarriak izango dira ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren zein higiezinetakoko inbertsioen amortizazioen barruan elementuok jardunbide, erabilera, luperketa edo zaharkitzapenagatik jasaten duten benetako baliogalerari dagozkion kopuruak.

**2.** Ibilgetu materialaren eta higiezinetakoko inbertsioen baliogalera honelako hauetan joko da benetakotzat :

a) Foru-arau honetako 17tik 19ra arteko artikuluetan xedatutakoa aplikatzearen ondorio denean.

b) Zergadunak egindako eta zerga-administrazioak onartutako plan bati jarraitzen dionean, arauz ezarritakoarekin bat etorritz.

c) Zergadunak zenbatekoa frogatzen duenean.

**3.** Ibilgetu ukiezinaren balio-galera benetakotzat joko da foru-arau honetako 20. artikuluan ezarritakoaren arabera.

**4.** Erosketa-prezioa zein ekoizpen-kostua izango dira amortizagarriak, hondar-balioa kenduta, halakorik badago. Eraikinak direnean, ezingo da amortizatu eskuraketa-prezioan lurzoruaren balioari dagokion zatia, birgaikuntza-kostuak izan ezik. Lurzoruaren balioa zein den jakin ezean, eskuraketa-prezioa lurzoruak eta eraikuntzak eraikina erosi den urtean duten katastro-balioen artean hainbanatuz kalkulatu da lurzoruaren balio hori.



Hala ere, zergadunak beste irizpide bat erabili ahal izango du eskuraketa-prezioa banatzeko, frogatzen baldin bada irizpide hori lurzoruaren eta eraikuntzaren eskuraketa-urteko merkatu-balio normalean oinarrituta dagoela.

**5.** Amortizazioa elementuz elementu egingo da. Aitzitik, ondare-elementu baten zatiak modu independentean amortiza daitezke, baldin eta zati bakoitzak kostu esanguratsua badu elementuaren kostu osoari dagokionez, eta zatiaren balio-bizitza eta elementuaren gainerako zatiena ezberdina bada.

Antzeko elementuak badira edo erabilera maila bertsua badute, denak batera amortizatu ahal izango dira, baldin eta uneoro jakin badaiteke amortizazio metatuaren zer zati dagokion ondare-elementu bakoitzari.

Instalazio teknikoak elementu bakar gisa amortiza daitezke. Instalazio teknikotzat joko dira, hain zuzen, ekoizpen-prozesuan erabilera espezializatua duten unitate konplexuak, eta horien artean hauek: eraikinak, makineria, materialak, piezak edo elementuak, sistema informatikoak barne, izaeraz bereizgarriak izan arren, funtzionamendurako elkarri behin betiko lotuta badaude eta baliogalera erritmo bera badute. Mota horretako instalazioetarako bakarrik balio duten ordezkio piezak edo aldagarriak ere hemen sartuko dira.

**6.** Ondare-elementu bati ezin zaio aplikatu amortizaziometodo bat baino, ez aldi berean ez elkarren segidan.

**7.** Ondare-elementuak beren balio-bizitzareren barruan amortizatu behar dira. Epe hori hauxe da: hautatu den amortizazio-metodoaren arabera haien balioa —hondar-balioa bazter utzita— erabat estali behar den epea. Konponketa handiek dakartzaten kostuak konponketa egin arte igarotzen den denboraldian amortizatuko dira.

Aurreko lerroaldean xedatutakoa gorabehera, itzuli beharreko aktiboak badira eta haien balio-bizitza emakidaldia baino luzeagoa badira, amortizazio kengarriaren urteko gehieneko muga kalkulatzeko orduan, emakidaldia hartuko da kontuan. Errentamendu operatiboetan, erabilera laga den edo errentan eman den aktibotik bereizi ezin badaitezke errentariaren inbertsioak, amortizazio kengarriaren urteko gehieneko muga kalkulatzeko orduan errentamendu- edo lagapen-kontratuaren iraupena hartuko da kontuan, berrikuntza-aldia barne, aldi hori balio-bizitza baino laburragoa bada.

Amortizazioa foru-arau honetako 17. artikuluan ezarritako metodoak erabiliz egiten denean, balio-bizitza ezin da izan artikuluko horretako 6. zenbakian ezarritako gehieneko amortizazio-aldia baino luzeagoa.

Jarduna aldi baterako eteten bada, etenaldiak dirauen denbora beste luzatuko da elementuen balio-bizitza, honako inguruabarrok gertatuz gero:

a) Etenaldiak urtebete baino gehiago irautea.

b) Entitateak ez egitea amortizaziorik etenaldian zehar.



c) Etenaldiak ukitutako instalazioak identifikatzea eta etenaldiaren arrazoiak frogatzea.

8. Ibilgetuko elementuen balioa eguneratu egin bada arau-xedapenen babesean, elementuon amortizazioa xedapenotan ezarritako irizpideen arabera egingo da, haien balio-bizitza amaitu arte.

9. Bat-egitea, zatiketa (osoa zein partziala), ekarpena edo aktibo eta pasibo guztiaren lagapena gertatuz gero, elementuak aurretik zuen amortizazio araubidea aplikatu behar zaio eskuratutako ondare-elementu bakoitzari, salbuespen honekin: gerta liteke zergadunak nahiago izatea sistema berezia aplikatzea ondare-elementuak amortizatzeko; horrelako kasuetan, amortizazio-plana egin beharko du, erregelamendu bidez ezarritako eran.

## 17. artikulua. Amortizazioak: ibilgetu materiala eta higiezinetakoinbertsioak.

1. Ibilgetu materialaren eta higiezinetakoinbertsioen balio-galera benetakotzat joko da hurrengo taulan ezarritako amortizazio koefizienteak aplikatzearen emaitza denean:

| Ondare-elementuak                                                                      | Urteko gehieneko koefizientea |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Etxe-gela eta bulegorako, merkataritzako erabilerarako edota zerbitzuetarako eraikinak | 3                             |
| Industria erabilerarako eraikinak eta pabiloiak                                        | 5                             |
| Instalazioak                                                                           | 20                            |
| Industria erabilerarako makineria                                                      | 20                            |
| Beste erabilera batzuetarako makineria                                                 | 15                            |
| Itsasontziak eta aireontziak                                                           | 10                            |
| Autobusak, kamioiak, furgonetak eta antzekoak                                          | 20                            |
| Turismo ibilgailuak                                                                    | 20                            |
| Moldeak, modelook, trokelak eta matrizeak                                              | 33,33                         |
| Tresnak eta erremintak                                                                 | 33,33                         |
| Altzariak                                                                              | 15                            |



|                                      |       |
|--------------------------------------|-------|
| Informatika ekipoak                  | 33,33 |
| Alokatzeko bideofilmak               | 50    |
| Zehaztu gabeko beste elementu batzuk | 10    |

**2.** Balio-galera benetakotzat joko da, halaber, erabilia erosten diren eraikin, altzari, tresna eta elementuen kasuan izan ezik, baldin eta erabili diren amortizazio metodoek, irizpide tekniko-ekonomiko baten arabera, kuota gero eta txikiagoak ematen badituzte ondasunaren bizitza baliagarrian zehar, eta, betiere, lehenengo bi ekitaldietan ez badira gainditzen aurreko idatz-zatiko taulan ageri den gehieneko koefizientea 2ko koefizienteaz eta 1,5 koefizienteaz biderkatuta, hurrenez hurren, aplikatuz ateratzen diren zenbatekoak, eta hirugarren ekitalditik aurrera ez bada gainditzen taula horretako gehieneko koefizientea.

Idatz-zati honetan adierazitako kasuetan, amortizazio aldia edozein izan daiteke bitarte honen barruan: artikuluko honetako 6. idatz-zatian aipatutako gehieneko epealdiaren eta aurreko idatz-zatiko taulako gehieneko amortizazio-koefizientea erabiliz kalkulatzeko den epealdiaren artean.

**3.** Elementuak erabilia eskuratzen direnean, eraikinak izan ezik, gehieneko koefizienteak aplikatuko dira ken daitekeen amortizazioa kalkulatzeko (muga: aurreko 1. idatz-zatian aipatutako amortizazio taulako koefizienteak halako bi), eta artikuluko honetako 6. idatz-zatian aipatutako gehieneko aldia erdira laburtuko da.

**4.** Elementu bat egunero erabiltzen denean lan txanda arrunt batean baino gehiagotan, gehieneko amortizazio-koefizienteak handitu egin ahal izango dira, honela kalkulatzeko zenbatekoa gehituz: aurreko 1. idatz-zatiko amortizazio-taulatik jasotako gehieneko koefizientearen eta gutxieneko amortizazio-koefizientearen (100 zati artikuluko honetako 6. idatz-zatian aipatutako gehieneko amortizazio-aldia) arteko diferentzia egunero egin ohi diren lanorduen zati zortzi eginez ateratzen den kopuruaz biderkatu. Eragiketa horren emaitza izango da kasu horretan onar daitekeen gehieneko amortizazio-koefizientea.

Aurreko lerroaldean xedatutakoa ez zaie aplikatuko eraikinei, garraio-elementuei, merkataritzako altzariei eta instalazioei eta tresneria informatikoari.

**5.** Ibilgetu materialeko ondare-elementuen eta higiezinak inbertsioen berrikuntzak, zabalkuntzak edo hobekuntzak ondare-elementu horiei atxikitzen bazaizkie, eragiketa horien zenbatekoa ondare-elementuon balio-bizitza amaitu arteko zergaldietan amortizatuko da. Horretarako, zergaldi bakoitzari aipatu zenbatekoari ondoko zatiketaren emaitzako ehunekoa aplikatzearen ondoriozko kopurua egotziko zaio: zergaldi bakoitzean konputatutako ondare-elementuaren amortizazioaren (benetako balio galerari dagokion heinean) eta ondare-



elementuak berriztapena, zabalkuntza edo hobekuntza gertatu den zergaldiaren hasieran izan duen kontabilitate-balioaren arteko zatiketa.

Berriztatu, zabaldu edo hobetutako ondare-elementuak berriztatu, zabaldu edo hobetu aurretik aplikatzen zitzairen metodoaren arabera amortizatuko dira aurrerantzean ere.

Aurreko lerroaldean aipatutako eragiketek aktiboaren ustezko balio-bizitza luzatzen badute, balio-bizitza berria hartu beharko da kontuan ondare-elementuaren nahiz berrikuntza, zabalkuntza edo hobekuntzaren zenbatekoaren amortizatzeko.

Zenbaki honetan xedatutakoa kontabilitate-birbaloraketetan ere aplikatuko da, baldin eta birbaloraketa horiek haien zenbatekoa kontabilitateko emaitzan sartzerara behartzen duten lege edo erregelamenduen arabera egin badira, foru-arau honetako hamabosgarren xedapen iragankorrean ezarritakoa gorabehera.

**6.** Foru-arau honen ondorioetarako, artikuluko honetan aipatutako ondare-elementuak amortizatzeko gehieneko epea 15 urte izango da, higiezinaren eta itsasontzi zein aireontzien kasuan izan ezik: higiezinetarako 50 urteko epea egongo da; itsasontzi eta aireontzietarako, 25 urtekoa.

Zergadunek eskatu ahal izango dute amortizazio-plan berezia onetsi dadila, foru-arau honetako 16.2.b) artikuluan araututa dauden horietarikoa, baldin eta, inguruabar ekonomiko edo teknikoengatik, beharrezkoa bada gehieneko amortizazio-aldia zenbaki honetan ezarritakoa baino luzeagoa izatea. Ondorioz, aurkeztutako proposamenaren arabera zehaztuko da zergaldi bakoitzeko amortizazio kengarria.

**7.** Foru-arau honetako 31. artikuluko 3. idatz-zatian aipatzen diren ibilgailuen kasuan, amortizazioaren oinarria aterako da idatz-zati horretan kasu bakoitzerako aurreikusten diren depreziazio-mugak aplikatuta, hala aplikatzea badagokio.

**8.<sup>29</sup>** Foru arau honetako 31. artikuluko 4. apartatuan aipatutako garraio elementuen kasuan, artikuluko honetan xedatutakoa aplikatzeko erregela hauei jarraituko zaie:

a) 4. apartatu horretako lehenengo paragrafoan aipatutako elementuengatik, ez da kopuru kengarririk izango amortizazio kontzeptupean.

b) 4. apartatu horretako bigarren paragrafoan aipatutako elementuengatik, artikuluko honetan ezarritako metodoak eta sistemak aplikatuko dira. Letra honetan

---

<sup>29</sup> 8. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bost apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



xedatutakotik ondorioztatzen den amortizazioa konputatu egingo da aipatutako bigarren paragrafoan jasotako urteko mugaren ondorioetarako.

c) 4. apartatu horretako hirugarren paragrafoan aipatutako elementuengatik, artikulua honetan ezarritako metodoak eta sistemak aplikatuko dira.

## **18. artikulua. Amortizazioak: finantza-errentamenduko kontratuak.**

**1.** Artikulu honetan ezarritakoa finantza-errentamenduko kontratuei aplikatu ahal izango zaie, baldintza hauek betez gero:

a) Ondasun higigarri edo higiezin erabilera lagatzea izan dadila helburu bakarra; ondasunok etorkizuneko erabiltzailearen zehaztapenei jarraituz xede horretarako eskuratutakoak izan behar dute, eta erabiltzaile horrek, trukean, kontraprestazioa ordaindu beharko du: hurrengo e) letran aipatzen diren aldian aldiko kuotak, hain zuzen.

b) Erabiltzaileak bere ustiapen ekonomikoei bakarrik atxiki behar dizkie lagatako ondasun horiek.

c) Kontratuan nahitaez jaso behar da erabiltzaileak ondasunak erosteko aukera izango duela kontratuaren amaieran.

Edozein arrazoi dela-eta erabiltzaileak ez badu eskuratzen kontratuaren xede den ondasuna, errentatzaileak beste erabiltzaile bati laga ahal izango dio, eta aurreko a) letran ezarri den betekizuna ez da urratutzat joko ondasuna erabiltzaile berri horren zehaztapenen arabera eskuratua ez izanagatik.

d) Kontratuek, gutxienez, bi urterako izango dira, iraungo dute ondasun higigarri buruzkoak direnean, eta hamar urterako, berriz, ondasun higiezin edo industria-establezimenduei buruzkoak direnean. Dena den, abusuzko jokabideak saihesteko, gutxienez beste iraupen batzuk ezarri ahal izango zaizkie kontratuei, erregelamendu bidez, kontuan hartuz kontratuok nolako ondasunei dagozkien.

e) Finantza-errentamenduaren kuotak kontratuaren adierazita agertu beharko dira, eta desberdindu egin behar da zer zati dagokion entitate errentatzaileak ondasunaren kostuaren berreskuratzeari —erosteko aukeraren balioa alde batera utzita— eta zer zati dagokion, berriz, entitate errentatzaileak galdatzen duen finantza-zamari, eragiketa honetan aplikatu beharreko zeharkako karga gorabehera.

f) Finantza-errentamenduko kuotetan ondasunaren kostua berreskuratzeari dagokion zatia urteko zenbatekoak berdin jarraitu beharko du kontratuak dirauen epe osoan, edo, bestela, hazi egin beharko epe horretan zehar.

**2.** Aurreko zenbakian ezarritako baldintzak betetzen dituzten kontratuaren, entitate lagapen-hartzaileak ordaintzen dituen kuotetan ondasunaren kostua berreskuratzeari dagokion zatia kontratuaren xede diren ondare-elementuen



benetako baliogalera izango da entitate lagapen-hartzailearentzat, salbu eta kontratuaren bidez lurrak, orubeak eta bestelako aktibo amortizaezinak lagatzen direnean. Baldintza hori eragiketaren xede den ondasunaren zati batean baino betetzen ez denean, amortizagarriak diren elementuei dagokien zatia bakarrik izango da kengarria, eta zati hori bereizita adierazi beharko da kontratuan.

**3.** Aurreko zenbakiaren arabera kengarria den zenbatekoa ez da handiagoa izango honako eragiketa hau eginez ateratzen dena baino: ondasunaren kostua bider foru-arau honetako 17. artikuluan xedatutakoaren arabera ondasunari dagokion amortizazio-koefizientearen bikoitza. Gaindikina hurrengo zergaldietan izango da kengarria, aurreko muga berbera errespetatuz. Bada, muga hori kalkulatzeko, ondasuna jarduteko moduan jartzen den unea hartuko da kontuan.

Hori dela eta, entitate errentariek aukeratu ahal izango dute aktiboa eraikitzen hasten den unea izan dadila aurreko lerroaldean aipatutako une hori, eta, horretarako, jakinarazpena egin behar diote zerga-administrazioari, erregelamendu bidez ezartzen den moduan; dena dela, aurrekoaz gainera, honako baldintza hauek guztiak ere aldi berean bete beharko badira.

a) Aktiboak finantza-errentamenduko kontratu baten xede diren ibilgetu materialeko elementuak izatea, eta kontratu horren kuotak era esanguratsuan ordain daitezela aktiboaren eraikuntza amaitu baino lehen.

b) Aktibo horien eraikuntzarako gutxienez 12 hilabete behar izatea.

c) Aktiboek betekizun tekniko nahiz diseinuko betekizun bereziak izatea, eta ez izatea serieko ekoizpenekoak.

Foru-arau honetako 13. artikuluan aipatutako mikroenpresa eta enpresa txiki eta ertainei dagokienez, honela kalkulatu da zenbateko hori: ondasunaren kostua bider foru-arau honetako 17. artikuluan xedatutakoaren arabera ondasunari dagokion amortizazio-koefizientearen bikoitza; eraikinen kasuan, aldiz, bider 1,5 egingo da.

**4.** Fiskalki gastu kengarritzat joko da, betiere, artikuluko honetan aipatutako ondasunak errentan ematen edo lagatzen dituen entitateari ordaindutako finantza-karga. Dena den, foru-arau honetako 31. artikuluko 3. idatz-zatiko b) letran aipatzen diren ibilgailuetatik eratorritako finantza-gastuak konputatu egingo dira, idatz-zati horretan aipatzen den erabilera-kontzeptupean jarritako mugaren ondorioetarako.

**5.** Aurreko zenbakietan aipatutako zenbatekoengatikoa kenkaria aplikatu ahal izateko ez da beharrezkoa zenbateko horiek kontabilitateko galera-irabazien kontuan egozteak.

**6.** Finantza-errentamenduaren bidez aktiboak eskuratzen dituzten zergadunek, artikuluko honetako baldintzak betez gero, artikuluko honetan ezarritako zerga-araubidea ez aplikatzea hautatu ahal izango dute. Hala egiten badute, zerga





honen erregela orokorren arabera amortizazio-kuoten baliokidea den zenbatekoa izango da kengarria.

7.<sup>30</sup> Dena dela, artikuluko honetan aurreikusitako araubidea ez zaie aplikatuko foru arau honetako 31. artikuluko 3. apartatuko a) letran eta c) letrako bigarren paragrafoan eta 4. apartatuko lehenengo eta bigarren paragrafoetan aipatzen diren garraio elementuei.

8. Ondasuna galtzen bada edo behin betiko erabili gabe geratuz gero zergadunari egotzi ezin zaion eta behar bezala frogatu beharko den arrazoiren batengatik, errentariaren zerga-oinarrian ez da sartuko ondasunaren kostuaren berreskurapena dela-eta kendutako kopuruaren eta haren kontabilitate-amortizazioaren arteko diferentzia positiboa.

## **19. artikulua. Amortizazioak: ondasunen erabilera lagatzen den beste kasu batzuk.**

1. Aktiboen erabilera aktibook erosi edo lagapena berritzeko aukerarekin lagatzen bada, aukera bat edo bestea erabiltzeari buruzko zentzuzko zalantzarik ez dagoela ulertuko da baldin eta, beste batzuen artean, aukera hori erabiltzeko ordaindu behar den zenbatekoa txikiagoa bada aktiboaren balioari aktibo horri lagapenak dirauen artean dagozkion gehieneko amortizazio-kuoten batura kenduz gero lortzen den zenbatekoa baino: eragiketa hori finantza-errentamendutzat joko da.

2. Finantza-errentamenduko kontratuetan —erosteko aukera jaso zein ez—, entitate lagatzailearentzat kengarria izango da foru-arau honetako 16. artikuluan ezarritakoaren arabera lagatako aktiboari dagozkien amortizazio-kuoten zenbatekoa.

Finantza-karga osoa finantza-errentamenduaren epe osoan zehar banatuko da, sortzapen-printzipioaren arabera.

3. Aktibo hori, aurretik, lagapen-hartzaileak eskualdatu badio lagatzaileari, orduan eragiketa hori finantziario-metodotzat joko da, eta lagatzaileak eskualdaketa aurreko baldintza berberetan eta balio beraren gainean jarraituko du egiten aktibo horren amortizazioa.

4. Artikulu honetan aipatzen diren aktiboak ere era librean amortizatu ahal izango dira foru-arau honetako 21. artikuluan ezarritako kasuetan.

## **20. artikulua. Amortizazioak: ibilgetu ukiezina.**

---

<sup>30</sup> 7. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Sei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



**1.<sup>31</sup>** Ibilgetu ez-materialaren balio bizitzarekin bat datozen ibilgetu hori amortizatzeko zuzkidurak kengarriak izango dira.

Dena dela, balio bizitza ezin bada modu fidagarrian balioztatu, urtean gehienez ere amortizazio zuzkiduren hamarren bat izango kengarria.

Kenkari hau aplikatzeko, beharrezkoa da entitate eskuratzailerak eta eskualdatzailerak ez izatea sozietate talde bereko kide, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, kontuan hartu gabe non dagoen entitateon egoitza eta ea urteko kontu bateratuak egiteko betebeharra duten. Entitate biak talde bereko kide badira, kenkaria honen gainean egingo da: entitate eskualdatzailerak ibilgetua pertsona edo entitate ez-lotuei erosterakoan ordainduko zukeen eskurapen prezioa.

**2.<sup>32</sup>** Aurreko apartatuan ezarritakoa gorabehera, merkataritza funtsa amortizatzeko zuzkidurak ez dira kengarriak; hala ere, kasu batzuetan foru arau honetako 25. artikuluan ezarritakoa aplikatu beharko da.

**3.** Estatuaren lurraldean eta jurisdikzio uretako nahiz Espainiako Erresumaren subiranotasunpeko itsas hondoetan, Hidrokarburoen Sektoreari buruzko 1998ko urriaren 7ko 34/1998 Legean ezarritako moduan, hidrokarburo naturalen (likidoak edo gaseosoak) hobiak eta lurpeko guneak arakatu, ikertu eta ustiatzea xede sozial bakartzat duten sozietateek, baimen eta emakida indardun, iraungi edo azkenduak direla bide, ikerketarako eta, osagarri gisa, ateratako produktuak garraiatu, biltegiratu, araztu eta saltzeko erabilitako aktibo ukiezinak eta egindako gastuak ibilgetu ukiezintzat joko dira burutzen diren unetik aurrera, eta urtean gehienez % 50eko kuotarekin amortizatu ahal izango dira.

Aurretiko lan geologiko, geofisiko eta sismikoak eta sarbideak egiteko eta lurrak prestatzeko obrak zein ustiaketa-, ebaluazio- eta garapen-zundaketak eta putzuak berregokitu eta meatokiak artatzeko eragiketak kontzeptu honen barruan sartuko dira.

Ikerketa-gastuek eta aktibo ukiezinak ez dute gehieneko amortizazio-eperik.

Halaber, zenbaki honetan aipatutako sozietateek «ekoizpen unitate»aren irizpideari jarraituz amortizatu ahal izango dituzte aktiboko elementu ukigarriak, Administrazioak foru-arau honetako 16. artikuluko 2. zenbakiko b) letran ezarritako moduan onartutako planaren arabera.

---

<sup>31</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>32</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



## **21. artikulua. Amortizatzeko askatasuna, amortizazio azeleratua eta baterako amortizazioa.**

1. Honako hauek askatasunez amortiza daitezke:

a) Ibilgetu materialeko eta ukiezineko elementuak, unitateko balioa 1.500 eurotik gorakoa ez bada, haien eskuraketa-eguna edozein dela ere.

b) Foru-arau honetako 13. artikuluan aipatutako mikroenpresek eta enpresa txikiek erosten dituzten ibilgetu materialeko elementu berriak (artikulu honetako 4. zenbakiko lehenengo paragrafoan ezarritakoak izan ezik), bai eta enpresak berak eraikitako ibilgetu materialeko elementuak ere, eta zergaldian sinatutako obra-kontratuen bidez enkargatutakoak ere bai, baldin eta kontratua amaitzen denetik hamabi hilabete pasatu baino lehen jartzen badira enpresaren esku.

c) Ibilgetu materialeko eta ukiezineko elementuak, eraikinak izan ezik, ikerketa-eta garapen-jarduerei lotuta badaude.

Eraikinak zati berdinetan amortizatu ahal izango dira, hamar urtean zehar, eraikinok ikerketa- eta garapen-jarduerei loturik dauden zatian.

d) Ibilgetu ukiezin moduan aktibatu diren ikerketa- eta garapen-gastuak, amortizazio askatasuna duten elementuen amortizazioak salbu.

e) Ibilgetu materialeko elementu berriak, baldin eta enpresaren jarduerak duen eragin kutsagarria murrizteari eta zuzentzeari zuzenean lotuta badaude.

f) Lurzoru poluituak garbitzearekin zuzenean lotuta dauden ibilgetu materialeko eta ukiezineko elementuak, Euskal Autonomia Erkidegoko organismo ofizialek onetsi dituzten proiektuetarako badira.

Zergadunak berak eskatu beharko du aurreko e) eta f) letretan aipatutako amortizazio askatasuna aplikatzeko, eta zerga-administrazioak onartu beharko du, erregelamendu bidez ezartzen diren baldintzetan, gaiaren arabera eskumena duten organoek txostena eman ondoren.

Idatz-zati honetan araututako amortizazio askatasuna aplikagarri zaien ondare-elementuak funtzionatzen hasten diren egunetik hasita erabili ahal izango da, elementu horien balio-bizitzan zehar. Balio-bizitza zer den foru-arau honetako 16. artikuluko 7. zenbakian zehaztu da.

2. Foru-arau honetako 13. artikuluan aipatutako enpresa ertainek erosten dituzten ibilgetu materialeko elementu berriak (artikulu honetako 4. zenbakiko lehenengo paragrafoan ezarritakoak izan ezik) foru-arau honetako 17. artikuluko taulan ezarritako gehieneko amortizazio-koefizientea 1,5ez biderkatuta ateratzen den koefizientearen arabera amortizatu ahal izango dira funtzionatzen hasten direnetik aurrera, baita enpresak berak eraikitako ibilgetu materialeko elementuak ere, eta zergaldian sinatutako obra kontratuen bidez enkargatutakoak ere bai,



baldin eta kontratua amaitzen denetik hamabi hilabete pasatu baino lehen jartzen badira enpresaren esku.

**3.<sup>33</sup>** Foru arau honetako 13. artikuluan aipatutako mikroenpresek, ibilgetu materialaren, ukiezinaren eta higiezinetakoinbertsioen baterako amortizazio gisa (artikulu honetako 4. apartatuko bigarren paragrafoan ezarritakoak izan ezik), hautatu ahal izango dute zergaldi bakoitzean kengarritzat jotzea horrelako ondare elementuen zerga balio garbiaren 100eko 25, elementu amortizaezinen balioa alde batera utzita.

Apartatu honetan ezarritakoa aplikatzea aukeratzen duten mikroenpresek baterako amortizazioa egin beharko dute beren balantzeetan jasota dituzten baterako amortizazioa egiteko moduko ondare elementu guztiekin.

Hautu hori eginez gero, batera amortizatutako ondare elementuen amortizazio edo balio narriaduraren ziozko galera gisa kontabilizatutako zenbatekoak ezingo dira kengarritzat jo, eta egindako hautuari eutsi beharko zaio zergaduna mikroenpresa den bitartean. Halaber, letra honetan ezarritako hautua egiten duten mikroenpresek ezin dituzte aplikatu artikulu honetako 1. apartatuan ezarritako arauak.

**4.<sup>34</sup>** Aurreko apartatueta jasotakoa jasota ere, eraikinek ez dute izango aplikatzerik artikulu honetako aurreko apartatueta jasotako amortizazio askatasuna eta amortizazio azkartua.

Bestetik, foru arau honetako 31. artikularen 3. zenbakiko a) letran eta c) letrako bigarren paragrafoan eta 4. apartatuko lehenengo eta bigarren paragrafoetan adierazitako erregelak aplikatzen zaizkien garraiobideek ez dute izango aplikatzerik artikulu honetako aurreko apartatueta jasotako amortizazio askatasuna, amortizazio azkartua eta baterako amortizazioa.

Bestetik, foru arau honek 31. artikuluko 3. apartatuko b) letran eta c) letrako lehenengo paragrafoan aipatutako ibilgailuei dagokienez, artikulu honetan jasotako amortizazio askatasuna edo amortizazio azkartua aplikatuko dute, xedapen haietan kontzeptu horretarako jarritako mugak aplikatuz ateratzen den kopuruan.

---

<sup>33</sup> 3. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Zazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)

<sup>34</sup> 4. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Zazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)



Azkenik, foru arau honetako 31. artikuluko 3. apartatuko e) letran eta 4. apartatuko hirugarren paragrafoan aipatzen diren ibilgailuei dagokienez, artikuluko horretan ibilgailu horien balio-galeraren kengarritasunarentzako mugarik jasotzen ez den neurrian, amortizazio askatasuna eta amortizazio azkartua erabat aplikatu ahal izango dute.

5. Artikulu honetako aurreko zenbakietan ezarritakoaren arabera amortizatu daitekeen zenbatekoak benetan kontabilizatutako balio-galeraren aldean duen gaindikinarengatik kenkaria aplikatu ahal izateko ez da beharrezkoa izango hura kontabilitateko galera eta irabazien kontuan egozteak.

6. Amortizazio askatasunari, amortizazio azeleratuari edo baterako amortizazioari aplikatzen zaizkien diru kopuruek, idatz zati honetan jasotzen direnek, zerga-oinarria handituko dute askatasun hori aplikatutako elementuen amortizazioan, eskualdaketan edo, hala denean, jaregitean.

Elementu horien eskualdaketan sortutako errentak foru-arau honetako 36. artikuluan xedatutakoaren babesean jartzen badira aparteko mozkinen berrinbertsioa dela eta, honako errenta honek bakarrik izango du zerga-onura hori: eskualdaketa-balioaren eta kontabilitateko balioaren arteko kendura, diruaren balio-galeraren araberrako zuzenketa egin eta gero.

## **22. artikulua. Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: kaudimengabezia.**

1.<sup>35</sup>Zordunen kaudimengabeziengatik kredituen narriadurak ekar ditzakeen galerak kengarriak izango dira, baldin eta zergaren sortzapenaren unean zirkunstantzia hauetakoren bat gertatzen bada:

a) Obligazioaren mugaegunetik sei hilabete igaro izana.

b) Zorduna konkurtso egoeran izatea.

c) Zorduna edo, zordun hori entitate bat bada, haren administratzaile edo ordezkarietakoren bat ondasunak ostentzeagatik auziperatuta egotea.

d) Obligazioak epaile bidez eskatuak izatea, edo auzi judizial edo arbitrajezko jardunbidean egotea eta, kobratzeko, horien ebazpena behar izatea.

Aurrekoa gorabehera, zordunen kaudimengabeziengatik kredituen narriadurak ekar ditzakeen galerak kengarriak izango dira, aurreko b) eta d) letretan aurreikusitako inguruabarrak zergaren autolikidazioa aurkezteko epea hasi aurretik gertatzen direnean.

---

<sup>35</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinaletan bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



**2.** Kredituen narriaduragatiko galerak ez dira kengarriak izango zordunen kaudimengabezia honelako kasuetan gertatzen denean:

a) Jarraian aipatuko diren kredituen narriaduragatiko galerak, salbu horien existentziari edo zenbatekoari buruz arbitraje edo epai prozedura egiten denean:

- Zuzenbide publikoko entitateek zordundakoak edo fidantzan emanikoei dagozkienak.

- Kreditu-entitateek edo elkarrekiko berme-sozietateek fidantzan emanikoei dagozkienak.

- Eskubide erreal, jabaria erreserbatzeko itun eta atxikitzeko eskubidearen bidez bermatutakoei dagozkienak, bermea bera galtzean edo balioa galtzen duenean izan ezik.

- Kreditu-aseguru edo gaude kontratuaren bidez bermatutakoei dagozkienak.

- Beren beregiko berritu edo luzatu direnei dagozkienak.

b) Hartzekodunari lotutako pertsona edo entitateen kaudimengabeziaren ondorioz narriatutako kredituengatiko galerak, salbu eta epaileak kaudimengabezia deklaritzen duenean.

c) Bezero eta zordunen kaudimengabezia-arriskuaren zenbatespen orokorretan oinarritutako galerak, hurrengo 3. idatz-zatian xedatutakoa salbu.

**3.** Aurreko idatz-zatiko c) letran xedatutakoa gorabehera, foru-arau honetako 13. artikuluan aipatutako mikroenpresa eta enpresa txiki edo ertainek zerga-oinarrian honako kenkari hau aplikatu ahal izango dute balizko kaudimengabezien ondoriozko kreditu-narriadurek ekar ditzaketen galerengatik: zergaldiaren amaieran dauden zordunen kontuen zenbatekoaren % 1, gehienez. Kalkulu horretan ez dira kontuan hartuko artikuluko 1. zenbakian ezarritakoaren arabera kaudimengabezien ondoriozko kreditu-narriaduragatiko galera eragin duten zordunak, ez eta aurreko zenbakiko a) eta b) letretan xedatutakoaren arabera kengarriak ez diren narriaduragatiko galerak ere.

Idatz-zati honetan ezarritakoarekin bat etorriz kalkulaturako narriaduragatiko galeraren saldoak ezin izango du gainditu aurreko paragrafoan aipatutako muga.

Entitateak mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain izateari utzi dion zergaldian zordunen kaudimengabeziengatik kredituetan gertatutako narriaduren ondoriozko galerak ez dira kengarriak izango zenbaki honetan aipatutako narriaduragatiko galeraren saldoaren zenbatekoraino.

**4.** Finantza-entitateei dagokienez, Espainiako Bankuaren araudia erabiliko da, Gipuzkoako Lurralde Historikoko araudian berariaz zehazten dena salbu. Arau bidez ezarri ahal izango dira zordunak, zordun talde bati eragiten dioten inguruabarren arabera, kaudimengabetzat jotzeko baldintzak.



## 23. artikulua. Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: balio-galera.

1. Bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen ez duten entitateen kapitalean parte hartzea adierazten duten baloreek, edo, entitate horiek kotizatuta, taldeko entitateen, talde anitzekoen edo entitate elkartuen kapitala adierazten dutenek (merkataritza arloko legerian definituta dauden terminoetan) balio narriadura badute eta bidezko kenkaria aplikatzea badagokie, kenkari horrek ezingo du gaingitu funts propioek ekitaldiaren hasieran eta amaieran duten balioaren arteko diferentzia, beren partaidetzaren proportzioan, ekitaldian egindako ekarpenak edo ekarpen itzulketak kontuan hartuta.<sup>36</sup>

Aipatutako diferentzia kalkulatzeko ekitaldiaren itxierako balioak hartuko dira aintzat, baldin eta organo eskudunak formulatu edo onetsitako balantzeetan jasotzen badira.

2.<sup>37</sup> Aurreko apartatuan xedatutakoa gorabehera, aipatutako entitateetako kapitalaren gaineko partaidetza 100eko 5etik gorakoa bada (edo 100eko 3tik gorakoa, partaidetutako sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen dutenean), kenkari horren zenbatekoa ezin da handiagoa izan partaidetza horren eskurapen prezioaren eta partaidetutako entitatearen ondare garbiaren arteko kendura baino, partaidetzaren proportzioan eta balorazio egunean dauden isilbidezko gainbalioekin zuzenduta. Balio hori kalkulatzeko, eta enpresak partaidetzarik badu beste batean, kontuan eduki beharko da urteko kontu bateratuetan jasotzen den ondare garbia, Merkataritzako Kodean eta hura garatzen duten arauetan ezarritako irizpideak aplikatuz ateratzen dena.

Eskurapen prezioa eta partaidetutako entitatearen ondare garbiaren balioa –partaidetzaren proportzioan eta balorazio egunean dauden isilbidezko gainbalioekin zuzenduta– zehazterakoan, ez da kontuan hartuko foru arau honetako 24. artikuluko 1. apartatuan aipatzen den diferentzia, entitatearen ondasun eta eskubideei egotzi ezin bazaie.

Apartatu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko partaidetzaren balio narriaduragatiko galerei, foru arau honetako 34. artikuluan xedatutakoa aplikatu zaion zenbatekoaren mugaraino, salbu eta xedapen horretako 6. apartatuan araututako kasuetan, partaidetzaren aurreko eskualdaketa batean, balio narriaduragatiko galera hori partaidetza eskuratzen den unean dauden isilbidezko gainbalioen balio galerari dagokionean.

---

<sup>36</sup> Lehen paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bi apartatuak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>37</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.





**3.** Egoitza zerga-paradisutzat jotzen diren lurralde edo herrialdeetan daukaten entitateetako partaidetzen narriaduragatiko galerek ez dute kenkaririk sortuko, ondoko kasuetan izan ezik: entitateak bere kontuak partaidetzaren titularra den entitatearen kontuekin bateratzen baditu (Merkataritzako Kodeko 42. artikulua aplikatuta) edo egoitza Europar Batasuneko estatu batean badauka eta zergadunak frogatzen badu eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliozkoak izan direla eta enpresa jarduerak egiten dituela.

**4.** Dibidenduen banaketaren edo entitateen mozkinetako partaidetzaren ondorioz partaidetzaren balio-narriadura dela eta izandako galera ez da kengarria izango, era berean, aipatutako dibidenduei aplikatu ahal bazaie foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatian xedaturikoa edo foru-arau honetako 60. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritako kenkaria, edozein izanda ere balio-narriaduragatiko galera hori agerian jartzen den modua eta zergaldia.

Entitateen dibidenduen banaketaren ondorioz partaidetzaren balio-narriadura dela eta izandako galera foru-arau honetako 33. artikuluko 2. idatz-zatian xedatutakoa aplikatu ahal zaien dibidenduei badagokie, aipatutako balio-narriaduragatiko galeraren % 50 bakarrik izango da kengarria zerga-oinarria zehazterakoan, edozein izanda ere balio-narriaduragatiko galera hori agerian jartzen den modua eta zergaldia.

**5.** Aurreko idatz-zatian xedatutakoarekin loturik, balio-narriaduragatik kontabilizatutako galera onargarria izango da baldin eta dibidenduak haien kargura banatzen diren mozkinen zenbatekoagatik benetan ordaindu bada zerga hau, edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga, aldeztu aurretik partaidetzarekin egindako edozein eskualdaketatan.

Horren ondorioetarako, balio-narriaduragatiko galera kengarriak ezingo du gaintitu honela kalkulaturako zenbatekoa: dibidendua edo mozkinetako partaidetza bider partaidetzaren aurretiazko eskualdaketa horretatik ateratako errentari aplikaturako karga-tasak zergadunari aplikatu ahal zaion karga-tasaren aldean egiten duen ehunekoa.

Aurreko bi paragrafoetan aipatutako benetako zerga-ordainketa partziala denean, balio-narriaduragatiko galera kengarria izango da frogatuta dagoen zerga-ordainketaren proportzioan.

**6.** Aurreko idatz-zatian aipatutako kasuetan, eragiketa kontabilizatu behar den moduagatik entitateak ez badu inolako errentarik sartzen zerga-oinarrian eta partaidetzaren balioa kendu behar badu, honela kalkulaturako gastua konputatu ahal izango du: aurreko idatz-zatiko bigarren paragrafoan ezarritako erregela partaidetzaren eskualdaketa dela eta aipatutako zergetarikoren batez kargatu diren mozkinen zenbatekoari aplikatuta ateratzen dena.

**7.** Kengarritzat hartuko dira zorra adierazten duten eta merkatu arautuetan kotizatze onartuta dauden baloreen narriaduragatik izandako galerak; zergadunak dauzkan eta merkatu horietan kotizatze onartuta dauden balore



horien multzoak zergaldian izan duen galera osoa izango da muga, balio aldakuntza positiboak eta negatiboak kontuan hartuta.

Ez dira kengarriak izango berreskuraketa-balio zehatza duten baloreen narriatzeak eraginda sortzen diren galerak, baldin eta balore horiek merkatu arautuetan kotizatzeke onartuta badaude edo paradisu fiskaltzat hartzen diren herrialde edo lurraldeetan kokatzen diren merkatu arautuetan kotizatzeke onartuta badaude.

## **24. artikulua. Finantza-merkataritzako funtsaren zerga-tratamendua.**

1. Aurreko artikuluko 2. idatz-zatian aipatzen diren partaidetzak eskuratzen direnean, partaidetzaren eskuraketa-prezioaren eta entitate partaidetuak eskuraketa-egunean eduki duen ondare garbiaren arteko diferentzia, eskuratzailerak daukan partaidetzaren arabera, entitatearen ondasun eta eskubideei egotziko zaie. Horretarako Merkataritzako Kodeko 46. artikuluan eta hura garatzeko gainerako arauetan ezartzen den integrazio orokorreko metodoa aplikatuko da. Diferentzia horretatik egotzi ez den zatia, berriz, zerga-oinarritik kendu ahal izango da, baina gehienez ere zenbatekoaren % 12,50 urtean, aplikatzekoa den kontabilitateko araudian ezarritakoa eragotzi gabe.

Zenbateko horretatik kenduko da, artikulua honetan araututako kenkaria zein oinarriren gainean aplikatu behar den zehazteko, partaidetzaren lehengo jabeek lortu dituzten eta foru-arau honetako 34. artikuluan xedatutakoa aplikatu ahal izan zaien errenten zenbatekoa.

Horrela kalkulaturako diferentziaren kenkaria bateragarria izango da, hala badagokio, aurreko artikuluko 2. idatz-zatian aipaturako balio-narriaduragatik galerekin.

2. Erosi diren partaidetzei dagokien entitatea, hau da, partaidetua, bere aldetik, beste entitate baten partaidea bada, kontuan hartu beharko dira Merkataritza Kodean eta hura garatzeko arauetan jasotzen diren irizpideak aplikatuz prestatu diren urteko kontu bateratuetatik ateratzen den ondare garbia eta ondasun-eskubideak hartu beharko dira kontuan.

3. Artikulu honetan xedaturikoa aplikatzeko, beharrezkoa izango da eskuratutako partaidetzetatik sortutako errentak foru-arau honetako 33. eta 34. artikuluetan ezarritako tratamendua jaso ahal izateko modukoak izatea.

4. Bigarren mailako merkatu antolatu batean eskuratu ez diren partaidetzak direnean, artikulu honetan xedatutakoa aplikatuko da baldin eta partaidetza eskuratu duen entitatea ez badago, eskualdatzaileari dagokionez, Merkataritza Kontseiluaren 42. artikuluan aurreikusitako kasuetan.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Lehen paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hiru apartatuak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu



Idatz-zati honetan jasotako baldintza ez da pertsona edo entitate eskualdatzaileak partaidetza erosteko ordaindutako prezioari dagokionez aplikatuko, aldi berean Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan jasotako kasuetako batean ere sartuta ez dauden pertsona edo entitateei erosi dienean.

5.<sup>39</sup> Artikulu honetan xedatutakoaren arabera aplikatutako kenkarien zenbatekoa zerga oinarriari gehituko zaio partaidetzen eskualdaketa gertatzen denean, baina inoiz ere ezingo da foru arau honetako 33. eta 34. artikuluetan jasotakoa aplikatu.

6.<sup>40</sup> Partaidetzak eskualdatzean foru arau honetako 34. artikuluan jasotako xedapenetara biltzen diren errentak sortzen badira, artikulu honetan jasotakoaren arabera kendu diren kopuruak ez dira sartuko zerga oinarrian integratu ez diren errenten barruan.

## 25. artikulua. Merkataritza funtsaren tratamendu fiskala.<sup>41</sup>

1. Zerga oinarria kalkulatzeko kengarria izango da merkataritza funtsetako ibilgetu ez-materialaren jatorrizko eskurapen prezioa, baina urteko gehieneko muga zenbateko horren 100eko 12,50 izango da, betiere entitate eskuratzalea eta eskualdatzailea ez badira sozietate talde bereko kide, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, kontuan hartu gabe non dagoen entitateon egoitza eta ea urteko kontu bateratuak egiteko betebeharra duten. Entitate biak talde bereko kide badira, kenkaria egingo da, hain zuzen ere, entitate eskualdatzaileak merkataritza funtsa eskuratzeko ordaindu duen prezioaren gainean, pertsona edo entitate ez-lotuei erosi dienean.

Aurreko paragrafoan zehazten den baldintza betetzen ez bada, merkataritza funtsaren balioak izan duen narriatzea dela-eta sortzen diren galeren artetik bakarrik izango dira kengarriak benetan egiaztatu daitezkeenak.

2. Artikulu honetan aipatutako zenbatekoen kenkaria aplikatzeko (aurreko apartatuko azken paragrafoan araututako zenbatekoarena izan ezik) ez da

---

eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>39</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>40</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Zortzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO)

<sup>41</sup> Artikulu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren zortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



beharrezkoa izango zenbatekook kontabilitateko galera-irabazien kontuan egozte.

**3.** Artikulu honetako goiko bi apartatuetan xedatutakoa dela bide zerga oinarria zehazterakoan aplikatzen diren kenkariak zerga oinarriari gehituko zaizkio, baldin eta, narriaduraren edo eskualdaketaen ondorioz, zuzendu egiten bada merkataritza funtsaren balioa.

**4.** Merkataritza funtsaren eskualdaketa sortutako errentekin foru arau honetako 36. artikuluan aparteko mozkinen berrinbertsioari buruz xedatzen dena egiten bada, honako errenta honek bakarrik izango du zerga onura hori: haren eskualdaketa balioaren eta kontabilitateko balioaren arteko kendurak, monetaren balio galeraren arabera zuzenketa egin eta gero.

## **25 bis artikulua. Finantza gastuen kengarritasuna mugatzea.<sup>42</sup>**

**1.** Finantza gastu garbiak kengarriak izango dira, ekitaldiko mozkin operatiboaren 100eko 30eko muga aplikatuta.

Ondorio horietarako, honako hauek hartuko dira finantza gastu garbitzat: zergaldian zehar sortutako finantza gastuek kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik lortzen diren diru sarrerekiko ageri duten soberakina, foru arau honen 31. artikuluko 1. apartatuaren g) letran eta 31 bis artikuluan aipatutako gastuak kanpoan utzita.<sup>43</sup>

Mozkin operatiboa kalkulatzeko abiapuntua ekitaldiko irabazi eta galeren kontuaren ustiapen emaitza izango da, foru arau honen 15.3 artikuluan aipatzen den araudiari jarraituz zehaztua. Kalkulu horretatik, ezabatuko dira ibilgetuaren amortizazioa, ibilgetu ez-finantzarioko diru-laguntzen eta bestelakoen egozpena, eta ibilgetua besterentzeagatik izandako narriadura eta emaitza; aldiz, kalkulu horretan ondare tresnetako partaidetzen sarrera finantzarioak gehituko dira, baldin eta sarrera horiek entitateen dibidenduak edo mozkin partaidetzak badira, eta entitate horietako partaidetza portzentajea, zuzenekoa nahiz zeharkakoa, gutxienez hauetako bat bada: 100eko 5, oro har, edo 100eko 3, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen dutenean. Guztiarekin ere, zergaren zerga oinarrian integratu gabe uzten diren sarrerak eta gastuak ez dira inoiz izango mozkin operatiboaren parte.

---

<sup>42</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren bat apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>43</sup> Paragrafo hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoek dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko bat apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Edozein kasutan ere, 3 milioi euroko finantza gastu garbiak izango dira kengarriak zergaldiko.

Kenkari gisa aplikatu ez diren finantza gastu garbiak hurrengo zergaldietan kendu ahal izango dira, kasuan kasuko zergaldikoekin batera, apartatu honetan ezarritako muga kontuan hartuta.

**2.** Zergaldiko finantza gastu garbiak ez badira iristen artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako mugara, ondorengo lehen 5 urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako finantza gastu garbiak kentzeko garaian, artikuluko honen 1. apartatuan aurreikusitako mugari muga horren eta zergaldiko finantza gastu garbien arteko diferentzia gehituko zaio, harik eta diferentzia hori kendu arte.

**3.** Foru arau honen VI. tituluko III. kapituluaren ezarritakoaren arabera tributatzen duten entitateetako bazkideek beraiei egotzitako finantza gastu garbiak izan beharko dituzte kontuan, artikuluko honetan jasotako muga aplikatzearen ondorioetarako.

**4.** Entitatearen zergaldia urtebete baino laburragoa bada, artikuluko honen 1. apartatuko laugarren paragrafoan aipatutako zenbatekoa kalkulatzeko eragiketa hau egingo da: 3 milioi euro bider zergaldiaren iraupenak urtearekiko duen proportzioa.

**5.** Artikuluko honetan aurreikusitako ondorioetarako, edozein motatako entitateen kapitalean edo funts propioetan partaidetzak eskuratzeko hartutako zorretatik datozen finantza gastuak kengarriak izango dira entitate eskuratzailaren mozkin operatiboaren 100eko 30eko muga gehigarria aplikatuta, baina mozkin operatibo horretan ez da sartuko eskurapen hori egin eta hurrengo 4 urteetan harekin bat egiten duten entitateei dagokiena, bat-egite horretan foru arau honen VI. tituluko VII. kapituluaren aurreikusitako zerga araubide berezia aplikatzen ez bada. Finantza gastu horiek artikuluko honen 1. apartatuan aipatzen den muga ere hartuko dira kontuan.

Apartatu honetan xedatutakoagatik kengarriak ez diren gastuak hurrengo zergaldietan kendu ahal izango dira, betiere apartatu honetan eta artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako muga kontuan hartuta.

Apartatu honetan ezarritako muga ez da aplikagarria izango entitateen kapitalaren edo funts propioen partaidetzak eskuratu diren zergaldian, baldin eta eskurapen hori zor bidez finantzatzen bada gehienez ere eskurapen prezioaren 100eko 70ean. Era berean, muga hori ez da aplikatuko hurrengo zergaldietan, baldin eta, eskurapenaren unetik, zor horren zenbatekoa, gutxienez, hurrengo 8 urteetako bakoitzari dagokion zati proportzionalan murrizten bada, zorra eskurapen prezioaren 100eko 30era iritsi arte.

**6.** Artikuluko honetan ezarritako muga ez zaie aplikatuko honako hauei:



a)<sup>44</sup> Kreditu entitateei eta aseguru etxeei.

b) Hiru baldintza hauek betetzen dituzten entitateei: ez izatea sozietate talde bateko kidea Merkataritza Kodearen 42. artikuluaaren arabera, ez egotea beste entitate batzuei lotuta foru arau honen 42. artikuluan xedatutako eran, eta establezimendu iraunkorrik ez edukitzea atzerrian.

c) Entitatea iraungi den zergaldian, entitatea berregituratze-eragiketa baten ondorioz iraungi den kasuetan salbu.

7. Zergadunak sozietate talde bateko kide badira Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoaren ondorioetarako, zilegi izango dute artikulua honetan xedatutakoa ez aplikatzea frogatzen dutenean beren funts propioen eta aktibo guztien arteko arrazoia taldeko arrazoi baliokidearen berdina edo handiagoa dela. Dena den, horretarako, ezinbesteko baldintza izango da aktibo eta pasibo guztiak baloratzeko erabiltzen den metodoa irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuak Urteko Kontu Bateratuen formulaziorako onartutako arauari jarraituz prestatutako finantza egoera-orriari aplikatutako berbera izatea.

Ondorio horietarako, zergadunaren funts propioen eta haren aktibo guztien arteko arrazoia taldeko arrazoi baliokidearen berdina dela jo ahal izango da, baldin eta zergadunaren funts propioen eta haren aktibo guztien arteko arrazoia gehienez taldeko arrazoi baliokidea baino bi puntu portzentual txikiagoa bada.

8. Artikulu honen aurreko apartatuan aipatutako zergadunek zerga administrazioari proposatu ahal izango diote beren finantza gastu garbien kenkariaren muga artikulu honen 1. apartatukoa baino handiagoa izatea, eta muga hori kalkulatzeko kontuan hartuta zer koefiziente adierazten duten, hirugarrenetik, taldearen finantza gastu garbiek sozietate taldearen mozkin operatiboaren aldean.

Kasu horretan, artikulu honen 1. apartatuan aipatutako muga kalkulatu da zergadunaren mozkin operatiboari aurreko paragrafoan adierazitako koefizientea aplikatuta.

Apartatu honetan adierazitako proposamenak egiteko, foru arau honen 45. artikuluko 3. eta 5. apartatu bitartean araututako prozedura arauari jarraituko zaie.

## 26. artikulua. Hornidurak.

1. Honako gastu hauek ez dira kengarriak izango:

a) Betebehar inplizitu edo isilekoen ondoriozkoak.

---

<sup>44</sup> Letra hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikuluaaren bi apartatuak aldatu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentzauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.



- b) Langileentzako epe luzerako ordainsariei dagozkienak.
  - c) Kontratuak betetzeko kostuei dagozkienak, kontratuotatik jasoko bide diren onura ekonomikoak baino handiagoak badira.
  - d) Berregituraketen ondoriozkoak, legezko edo kontratuzko betebeharrei, eta ez soilik isilekoei, lotutakoak direnean izan ezik.
  - e) Erosketen itzulketa-arriskuari dagozkionak.
  - f) Pertsonal-gastuak, langileei ordaintzeko formula gisa era-bili diren ondare tresnetan oinarritutako ordainketak badira, bai dirutan ordaintzen direnak, bai eta tresna horiek emanez gauzatzen direnak ere.
  - g) Foru-arau honetan ezarritakoaren arabera zerga-oinarria zehazterakoan kengarriak ez diren gastu edo galerei aurre egiteko horniduretarako zuzkidurak.
- 2.** Ingurumen alorreko jarduketei dagozkien gastuak kengarriak izango dira zergadunak egindako plan bati egokitu eta zerga-administrazioak plan hori onartzen duenean.
- 3.** Aurreko paragrafo bien arabera zergan kengarriak izan ez diren gastuak hornidura hori bere helbururako erabiltzen den zergaldiko zerga-oinarrian sartuko dira.
- 4.** Aseguru entitateek egindako hornikuntza teknikoen gastuak kengarriak, baina muga honekin: arau aplikagarrietan ezarritako gutxieneko zenbatekoa. Aurreko mugarekin, zerga-oinarriaren kalkuluan kengarria izango da ekitaldian egonkortze erreserbarako egindako zuzkiduraren zenbatekoa, nahiz eta galeren eta irabazien kontuan sartu ez. Erreserbako diru kopururen bat erabili bada, erabili den zergaldiko zerga-oinarrian integratu behar da.
- Primen narriaduraren ziozko zuzketak eta kobratzeko dauden kuotak ezin dira bateratu, saldo beretarako, zordunen kaudimen-gabezien ondoriozko kreditu narriadurek eragindako galerekin.
- 5.** Elkarrekiko berme-sozietateek hornidura teknikoak direla-eta galera-irabazien kontuaren kargura egindako gastuak kengarriak izango dira, fondo horrek Elkarrekiko Berme Sozietateen Araubide Juridikoari buruzko martxoaren 11ko 1/1994 Legeko 9.artikuluaren zehazten den nahitaezko gutxieneko zenbatekoa erdietsi arte. Derrigorrezko zenbatekoetatik gorako zuzkidurek % 75 kenkaria izango dute.
- Ez dira zerga-oinarrian sartuko herri-administrazioek elkarrekiko berme-sozietateei emandako diru-laguntzak, ezta diru-laguntza horietatik eratorritako errentak ere, baldin eta bai batzuk eta bai besteak hornidura teknikoen fondorako erabiltzen badira. Paragrafo honetan ezarritakoa birfidantzamenduko sozietateei ere aplikatuko zaie, Elkarrekiko Berme Sozietateen Araubide Juridikoari





buruzko1/1994 Legeko 11.artikuluan ezartzen denaren arabera nahitaez haien helburu soziala osatu behar duten jardueri dagokienez.

**6.** Konponketa- eta berrikusketa-bermeen ondoriozko arriskuei dagozkien gastuak kengarriak izango dira, horniduraren saldoa zehazteko beharrezkoa den zenbateraino. Baina saldo hori ez da izan behar eragiketa baten emaitza baino handiagoa; eragiketa honako hau da: zergaldiaren amaieran berme biziduna duten salmentei portzentaje bat aplikatuko zaie, zergaldian eta aurreko zergaldi bietan dauden bermeei aurre egiteko egindako gastuen eta zergaldiotan egindako bermedun salmenten arteko proportzioa, hain zuzen ere.

Aurreko lerrokadan xedatutakoa salmenten itzulketen ondorioz sortzen diren gainerako gastuen estaldurarako zuzkidurei ere aplikatuko zaie.

Entitate sortu berriak, jarduera berriak hasten dituzten entitateak edo beren jarduerak hiru ekitaldi igaro gabe berriz hasten dituzten entitateak baleude, paragrafo honen lehenengo lerrokadan finkatutako portzentajea izango da entitateak eragiketak egin dituen ekitaldiari edo ekitaldiei egozgarriak zaizkien gastuen eta sarreraren artean dagoen proportzioa.

**7.** Ez dira kengarriak izango kengarriak ez diren horniduren balioak eguneratzearen ondorioz sortzen diren doikuntzek eragindako finantza gastuak.

## **27. artikulua. Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak.**

**1.** Kengarriak izango dira azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginean araututa dauden pentsio planen sustatzaileek egindako ekarpenak eta bazkide babesleek Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeek gizarte aurreikuspeneko planetara, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen araututa daudenetara, egindako ekarpenak, bai eta enpresen gizarte aurreikuspeneko planetara egindakoak ere.

Ekarpen horiek partaide, aseguratutako edo bazkide oso edo arrunt bakoitzari berari dagokion heinean egotziko zaizkio, aparteko kasuetan Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 5. artikuluko 3. idatz-zatiko c) letran ezarritakoa aplikatuz pentsio planetara egiten direnak izan ezik.

**2.** Era berean, kengarriak izango dira pentsio planen antzeko gertakizunen estaldurarako kontribuzioak, honako beharkizunok betetzen badituzte:

a) Prestazioak lotzen zaizkien pertsonen egotzi behar zaizkie zergen ondoreetarako.

b) Etorkizuneko prestazioak hartzeko eskubidea era ezeztazezinean eskualdatu behar da.

c) Ekarpenetako baliabideen titulartasuna eta kudeaketa eskualdatu behar dira.



3. Halaber, kengarriak izango dira Laneko pentsio funtsen jarduerak eta ikuskapena arautzen dituen Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2003ko ekainaren 3ko 2003/41/EE Zuzentarauan ezarritako enpresa sustatzaileek egindako ekarpenak, baldin eta aurreko idatz-zatiko a), b) eta c) letretan adierazitako betekizunak betetzen badira eta Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian azaltzen diren gertakizunak estaltzen badira.

## **28. artikulua. Agortze-faktorea meatzaritzako jardueretan.**

1. Meatzei buruzko uztailaren 21eko 22/1973 Legearen babesean honako baliabide hauetako baten aprobetxamendua egiten duten zergadunek zerga-oinarria kalkulatzeko kengarritzat jo ditzakete artikuluko honetako hurrengo idatz-zatian aipatzen diren jarduerak egiteko agortze-faktore gisa erabiltzen dituzten diru kopuruak. Hona baliabideak:

a) Meatzei buruzko uztailaren 21eko 22/1973 Legeko 3. artikuluko C atalean eta Meatzei buruzko Legea aldatzen duen azaroaren 5eko 54/1980 Legeak sortutako D atalean sailkatutakoak.

b) Aipatutako artikuluko B atalean sailkatutako jatorri ez-naturaleko meaguneetatik lortutako baliabideak, baldin eta berreskuratu edo eraldatutako produktuak C atalean edo Meatzei buruzko Legea aldatzen duen azaroaren 5eko 54/1980 Legeak sortutako D atalean sailkatuta badaude.

Agortze-faktorea ez da handiagoa izango idatz-zati honetan aipatutako aprobetxamenduei dagokien zerga-oinarri zatiaren % 25 baino.

Hornikuntza Plan Nazionalean lehentasunezko zatia jotako lehengai mineral bat edo batzuk ustiatzen dituzten entitateek, ordea, aukera izango dute agortze-faktorea, baliabide horiei dagokien jardueran, saldutako mineralen balioaren % 12raino irits dadin. Halakotzat hartuko dira enpresek gero tratatu edo eraldatzeko kontsumitzen dituztenak ere. Kasu horretan, agortze-faktorerako zuzkidura ezin izango da izan aipatu aprobetxamenduetatik, eta substantzia horiek eta horiek eratorritako beste batzuk barnean dituzten ekoizkintetatik eta jasotako substantzien tratamendu, eraldaketa, merkaturatze eta salketei dagokien zerga-oinarriaren zatia baino handiagoa izan.

2. Agortze-faktorea dela eta zerga-oinarritik kentzen diren diru kopuruak jarraian zerrendatutako diren meatzaritzako jarduerekin zuzenean lotutako gastu, lan eta ibilgetuetan bakarrik inbertitu ahal izango dira:

a) Beste meatoki batzuen eta bestelako geologi baliabideen araketa eta ikerketa.

b) Lortutako ekoizkinen errekupeazioa edo kalitatea hobetzeko ikerketak.

c) Zenbaki honetako a), b) eta d) letretan aipatzen diren jarduerak eta Meatzei buruzko uztailaren 21eko 22/1973 Legeko 3. artikuluko C ataleko eta Meatzei buruzko Legea aldatzen duen azaroaren 5eko 54/1980 Legeak sortutako D



ataleko meaguneak eta gainerako baliabide geologikoak ustiatzeko jarduerak soilik egiten dituzten enpresen kapital soziala adierazten duten baloreak harpidetu edo eskuratzea, mineral erradiaktiboei, baliabide geotermikoei, harri bituminosoei eta atal horretan sar daitezkeen interes energetikoko beste meagune edo baliabide geologiko guztiei dagokienez, baldin eta, bi kasuetan, baloreek hamar urte jarraian irauten badute entitatearen ondarean.

Zergadunari akzio edo partaidetzak saldu zizkieten enpresek, horiek harpidetu ondoren, aipatutakoez besteko jarduerak burutzen badituzte, zergadunak artikuluko honetako 4. idatz-zatian aipatzen den likidazioa egin beharko du edo, bestela, harpidetza horren zenbatekoa berrinbertitu, beharkizunak betetzen dituzten beste inbertsio batzuetan. Berrinbertsio berria c) letra honetan aipatutako baloreetan eginez gero, hamar urteko epealdia amaitzeko falta den aldia iraun beharko dute balore horiek.

d) Ustiapena burutzen ari den meatokiaren gordelekuari buruzko ezaguera hobea lortzeko ikerketa.

e) Enpresako meatzaritzako jardueretan ezarri ahal diren ikerketa-laborategiak eta ekipoak.

f) Erauzketaren industrien hondakinak kudeatzeari buruzkoa, eta meatzeetako jarduerak ukitutako lekuak babestu eta leheneratzeari buruzko ekainaren 12ko 975/2009 Errege Dekretuan ezarritako eraberritze-planetan sartzen diren jarduerak.

**3.** Zergaldi bakoitzean zerga-oinarria zehazterakoan agortze-faktore gisa kentzen den zenbatekoa hamar urteko epealdian inbertitu beharko da, zergaldia amaitzen denetik hasita. Inbertsio hori burututzat joko da aurreko idatz-zatian aipatutako gastuak edo lanak egindakoa edo ibilgetua jasotakoa.

Horretaz gainera, zergaldi bakoitzean entitatearen erreserben kontuei gehitu beharko zaie agortze-faktore gisa zerga-oinarria kalkulatzeko kendutako zenbatekoa. Erreserba horiek askatasunez baliatu ahal izango dira inbertsioak amortizatzen diren neurrian soilik, edo, bestela, funts horiekin finantzatzutako akzio edo partaidetzak harpidetu zirenetik hamar urte pasatutakoan.

Agortze-faktorea gauzatzen duten inbertsioei ez zaizkie aplikatuko foru-arau honetako V. tituluko III. kapituluaren araututako kenkariak.

Zergadunek artikuluko honetan xedatutakoaren aplikazioari buruzko inguruabar guztiak azaldu beharko dituzte memorian.

**4.** Hamar urteko epealdia pasatzen bada inbertitu beharreko zenbatekoa inbertitu gabe, edo epealdi horren barruan modu desegokian inbertitzen bada, zenbateko bera sartuko da zerga-oinarrian aldi horren amaieran bukatuta dagoen zergaldian edo inbertsio desegokia egin den zergaldian, eta berandutze-korrituak gehituko zaizkio kuotari.



Modu berean jokatu da entitatea likidatzen den kasuetan, agortze-faktoretik aplikatu gabe dagoen zenbatekoari dagokionez, bai eta mea ustiategi osoa edo zati bat lagatzen edo besterentzen denean eta bat-egitea, zatiketa, aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorra edo jarduera-adarraren ekarpena egiten den kasuetan ere, salbu eta ondoriozko entitateak, meatzaritzako jarduera egiten jarraitzen duenak, bere gain hartzen badu entitate eskualdatzaileak izandako onura sendotzeko betekizunak bete beharra, lehengo entitateak zituen baldintza berberekin.

## **29. artikulua. Agortze-faktorea hidrokarburo guneak arakatu, ikertu eta ustiatzeko jardueretan.**

1. Zerga-oinarria kalkulatzeko kengarritzat jo daitezke artikuluko honetako hurrengo idatz-zatian aipatzen diren jarduerak egiteko agortze-faktore gisa erabiltzen diren diru kopuruak, hori egiten duen zergadunak xede sozial bakarra badu Estatuaren lurraldean eta jurisdikzio-uretako nahiz Espainiako Erresumaren subiranotasunpeko itsas hondopeetan, Hidrokarburoen Sektoreari buruzko urriaren 7ko 34/1998 Legean ezarritako moduan, hidrokarburo naturalen (likidoak edo gaseosoak) hobiak eta lurpeko guneak arakatu, ikertu eta ustiatzea, eta, jarduera horien osagarri gisa, ateratako produktuak garraiatu, biltegitatu, araztu eta saltzea.

Zerga-oinarria kalkulatzeko agortze-faktorea dela eta aplikatzen den kenkaria hurrengo bietako edozein izan daiteke, entitateak aukeratzen duena:

a) Hidrokarburoen salmentaren kontraprestazioaren eta gordetzeko zerbitzuen prestazioaren zenbatekoaren 100eko 25, murrizketa horren aurretiazko zerga-oinarriaren 100eko 50eko mugarekin.

b) Murrizketa honen aurretiazko zerga-oinarriaren zenbatekoaren 100eko 40.

2. Zerga-oinarria zehaztean agortze-faktorea dela eta kentzen diren zenbatekoak sozietatearen xedeko jardueretan bakarrik inbertitu ahal izango dira, bai eta eremuak bertan behera uzteko eta itsas plataformak eraisteko jardueretan ere, hamar urteko epean, zerga-oinarria zehazterakoan agortze-faktorea dela eta diru kopurua kentzen den zergaldia amaitzen denetik hasita. Are, kenkaria aplikatzen den lehenengo zergaldiaren aurreko lau urteetan egindako arakatze, ikerketa eta ustiapen jardueretan inbertitutzat ere jo ahal izango dira.

Ondore horietarako, araketa edo ikerketa aurretiazko azterlan geologiko, geofisiko edo sismikoak izango dira, baita arakatu edo ikertzeko baimenaren eremuan egindako gastu guztiak ere, hala nola, araketa sundatzeak, eta ebaluazio eta garapen gastuak, negatiboak badira, lurretara heldu eta lurra prestatzeko obren gastuak, eta sundatze horiek kokapenenak. Emakida batean egin eta, emandako ustiapenaren sorburua daukanaz bestelako egitura bat, hidrokarburoak eduki edo gordetzeko gai dena, kokatu eta zulatzeko lanak hartzen dituztenak ere araketa eta ikerketa gastutzat joko dira. Eremuak bertan behera uztea eta itsas plataformak eraistea lehorreko edo itsasoko ekoizpen instalazioak desegiteko lanak direla ulertuko da. Lan horien bitartez libre eta



garbi uzten da instalazio horiek okupatzen zuten lurzorua edo itsas eremua, emakidan zehaztutako moduan.

Ondore horietarako, ustiapeneko inbertsioak ustiapen baten emakidaren eremuan egindakoak izango dira, hala nola, putzuen diseinu, zulaketa eta eraikuntza, ustiapeneko instalazioak, eta ustiapen lanak egin ahal izateko beharrezkoa den bestelako edozein inbertsio, ageriko edo ez-agerikoa, betiere emakidadunak arestian esandako araketa eta ikerketa jardueretan egindako inbertsioak ez badira.

Ondore horietarako, positibo ateratzen diren ebaluazio eta garapeneko sundatzeak ustiapen gisa sartuko dira.

**3.** Zergaldi bakoitzean entitatearen erreserba kontuei gehitu beharko zaie zerga-oinarria zehazterakoan agortze-faktorea dela eta kentzen den zenbatekoa, eta erreserba horiek askatasunez baliatu ahal izango dira funts horiekin finantzatzutako ondasunak amortizatzen joaten diren neurrian, ez lehenago.

Agortze-faktorea gauzatzen duten inbertsioei ez zaizkie aplikatuko foru-arau honetako V. tituluko III. kapituluan araututako kenkariak.

Zergadunek artikuluko honetan xedatutakoaren aplikazioari buruzko inguruabar guztiak azaldu beharko dituzte memorian.

**4.** Hamar urteko epealdia pasatzen bada inbertitu beharreko zenbatekoa inbertitu gabe, edo epealdi horren barruan modu desegokian inbertitzen bada, zenbateko bera sartuko da zerga-oinarrian aldi horren amaieran bukatuta dagoen zergaldian edo inbertsio desegokia egin den zergaldian, eta berandutze-korrituak gehituko zaizkio kuotari.

Modu berean jokatu da entitatea likidatzen den edo haren xede soziala aldatzen den kasuetan, agortze-faktoretik aplikatu gabe dagoen zenbatekoari dagokionez, bai eta lagapen edo besterentze osoa nahiz partziala, bat-egitea, eraldaketa, zatiketa, aktiboaren edo pasiboaren lagapen orokorra edo jarduera-adarren ekarpena egiten den kasuetan ere, salbu eta ondoriozko entitateak, jarduera egiten jarraitzen duenak, xede sozial bakartzat badu artikuluko 1. idatz-zatian ezarritakoa eta bere gain hartzen badu entitate eskualdatzaileak izandako onura sendotzeko betekizunak bete beharra, lehenengo entitateak zituen baldintza berberekin.

### **30. artikulua. Aurrezki kutxen ongintza eta gizarte ekintza.**

**1.** Aurrezki kutxek, zerga-oinarria zehazterakoan, euren emaitzen zati bat kendu ahal izango dute, ongintza eta gizarte ekintza finantzatzeko erabiltzen duten zenbatekoa, hain zuzen ere, euren arauekin bat etorritik.

**2.** Aurrezki kutxen ongintzarako eta gizarte ekintzarako obrari esleitutako kopuruak, gutxienez, 100eko 25ean, esleipena zein ekitaldiri dagokion,



horretantxe, edo ondorengoan, inbertsio lotuak egiteko, edo horri heldutako entitate eta establezimenduen euspen gastuak ordaintzeko ezarriko dira.

**3.** Aurreko idatz-zatian adierazitako epealdian erabili beharreko zenbatekoak erabili gabe, edo epealdi horren barruan modu desegokian erabiltzen badira, zenbateko bera sartuko da zerga-oinarrian epealdi horren amaieran bukatuta dagoen zergaldian edo xedapen desegokia egin den zergaldian, eta berandutze-korrituak gehituko zaizkio kalkulaturako kuotari.

Entitatea likidatzen denean gauza bera egingo da ongintza eta gizarte ekintzarako esleitutako diru kopuruetatik erabili gabe dagoen zenbatekoari dagokionez, baita bat-egitea, zatiketa edo aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorra egiten denean ere, salbu eta horrela sortzen den aurrezki kutxak bere gain hartzen duenean entitate eskualdatzaileak izandako onura sendotzeko betekizunak bete beharra, lehengo entitateak zituen baldintza berberetan.

**4.** Finantza-jarduera zeharka egiten denean, aurrezki kutxen gobernu organoei eta haien araubide juridikoaren beste alderdi batzuei buruzko uztailaren 9ko 11/2010 Errege Lege Dekretuan finantza-jarduera banku entitate baten bitartez zeharka egiteari buruz ezarritakoaren babesean diharduten aurrezki kutxek gizarte ekintzarako jartzen duten diru kopuruak bankuaren zerga-oinarria murriztu dezake, baterakuntza araubidea aplikatu gabe, edo babeseko entitate sistemako entitate nagusiarena, eta murriztu ere jasotako dibidenduek guztizko sarreretan duten proportzio berean, artikuluko honetako goiko idatz-zatietan ezarritakoarekin bat etorriz (murrizketaren gehieneko zenbatekoa dibidenduena izango da).

Horretarako, aurrezki kutxak murrizketaren zenbatekoa jakinarazi behar dio dibidenduak ordaindu dizkion bankuari edo entitate nagusiari. Gainera, murrizketaren zenbatekoari artikuluko honetako goiko idatz-zatietan xedatutakoa aplikatu nahi ez badio, horren berri ere eman behar dio. Hala ere, aurrezki kutxak aurreikusitako kopuruak jarri beharko ditu ongintzarako eta gizarte ekintzarako artikuluko honetan ezarritako baldintzekin; baldintzaren bat bete ezean, bankuari edo entitate nagusiari jakinarazi beharko dio, kendutako kopuruak erregulariza ditzan, foru-arau honetako 127. artikuluko 2. idatz-zatian ezarri den bezala.

**5.** Aurrezki kutxek ez dituzte euren zerga-oinarrian sartuko ongintza eta gizarte ekintza mantentzeko gastuak, nahiz eta horietara zuzendutako diru kopurua baino handiagoak izan, etorkizuneko esleipenen aplikaziotzat jotzea eragotzi gabe.

### **31. artikulua. Gastu kenezinak.**

**1.** Ez dira zergetatik ken litezkeen gastutzat hartuko honako hauek:

a) Norbere fondoan ordainketa direnak.

b) Sozietateen gaineko Zerga kontabilizatzeak eratorriak. Ez dira sarreratzat hartuko kontabilizazio horretatik datozenak.



c) Isunak, zigor- eta administrazio-zehapenak, betearazpen aldiko errekarquak eta aurretiazko errekerimendurik gabe epez kanpo aurkeztutako aitorpenengatiko errekarquak.

d) Jokoko galerak.

e) Dohaintzak eta eskuzabaltasunak.

Honako gastu hauek ez dira letra honetan sartuko: bezero edo hornitzaileekiko harreman publikoengatiko gastuak, ezta usadio eta ohituren arabera enpresako langileei dagokienez egiten direnak ere, ezta, zuzenean edo zeharbidetik, ondasunen salmenta eta zerbitzuen prestazioa sustatzekoak ere, ezta sarrerekin zerikusirik dutenak ere. Horrek ez du eragotziko hurrengo zenbakian, 2.ean, xedatzen dena.

f) Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Pentsio Funts eta Planei buruzko Legearen testu bateginak eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga-araubideari buruzko foru-arauek jasotako kontingentzien bezalakoak edo antzekoak estaltzeko horniduretarako edo barne funtsetarako zuzkidurak.

g)<sup>45</sup> Paradisu fiskaltzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan egoitza duten pertsona edo entitateekin zuzenean edo zeharka egindako eragiketei dagozkien zerbitzuen gastuak, edo haietan egoitza duten pertsona edo entitateen bitartez ordaintzen diren gastuak, salbu zergadunak frogatzen badu gastua benetan egindako eragiketa edo transakzio bati dagokiola.

Entitate ez-egoiliarrek lortutako zenbait errenta positibo zerga oinarrian sartzeko araubidea, foru arau honetako 48. artikuluan ezarritakoa, ez zaie aplikatuko aurreko paragrafoan xedatutakoaren arabera zerga kenkaririk ez duten gastuekin lotutako errentei.

h) 2012ko urriaren 29ko 7/2012 Legearen 7. artikuluan eskudiruzko ordainketez xedatzen dena hausten duten eragiketetatik eratorritako gastuak. Lege horrek aurrekontuen araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzen du, iruzurraren kontrako prebentzio-ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzearen.

i) Eroskeria.

---

<sup>45</sup> g) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bederatzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).





j)<sup>46</sup> Finantzaketa kontratuetatik eratorritakoak, baldin eta haiei lotutako ordainsaria diruzko zati batek eta gauzazko beste batek osatzen badute, azken kasu horretan entitate finantzatuaren akzioak edo partaidetzak erosteko eskubide gisa, foru arau honen 77. artikuluko 10. apartatuan aurreikusitako moduan eta baldintzetan.

k)<sup>47</sup>Foru arau honen 60 bis artikuluan ezarritako kenkariaren oinarri diren gastuak, kenkari horretarako eskubidea eman duten aktiboen amortizazioari dagozkionak ere barne.

**2. Aurreko ataleko e) letraren bigarren paragrafoan aipatzen diren gastuak kengarri izango dira, diru-sarrerekin loturik dauden kasuan, honako zenbateko eta baldintza hauen arabera:**

a) Harreman publikoak direla eta jatetxe, ostatu, bidaia eta joan-etorrietan egiten diren gastuen % 50. Gehieneko muga, kontzeptu guztiak batera hartuta, zergadunaren eragiketen bolumenaren % 5 izango da, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean definitzen den bezala.

b)<sup>48</sup> Opariak eta bestelako esku-erakutsiak, baldin eta hartzaile eta zergaldi bakoitzeko zenbatekoa ez bada 300 euro baino gehiago, eta hartzailearen nortasuna agiriren batean jasota geratzen bada. Baldin eta aipaturiko gastuak goian zehazturiko zenbatekoa baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarri.

**3. Honako erregela hauek aplikatuko dira automobilak eta horien atoiak, ziklomotorrak eta motozikletak erabiltzetik sortzen diren gastuei dagokienez:**

a) Horiek erosi, errentatu, konpondu, mantendu eta balioa galtzearekin zerikusia duten gastuen eta horien erabilerari lotutako beste edozein gasturen % 50 kendu ahal izango da, gehienezko muga hauekin ibilgailu eta urte bakoitzeko:

a'. Subjektu pasiboak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 25.000 euro eginda ateratzen den zenbatekoaren % 50aren edo 2.500 euroren artean txikiena den kopurua, errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta.

---

<sup>46</sup> Letra honi martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren lau apartatuak edukia eman dio, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>47</sup> Letra hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko sei apartatuak aldatu du. Aipaturiko foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>48</sup> b) Letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehen ordinalaren Bi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



Ibilgailu bat eskualdatzean edo aktibotik baja ematean, horretatik eratorritako errenta kalkulatzeko, ibilgailuaren erosketa prezioa edo produkzio-kostua aintzat hartuko da, behin aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera kendutako amortizazioak gutxituta; gainera, erregela hauek aplikatuko dira:

- Galera bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 euroren % 50etik a' letra honek lehen paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua eduki den denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa. Kalkulu horretatik lortutako zenbatekoa ehuneko ehunetan izango da kengarria.

- Irabaziak lortzen badira, foru-arau honetako 40. artikulua 9. idatz-zatian jasotako moneta-zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira ibilgailuaren erosketa-prezioa edo produkzio-kostua, gehienez 25.000 euroren % 50eraino, bai eta a' letra honetako lehenengo paragrafoan xedatutakoari jarraiki kendutako amortizazioak ere. Kalkulu horretatik lortutako zenbatekoa ehuneko ehunetan izango da kengarria, nahiz eta ezingo den izan eskualdaketarengatik lortutako errenta positiboa baino handiagoa.

b'. Ibilgailuaren erabilerarekin zerikusia duten gainerako kontzeptuengatik, 3.000 euro.

b) Modu sinesgarrian frogatzen denean ibilgailua jarduera ekonomiko bat egiteko baino ez dela erabiltzen, erabilera horretatik eratorritako gastuak kengarriak izango dira, gehienezko muga hauekin ibilgailu eta urte bakoitzeko:

a'. Zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 25.000 euro eginda ateratzen den zenbatekoaren edo 5.000 euroren artean txikiena den kopurua, errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta.

Jarduera ekonomikoari bakarrik atxikitako ibilgailu bat eskualdatzean edo aktibotik baja ematean, horretatik eratorritako irabazia edo galera kalkulatzeko, ibilgailuaren erosketa-prezioa edo produkzio-kostua aintzat hartuko da, behin aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera kendutako amortizazioak gutxituta; gainera, erregela hauek aplikatuko dira:

- Galera bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 eurotik a' letra honetako lehenengo paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua eduki den denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa.

- Irabaziak lortzen badira, foru-arau honetako 40. artikulua 9. idatz-zatian jasotako moneta-zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira erosketa-prezioa edo produkzio-kostua, gehienez 25.000 euroraino, eta a' letra honetako lehenengo paragrafoari jarraituz kendutako amortizazioak. Horrela kalkulaturako moneta-zuzenketaren zenbatekoa ezingo da izan eskualdaketarengatik lortutako errenta positiboa baino handiagoa.



b'. Ibilgailuaren erabilerarekin zerikusia duten gainerako kontzeptuengatik, 6.000 euro.

Halaber, b) letra honetan xedatutakoa aplikagarri izango da, baldin eta Zergaren autolikidazioa aurkeztu aurretik garraio-elementua erabiltzen duen pertsonari gauzazko ordainsari gisa dagozkion kopuruak egotzi badira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 60. artikuluan jasotako arauei jarraiki.

c) Kengarri izango dira ordezkariak edo merkataritza-agenteeak joan-etorri profesionaletan darabiltzaten ibilgailuekin zerikusia duten gastuak, alegia, halakoak erostea, alokatzea, konpontzea, mantentze-lanak egitea, haien depreziazio, galera, moneta-zuzenketa eta haiek erabiltzearekin lotutako beste edozein gastu, 3. zenbaki honetako b).a' letrako mugarekin.

Edonola ere, foru-arau honetako 42. artikuluan adierazten den bezala lotutako pertsona batek erabiltzen baditu ibilgailuak, 3. zenbaki honetako a) letran ezarritakoa aplikatuko da.

d) Aurreko a), b) eta c) letretan aipatutako ibilgailuetako bat baino gehiago erabiltzen baditu batera pertsona berak, adierazitako mugak pertsona eta urte bakoitzeko aplikatuko dira, alde batera utzita zenbat ibilgailu erabiltzen dituen.

Ibilgailua ez bada erabili urte osoan, letra horietan aipatzen diren kenkariak egiteko gehienezko mugak ibilgailu hori erabili den denboraren proportzioan kalkulatu dira.

e) Kengarri izango dira ondoren jasotzen diren ibilgailuen erosketarekin, alokairuarekin, konponketarekin, mantentze-lanekin, depreziazioarekin eta erabilerarekin lotutako beste edozerekin zerikusirik duten gastuak:

a'. Salgaien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.

b'. Bidaia-irakurketa kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.

c'. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.

d'. Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.

e'. Zaintza-zerbitzuetan erabilitakoak.

f'. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten entitateek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretan soil-soilik erabiltzen dituztenak.

3. apartatu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, turismo ibilgailu, atoi, ziklomotor eta motozikletatzat hartuko dira urriaren 30eko 6/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Trafikoari, Ibilgailu Motordunen Zirkulazioari



eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu bategineko I. eranskinean hala definitutakoak, baita eranskin horretan ibilgailu misto gisa definitutakoak ere, eta, kasu guztietan, lur orotako ibilgailuak edo «jeep» motakoak.<sup>49</sup>

**4.<sup>50</sup>** Ez dira kengarri izango itsasontziekin, laketontziekin zein itsas kiroletarako ontziekin edo aireontziekin zerikusia duten gastuak; alegia, halakoak erostea, alokatzea, konpontzea, mantentze-lanak egitea, haien depreziazioa eta haiek erabiltzearekin zerikusia duen beste edozein gastu.

Modu sinesgarrian frogatzen bada elementu horiek jarduera ekonomiko bati bakarrik atxikirik daudela, aurreko paragrafoan aipatzen diren gastuak kengarri izango dira, gehienezko muga honetaraino: paragrafo honetan aipatzen diren elementuetatik eratorritako gastuak murriztu aurretiko eta zerga-oinarri negatiboen, baldin badaude, konpentsazioaren aurretiko zerga-oinarriaren zenbatekoa.

Baina ez da muga hori aplikatuko subjektu pasiboak frogatzen badu badituela behar beste baliabide material eta giza baliabide jarduera ekonomiko hau egiteko: aipatutako garraiobideak etenik gabe ustiatzea.

**5.<sup>51</sup>** Kengarriak izango dira dohaintza gisa ordaindutako kopuruak eta emandako ondasunen kontabilitate-balioa, kirol federazioen eta kirol klubek xedeak lortzeko erabil badaitezke, kirol jarduera ez-profesionalen sustapen eta garapenerako kirol sozietate anonimoek emandako diru kopuruei dagokienez, betiere entitate horien artean aipatutako kirol federazio eta klubek helburua lortzeko beharrezkoa den kontratu bidezko eta kostu bidezko lokarria badago.

**6.<sup>52</sup>** Aurreko 1. apartatuko a) letran xedatutakoa gorabehera, eta foru arau honetako 31 bis artikulua 1. apartatua jasotakoa eragotzi gabe, partaidetza

---

<sup>49</sup> Paragrafo hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinaletako hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>50</sup> 4. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bederatzi apartatuak birzenbatu eta aldatu du (lehen 3.bis apartatua baitzen). Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>51</sup> 5. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Bederatzi apartatuak birzenbatu du, lehen 4. apartatu baitzen. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>52</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoek dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko hiru apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO).



mailegu baten ondorioz sortzen diren interesak, finkoak zein aldakorrek, foru arau honetako 47. artikuluan xedatutakoa aplikatu behar zaienak izan ezik, kengarriak izango dira, baldin eta mailegu horrek beharkizun eta baldintza hauek betetzen baditu:

a) Entitate mailegu emailek interes aldakorra jasotzea, enpresa mailegu hartzailearen jardueraren bilakaeraren arabera zehazten dena.

Bilakaera hori zehazteko irizpide hauek erabili ahal izango dira: mozkin garbia, negozio bolumena, ondare osoa edo kontratuko alderdiek askatasunez adosten duten beste edozein.

b) Kontratuko alderdiek adostu ahal izango dute interes finkoa jartzea, jardueraren bilakaerarekin zerikusirik ez duena.

c) Kontratuko alderdiek amortizazio aurreratua zigortzeko klausula adostu ahal izango dute.

Aurreikusita eduki beharko da, mailegu hartzaileak garaiz aurretik amortizatzen badu partaidetza mailegua, amortizazio hori konpentsatu egingo dela haren funts propioak beste hainbeste handituz eta hori ez dela aktiboen eguneratsetik aterako.

### **31 bis. artikulua. Asimetria hibridoak.<sup>53</sup>**

1. Ez dira fiskalki kengarriak izango pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta, pertsona edo entitate horietan gastu edo eragiketaren kalifikazio desberdina izateagatik, diru sarrerarik sortzen ez badute edo, bestela, sortzen duten sarrera salbuetsita badago, zergapetze ekonomiko bikoitza ezabatu behar bazaio edo 100eko 10etik beherako karga tasa nominalean zergapetuta badago.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa ez da aplikatuko tresna finantzario transferitu baten azpiko etekinaren gastuei dagokienez, ordainketa operadore finantzario batek egiten duenean merkatuan sartutako transferentzia hibrido baten esparruan, baldin eta agindu emailearen herrialde edo lurraldeak behartzen badu operadore finantzarioa tresna finantzario transferituari dagokionez jasotako zenbateko guztiak errenta gisa sartzera; ez da bidezkoa izango ez gastu horiek salbuestea eta ez zergapetze bikoitza ezabatzea.

---

eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>53</sup> Artikulu hau xedapen honen bitartez gehitu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoak dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko lau apartatuak gehitu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Ondorio horietarako, operadore finantzariotzat hartuko da mozkin bat lortzeko asmoz erregulartasunez norberaren kontura tresna finantzarioak erosi eta saltzen dituen pertsona edo entitatea. Agindu emailearen herrialde edo lurraldetzat, berriz, gastua ondorio fiskaletarako egindakotzat jotzen dena hartuko da.

Bestalde, transferentzia hibridotzat hartuko da tresna finantzario baten transferentziari lotutako eragiketa oro, baldin eta tresna finantzario transferitu baten azpiko etekina, ondorio fiskaletarako, eragiketan esku hartzen duten alderdietako batetik baino gehiagotik aldi berean eratorritzat jotzen bada. Merkatuan sartutako transferentzia hibridotzat hartuko da, berriz, operadore finantzarioak bere jardura profesionalean, eta ez, ordea, mekanismo egituratu baten zati gisa, sartu duen edozein transferentzia hibrido.

**2.** Ez dira fiskalki kengarriak izango diru sarrerarik sortzen ez duten eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta, pertsona edo entitate jasotzaileek beraiek egoiliar diren herrialde edo lurraldean eta beren bazkide, kide, inbertsore edo partaideen herrialde edo lurraldean kalifikazio fiskal desberdina izatearen ondorioz, zergaduna lotuta badago pertsona edo entitate horiekin edo haien bazkide, kide, inbertsore edo partaideekin.

**3.** Ez dira fiskalki kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta, zergadunak herrialde edo lurralde horretan kalifikazio desberdina izatearen ondorioz, diru sarrerarik sortzen ez badute, foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetutako diru sarrera batekin konpentsatzen ez den zatian.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kenkaririk izan ez duten gastuak hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietan konpentsatu ahal izango dira zergadunak lortutako errenta garbi positiboekin, baldin eta haiek foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta badaude.

Zerga oinarrian sartu behar da beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketen zenbatekoa, baldin eta, haiek beste herrialde edo lurralde horretan beste kalifikazio fiskal bat izatearen ondorioz, beste herrialde edo lurralde horretan fiskalki kengarritzat hartu badira eta bertan zuzenean edo zeharka konpentsatu bada foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta ez dagoen diru sarrera batekin.

**4.** Ez dira fiskalki kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo entitate lotuekin edo beraiek egindako eragiketei dagozkien gastu edo galerak, baldin eta, beraiek kalifikazio fiskal desberdina izatearen ondorioz, pertsona edo entitate lotu horietan fiskalki kengarriak diren gastu edo galerak ere badira, pertsona edo entitate lotu horiek foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta ez dagoen diru sarrera batekin zuzenean edo zeharka konpentsatu duten zatian. Aipatutako konpentsazioa zergadunak gastu edo galeraren kenkaria egin ondorengo ekitaldi



batean gertatzen bada, zergadunak beste herrialde edo lurraldean konpentsazio horri dagokion zenbatekoa sartu beharko du bere zerga oinarrian.

Ez dira fiskalki kengarriak izango zergadunak egindako eragiketen gastu edo galerak, baldin eta pertsona edo entitate lotu baten herrialde edo lurraldean fiskalki kengarritzat ere hartzen badira, zergadunaren kalifikazio fiskal desberdinaren ondorioz, foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta dagoen diru sarrera batekin konpentsatzen ez den zatian.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kenkaririk izan ez duten zenbatekoak hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietan konpentsatu ahal izango dira zergadunak lortutako errenta garbi positiboekin, baldin eta errenta horiek foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta badaude.

#### **5. Honako hauek ez dira fiskalki kengarriak izango:**

a) Pertsona edo entitate lotu baten establezimendu iraunkorrekin edo establezimendu iraunkorrak dituen pertsona edo entitate lotu batekin egindako eragiketei dagozkien gastu edo galerak, baldin eta, establezimendu iraunkor baten edo gehiagoren eta beraien etxe nagusiaren artean edo establezimendu iraunkorren artean diru sarreraren egozpenean diferentzia fiskal bat izatearen ondorioz, diru sarrerarik sortzen ez badute edo, bestela, sortzen duten diru sarrera salbuetsita badago edo zergapetze bikoitza ezabatu behar bazaio.

b) Pertsona edo entitate lotu baten establezimendu iraunkor batekin egindako eragiketei dagozkien gastu edo galerak, baldin eta diru sarrerarik sortzen ez badute edo, bestela, sortzen duten diru sarrera salbuetsita badago edo zergapetze bikoitza ezabatu behar bazaio, establezimendu iraunkor hori kokapen herrialde edo lurraldean fiskalki halakotzat ez hartzearen ondorioz.

c) Atzerrian establezimendu iraunkor batekin egindako barruko eragiketetan zenbatetsitako gastuak, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen aplikagarri batean horrela aitortuta dauden kasuetan, baldin eta, establezimendu iraunkorren herrialde edo lurraldeko legeriaren ondorioz, diru sarrerarik sortzen ez badute edo, bestela, sortzen duten diru sarrera salbuetsita badago edo zergapetze bikoitza ezabatu behar bazaio, foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta dagoen establezimendu iraunkorren diru sarrera batekin konpentsatzen ez den zatian.

Letra honetan ezarritakoaren arabera kenkaririk izan ez duten gastuak hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietan konpentsatu ahal izango dira establezimendu iraunkorrak lortutako errenta garbi positiboekin, baldin eta haiek foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta badaude.

d) Zergadunaren establezimendu iraunkor batekin edo berak egindako eragiketei dagozkien gastu edo galerak, baldin eta, era berean, fiskalki kengarriak badira



establezimendu iraunkor horretan edo harekin lotutako entitate batean, establezimendu iraunkor horrek edo harekin lotutako entitate batek foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta ez dagoen diru sarrera batekin zuzenean edo zeharka konpentsatu den zatian. Aipatutako konpentsazioa zergadunak gastu edo galeraren kenkaria egin ondorengo ekitaldi batean gertatzen bada, zergadunak beste herrialde edo lurraldean konpentsazio horri dagokion zenbatekoa sartu beharko du bere zerga oinarrian.

**6.** Ez dira fiskalki kengarriak izango zergaduna egoiliar fiskala den beste herrialde edo lurralde batean fiskalki kengarriak diren gastu edo galerak, foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta egon ez den diru sarrera batekin zuzenean edo zeharka konpentsatu den zatian. Aipatutako konpentsazioa zergadunak gastu edo galeraren kenkaria egin ondorengo ekitaldi batean gertatzen bada, zergadunak beste herrialde edo lurraldean konpentsazio horri dagokion zenbatekoa sartu beharko du bere zerga oinarrian.

Apartatu honetan xedatutakoa ez da aplikatuko beste herrialde edo lurraldea Europar Batasuneko estatu kide bat denean, zeinarekin Espainiak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat sinatuta duen, baldin eta hitzarmen horretan zergaduna Espainiako lurraldeko egoiliar fiskaltzat hartzen bada.

**7.** Ez dira gastu fiskalki kengarritzat hartuko beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo entitate lotuekin egindako transakzio bati edo transakzio sorta bati dagozkion gastuak, baldin eta zuzenean edo zeharka finantzatzen badituzte artikuluko honen aurreko apartatueta aipatutako ondorioak sortzen dituzten eragiketen esparruan egindako gastu kengarriak, salbu eta eragindako herrialde edo lurraldeetako batek doikuntza bat egin duenean gastuaren kenkaria saihestu, diru sarrera zergapetu edo gastu beraren kenkari bikoitza saihesteko, apartatu horietan jasotakoaren arabera.

**8.** Artikulu honen aurreko apartatueta xedatutakoa aplikatuko da, era berean, apartatu horietan aipatutako eragiketak mekanismo egituratu baten esparruan egiten direnean.

Ondorio horietarako, mekanismo egituratutzat hartuko dira akordio, negozio juridiko, eskema, eragiketa edo haien multzo oro, baldin eta bertan gastu kengarri bat sortzen bada zergapetutako sarrera korrelatiborik gabe edo gastu kengarri bat sortzen bada bi herrialde edo lurraldetan edo gehiagotan, artikuluko honetan adierazitako moduan, eta gastu horren sorrera baldintzetan kuantifikatuta edo tarifikatuta badago edo, bestela, aipatutako emaitzak sortzeko diseinatu bada, salbu eta, azken kasu horretan, ez zergadunak eta ez harekin lotutako pertsona edo entitate batek haiek zentzuz ezagutzerik izan ez dutenean eta emaitza horietatik datorren abantaila fiskalaren balioa partekatzen ez dutenean.

**9.** Zerga honen kuota efektiboan haren kontura egindako atxikipearen zenbatekoa kengarria izango da, zerga oinarrian integratu den eta mekanismo



egituratu baten esparruan egin den transferentzia hibrido batean lortutako errentari dagokion proportzioan.

**10.** Artikulu honetan adierazitakoaren ondorioetarako, ulertuko da diru sarrera bat foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legeriari jarraituz zergapetuta dagoela, baldin eta diru sarrera hori ez badago salbuetsita eta ez bazaio zergapetze bikoitza ezabatu behar.

**11.**<sup>54</sup> Entitate batek edo artikulu honen 12. apartatuan jasotako zentzuan elkarri lotutako batzuek, urteko edozein egunetan, ehuneko 50eko edo hortik gorako portzentajea parte hartzen badute, zuzenean edo zeharka, errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate baten kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo haren boto eskubideetan, eta entitate horiek egoiliartuta badaude errentak esleitzen dituen entitatea errentaren gaineko zerga pertsonal baten zergaduntzat hartzen duten herrialde edo lurraldeetan, entitate partaidetuak ondoren aipatzen diren errenta positiboak direla eta tributatuko du zergadun gisa (errentak esleitzen dituen entitatea errentaren gaineko zerga pertsonal baten zergaduntzat hartzen duen herrialde edo lurraldean egoiliartutako partaideetako edozeini egotzi beharreko errenta positiboak):

— Espainiako lurraldean lortutako errentak, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta eta hartatik salbuetsita daudenean.

— Atzerriko errentak, haien ordaintzailearen edo ordaintzaileen herrialdeak edo lurraldeak exijitutako zerga bati lotu gabe edo hartatik salbuetsita daudenean, baldin eta errenta horiek ez badute beste modu batera tributatzen beste edozein jurisdikziotako zerga legeriaren arabera.

Zergaldia errenta horiek lortzen diren urte naturala izango da.

Errentak esleitzeko araubidean dagoen entitateak lortzen dituen gainerako errentak bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei egotziko zaizkie, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren IV. tituluaren VI. kapituluko 2. sekzioan edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren VI. kapituluan xedatutakoaren arabera tributatuko dute.

---

<sup>54</sup> Apartatu hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikulua hiru apartatuak gehitu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.



**12.<sup>55</sup>** Artikulu honetan adierazitakoaren ondorioetarako, foru arau honetako 42.3 artikuluan xedatutakoaz gain, honako hauek joko dira pertsona edo edo entitate lotutzat:

a) Beste pertsona edo entitate batekin batera entitate baten boto eskubideei edo kapitalaren jabetzari dagokienez jarduten duen pertsona edo entitatea. Pertsona edo entitate hori partaidetza baten titulartzat hartuko da, beste pertsonaren jabetzakoak diren entitate horren boto eskubide guztiei edo kapitalaren jabetzari dagokienez.

b) Entitate bat, zeinean zergadunak haren kudeaketan eragin esanguratsua duen, edo entitate bat, zeinak zergadunaren kudeaketan eragin esanguratsua duen.

**13.<sup>56</sup>** Zergadunek memorian jakinarazi beharko dituzte artikulu honen 3. apartatuko hirugarren paragrafoan, 4. apartatuko lehen paragrafoan, 5. apartatuaren d) letran eta 6. apartatuko lehen paragrafoan aipatzen diren zenbatekoak, zeintzuk zergaren zerga oinarrian integratu behar baitira, baldin eta beste herrialde edo lurralde batean konpentsatzen badira foru arau honi eta beste herrialde edo lurralde horretako legeriari jarraituz zergapetuta ez dagoen diru sarrera batekin. Era berean, adierazi beharko dute konpentsazioa zer ekitalditan egiten den eta zenbatekoa den.

Aipamen hori ekitaldi guztietako memorian jaso beharko da, aurreko paragrafoan adierazitakoaren arabera, zenbateko horiek beste herrialde edo lurralde batean foru arau honi eta beste herrialde edo lurraldeko legediari jarraituz zergapetuta ez dagoen diru sarrera batekin konpentsatzeko aukera dagoen bitartean, eta haien konpentsazio efektiboa gertatzen den ekitaldiko memorian ere jakinarazi beharko dituzte.

Apartatu honetan adierazitako memorian aipamen obligazioa ez betetzea zerga arloko arau haustea izango da, eta aipatu gabeko zenbatekoen 100eko 5eko diruzko isun proportzionalarekin zehatuko da.

## **32. artikulua. Gastuei buruzko arau bereziak.**

---

<sup>55</sup> Apartatu hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikulua hiru apartatuak berriro zenbakitu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.

<sup>56</sup> Apartatu hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikulua hiru apartatuak berriro zenbakitu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.



**1.** Foru-arau honetako 14. artikuluan aipatzen diren ondare-sozietateek ezingo dute inongo gasturik kengarritzat jo, nahiz eta euren galera eta irabazien kontuan edo erreserben kontu batean kontabilizatuta eduki, eta ezingo dute aplikatu kapitulu honetako gainerako artikuluetan xedatutakoa. Euren zerga-oinarria zehazteko kontuan hartuko dituzte, bakar-bakarrik, lortzen dituzten sarrera osoak, titulu honetako III., IV. eta VI. kapituluetan xedatutakoa aplikatuz zuzenduta.

**2.** Aurreko idatz-zatian aipatutako entitatearen sarreraren artean etxebizitzetatik lortu diren kapital higiezinaren etekinak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 32. artikuluko 1. idatz-zatian aipatzen direnak, baldin badaude, ondare-sozietateek manu horretan xedatutakoa aplikatu ahal izango dute errenta horiei dagokienez.

Halaber, entitatearen sarreraren artean baldin badaude beste ondasun higiezin batzuk lagata edo haien gaineko erabilera eta gozamen eskubideak eratuta lortutako etekinak, kengarritzat jo ahal izango dira higiezin bakoitzetik ateratako sarrera osoen % 30, eta etekinak sortu dituzten ondasunak, eskubideak edo erabili eta lupertzeko ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitu diren inoren kapitalen korrituen eta gainerako finantzaketa gastuen zenbatekoa. Ken daitezkeen bi zenbateko horien baturak ezin du, higiezin bakoitzeko, etekin garbi negatiboa sortu.

Entitatearen sarreraren artean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluko a) eta b) letretan aipatzen diren dibidenduak eta mozkinetako partaidetzak badaude, ondare-sozietateek foru-arau horren 9. artikuluko 24. zenbakian xedatutakoa aplikatu ahal izango dute errenta horiekiko.

Hala ere, ondare-sozietateek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66. artikuluan xedatutakoa aplikatu ahal izango dute.

**3.** Salbuespen partziala duten sozietateek, foru-arau honetako 12. artikuluko 2. zenbakian aipatutakoek, ezin izango dituzte kenkari fiskala duten gastutzat jo, foru-arau honetako 31. artikuluan azaldutakoez gainera, honako hauek:

a) Foru-arau honetako 38. artikuluan aipatutako errenta salbuetsiei soilik egotzi ahal zaizkien gastuak.

Salbuetsi gabeko errentei neurri batean egozteko modukoak diren gastuak kengarriak izango dira, salbuetsi gabeko ustiapen ekonomikoen ekitaldian lortutako eragiketa bolumenak entitatearen guztizko eragiketa bolumenaren aldean egiten duen ehunekoan.

b) Oro har emaitzak aplikatzearen ziozko zenbatekoak, eta, zehazki, foru-arau honetako 38. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran aipatzen diren jarduera salbuetsiak mantentzeko bideratzen direnak aplikatzearen ziozkoak.



4.<sup>5758</sup> Foru arau honetako 13. artikuluko 1. apartatuan aipatutako mikroenpresek euren zerga oinarritik kendu ahal izango dute, beren tamainak eragiten dituen zailtasunen zerga konpentsazio gisa, honako eragiketa hauek egin aurretik zehaztutako beren zerga oinarri positiboaren 100eko 10:

- apartatu honetan jasotako zerga konpentsazioa egin;
- foru arau honetako 48. artikuluan jasotako errenta positiboak sartu;
- foru arau honetako hogeigarren xedapen gehigarrian jasotako errentak; eta
- foru arau honetako 55. artikuluan jasotako zerga oinarri negatiboak konpentsatu.

Apartatu honetan xedatutakoa ez da aplikatuko, mikroenpresa ekonomia intereseko espainiar edo europar taldea denean edo aldi baterako enpresa elkarte denean, betiere VI. tituluko III. kapituluan jasotako araubide berezian zergapetuta badago.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatzea bateraezina izango da titulu honetako V. kapituluan ezarritako zuzenketak egitearekin.

### III. KAPITULUA

#### Zuzenketak sarreraren atalean

#### 33. artikulua. Dibidenduen eta mozkin-partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea.

1. Ez dira zergadunaren zerga-oinarrian sartuko dibidenduak edo mozkin-partaidetzak, honako baldintza hauek betetzen badira:

a) Dibidendua banatzen duen entitatearen kapitalean edo funts propioetan zuzeneko edo zeharkako partaidetza gutxienez % 5 izatea, edo % 3, partaidetutako sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen badute; eta partaidetza hori edukitzea banaturiko etekina eska

---

<sup>57</sup> Apartatu hau zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituen maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak aldatu du, eta, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hirugarren apartatuak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO).

<sup>58</sup> 2/2023 FORU DEKRETU-ARAU, abenduaren 28koa, aurrekontuen luzapenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izango duen eragina zehazten duena eta zerga eta aurrekontu arloan premiazkoak diren zenbait neurri onesten dituenak 8. artikuluan arautzen du 2023ko zergaldian mikroenpresek zergaldian sozietateen gaineko zergan aplikatu dezaketen zerga konpentsazioa.

*“Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 32. artikuluko 4. apartatuan ezarritakoa ren arabera, mikroenpresek beren tamainak dakartzan zailtasunengatik zerga oinarrian konpentsazio gisa aplika dezaketen gutxienez portzentajea 100eko 15 izango da 2023ko zergaldirako.”*



daitekeen eguna baino urtebete lehenagotik jarraian, edo, bestela, epe hori betetzeko behar beste denbora edukitzea geroago.

Epe hori kalkulatzeko, honako epealdi hau ere kontuan hartuko da: Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan aipatzen den baterakuntza talde bereko beste entitate batek partaidetza etenik gabe izan duen epealdia.

b) Partaidetutako entitatea Sozietateen gaineko Zergaren edo zerga hori bezalako edo horren antzeko beste zergaren baten kargapean eta hartatik salbuetsi gabe egotea banatzen diren edo parte hartzen den mozkinak lortu diren ekitaldian.

Ondorio horietarako, partaidetutako entitate ez-egoiliarren kasuan, atzerriko zerga hauek hartuko dira kontuan: zati batean bederen, partaidetutako entitateak lortutako errentaren zergapetzea helburu duten atzerriko zergak, zergaren xedea errenta bera, sarrerak edo errentaren beste edozein elementu indiziario izan edo ez.

Subjektu pasiboa partaide den entitatearen egoitza Espainiako erresumak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatua duen herrialde batean badago eta hitzarmena aplikatzen bada eta elkarri informazioa eman beharra ezartzen duen klausula badu, zerga hau bezalako edo beronen antzeko zerga baten kargapean eta hartatik salbuetsi gabe dagoela pentsatuko da.

Artikulu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko egoitza zerga-paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde batean duten entitateei, kasu honetan izan ezik: egoitza Europar Batasuneko estatu batean edukitzea eta zergadunak frogatzea eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliozkoak izan dituela eta enpresa jarduerak egiten dituela.

c) Banatzen diren edo partaidetuta dauden mozkinak enpresa jardueretatik etortzea. Horretarako, ezinbestekoa izango da dibidendua banatzen duen entitateak ekitaldian lortutako diru sarreraren 100eko 85, gutxienez, era horretako errentak izatea; horien artean ez dira inola ere konputatuko foru arau honen 48. artikuluko, entitate ez-egoiliarren errenta positibo batzuk zerga oinarrian sartzeari begira, 2. apartatuaren a), b), c), d), e), f), g) eta h) letretan aipatzen dituen errenta motak.<sup>59</sup>

Aurreko lerroaldean xedatutakoa gorabehera, dibidendua banatzen duen entitatea Espainiako lurraldeko egoiliarra denean, enpresa jardueretatik datozen errentatzat joko dira foru-arau honetako 48. artikuluko 2. idatz-zatian xedatutakoaren arabera baztertuta daudenak, hots, talde bateko entitateen

---

<sup>59</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)



artean egindako eragiketetan sortzen direnak, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan xedatutakoa aplikatuta.

Letra honetan aipatutako sarrerak zenbatzeko, kontuan hartuko dira beste entitate batzuetako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, zergadunak zeharkako partaidetza badu entitate horietan, a) letran ehunekoari eta antzinatasunari buruz azaltzen diren baldintzak betetzen dituen, aipatutako mozkin eta entitate horiek, gainera, idatz-zati honetako gainerako letretan xedaturikoa betetzen dutenean; eta entitate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere zenbatuko dira, foru-arau honetako 34. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen direnean.

Bereziki, letra honetan xedatutakoari dagokionez, artikulua honetan xedatutakoa aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten enpresa jardueretatik sortutako etekintzat hartuko dira, bakar-bakarrik, atzerrian honako jarduera hauetatik ateratako errentak, horietako bakoitzerako ezarritako baldintzak betetzen dituztenean:

-Handizkako merkataritza, ondasunen eskuratzailerak subjektu pasiboa partaide duen entitatea egoiliar den herrialdean edo lurraldean daudenean, edo Espainia ez beste herrialde edo lurralde batean, baldin eta eragiketak entitate haren langile eta baliabide materialak erabiliz egiten badira.

-Zerbitzuak, subjektu pasiboa partaide duen entitatea egoiliar den herrialdean edo lurraldean egiten direnean, edo Espainia ez beste herrialde edo lurralde batean, baldin eta eragiketak entitate haren langile eta baliabide materialak erabiliz egiten badira.

-Kreditu eta finantza eragiketak, maileguak eta kredituak jasotzen dituzten pertsonak subjektu pasiboa partaide duen entitatea egoiliar den herrialdean edo lurraldean bizi direnean, edo Espainia ez beste herrialde edo lurralde batean, baldin eta eragiketak entitate haren langile eta baliabide materialak erabiliz egiten badira.

-Aseguruak eta berraseguruak, asegurutzen diren arriskuak subjektu pasiboa partaide duen entitatea egoiliar den herrialdean edo lurraldean daudenean, edo Espainia ez beste herrialde edo lurralde batean, baldin eta eragiketak entitate haren langile eta baliabide materialak erabiliz egiten badira.

**2.** Artikulu honetako aurreko idatz-zatian ezarritako baldintzak betetzen ez direnean eta Espainiako lurraldean egoitza duten entitateetatik dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak jasotzen direnean, horien zenbatekoaren % 50 sartuko da zergadunaren zerga-oinarrian, salbu eta aseguru orokorretako mutuek, gizarte aurreikuspeneko entitateek, elkarrekiko bermerako sozietateek edo elkarteek banatutako dibidenduak direnean; horrelakoetan dibidenduak ez dira zerga-oinarrian sartuko.





**3.<sup>60</sup>** Nolanahi ere, artikuluko honen aurreko apartatueta xedatutakoa ez da aplikatuko errentak honako hauek direnean:

a)<sup>61</sup> Banatzeko momentuan entitate ordaintzaileari fiskalki kengarria den gastu bat sortzen dioten edo neurri baliokide bat aplikatzeko eskubidea ematen duten dibidenduak eta mozkinetako partaidetzak.

b) Sozietateen gaineko zergan edo haren pareko edo antzeko beste zerga batean 100eko 10etik beherako karga tasa nominalaren arabera tributatu duten entitateek banatutakoak.

c) Foru arau honen 14. artikuluan aipatutako ondare sozietateek banatutako dibidenduak eta mozkin partaidetzak, baldin eta horiek banatu badira entitate banatzaileak izaera hori eduki duen ekitaldietan sortutako mozkinen kargura.

d) Foru arau honen 14. artikuluan aipatzen diren ondare sozietateek jasotako dibidenduak eta mozkin partaidetzak.

e)<sup>62</sup> Dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, haien zenbatekoa beste entitate bati eman behar zaionean haien jatorrizko baloreetan oinarritutako kontratu bat dela eta, zergadunarentzat fiskalki kengarria den gastu bat eraginez.

Aipatutako kontratuari jarraituz zenbateko hori jasotzen duen entitateak artikuluko honetan ezarritako salbuespena aplikatu ahal izango du, beharkizun hauek betetzen badira:

a') Gordetzea baloreen kontabilitate erregistroa.

b') Frogatzea dibidendua entitate kontratatzaileak edo bi entitateetako edozeinen sozietate talde bereko entitate batek jaso duela, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan jasotakoaren arabera.

---

<sup>60</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko zortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>61</sup> Letra hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentzariaren hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokien zerga aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentzariaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko bost apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>62</sup> Letra hau xedapen honen bitartez gehitu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentzariaren hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokien zerga aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentzariaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko sei apartatuak gehitu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



c') Betetzea artikuluko honetan salbuespena egiteko jarritako baldintzak.

4. Ez dira zerga-oinarrian sartuko entitate ez-egoiliarrek jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, entitate horien errentak zerga honen zerga-oinarrian sartu badira foru-arau honetako 48. artikuluan xedatutakoaren aplikazioaren ondorioz, zerga-oinarrian sartu den errenta positiboari dagokion zatian.

Tratamendu bera ezarriko zaie konturako dibidenduei.

Errenta positibo bera behin baino ez da sargai izango, agertzen den era eta entitatea edozein izanik ere.

5. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzeko, erreserbak banatzean sozietate-erabakian agertarazitakoa hartuko da kontuan eta, halakorik egon ezean, erreserba horietarako ordaindutako azken kopuruak aplikatu direla uste izango da.

6.<sup>63</sup> Aurreko apartatueta ezarritakoaren arabera zergadunaren zerga oinarrian sartzen ez diren errentei dagokienez zerga ondorioak izango dituzten datu guztiak eman behar zaizkio Zerga Administrazioari, zerga honen aitortzearekin batera, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zehazten duen moduan.

### **34. artikulua. Entitateetako partaidetza eskualdatuz lortutako errenten zergapetze bikoitza kentzea.**

1. Ez dira zergadunaren zerga-oinarrian sartuko entitateen kapitalaren edo funts propioen erakusgarri diren baloreak eskualdatuz lortutako errenta positiboak, betiere aurreko artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako baldintzak betetzen badira partaidetza horrek dirauen ekitaldi guztietan, a) letran aipatutako kasuan izan ezik; kasu horretan eskualdaketa egiten den egunean bete behar da baldintza.

2. Aurreko idatz-zatian xedatutakoa gorabehera, aurreko artikuluko 1. idatz-zatiko b) edo c) letran ezarritako baldintzak ez badira betetzen partaidetzak dirauen ekitaldietakoren batean, artikulu honetan aurreikusitako integrazioa eza honako arau hauei jarraituz aplikatuko da:

- Partaidetzak iraun duen bitartean entitate partaidetuak sortu dituen eta banatu ez diren mozkinen gehikuntza garbiari dagokion errentatik, ez da zerga-oinarrian sartuko zati bat, aurreko artikuluko 1. idatz-zatiko b) eta c) letretan ezarritako

---

<sup>63</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamaika apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



baldintza guztiak bete diren ekitaldietan sortutako mozkinen dagokiena, hain zuzen ere.

- <sup>64</sup> Partaidetzak iraun duen bitartean entitate partaidetuak sortu dituen eta banatu ez diren mozkinen gehikuntza garbiari ez dagokion errenta zatia partaidetza eduki den aldi osoan jarraian sortutzat hartuko da, kontrako frogarik ezean, eta ez da zerga oinarrian sartuko zati bat, aurreko artikuluko 1. apartatuko b) eta c) letretan ezarritako baldintza guztiak batera bete diren ekitaldietan izandako partaidetzari dagokiona, hain zuzen ere.

Aurreko lerroaldean aipatutako moduan zerga-oinarritik kanpo uzteko eskubiderik ez duen errenta zatia zerga-oinarrian sartuko da, eta foru-arau honetako 60. artikuluko 1. idatz-zatiko bigarren lerroaldean ezarritako kenkarirako eskubidea izango du.

**3.** Aurreko bi idatz-zatietan jasotako araubidea honako kasuetan ere aplikatuko da: sozietateen likidazioan, bazkideen banantzean, amortizaziorako akzio edo partaidetza propioen eskuraketan eta bat-egite, zatiketa oso edo aktibo eta pasiboaren lagapen orokorreko eragiketetako likidaziorik gabeko desgitean, eragiketa horietatik etorritako errenta konputatuei dagokienez, baldin eta artikuluko 1. idatz-zatian adierazitako betekizunak betetzen badira.

**4.** Hurrengo kasuetan, artikuluko honetako aurreko idatz-zatietan aipatutako integrazioerik ezaren aplikazioak berezitasun hauek izango ditu:

a) Zergadunak zerga-salbuespena izan duen balio-zuzenketaren bat egin badio eskualdatutako partaidetzari, zuzenketa horren zenbatekotik gora eskualdaketa lortutako errenta gaindikina bakarrik utziko da zerga-oinarritik kanpo.

b) Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan azaltzen diren inguruabarrak dituen beste entitate batek aldeztu aurretik partaidetza eskualdatu badu sozietate talde bereko kidea izan nahian zergadunarekin batera, eta horrela errenta negatiboa lortu eta Zergaren zerga-oinarrian sartu bada, partaidetzaren eskualdaketa lortutako errenta positiboa taldeko beste entitate horrek lortutako errenta negatiboaren zenbatekoraino zergapetuko da.

Halaber, aurreko artikuluko 1. idatz-zatiko b) edo c) letran ezarritako baldintzak ez badira betetzen partaidetzak dirauen ekitaldietakoren batean, artikuluko 2. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuko da, taldearen barruan partaidetza eduki den ekitaldi guztiak kontuan hartuta, taldeko beste entitateak lortutako errenta negatiboa kendu zaion errenta positiboari dagokionez.

---

<sup>64</sup> 2. apartatuaren bigarren gidoi hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamabi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



c) Eskualdatutako partaidetza foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluko araubide bereziko erregelak erabiliz baloratu bada eta erregela horien aplikazioak, are lehenagoko eskualdaketa batean, berekin ekarri badu errentak ez sartzea zerga honen zerga-oinarrian, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenean edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergarenean, errenta horiek entitate bateko partaidetza eskualdatuz sortu badira eta ekitaldiren batean entitate horrek ez baditu bete foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatiko b) eta c) letretan ezarritako betekizunak, edo beste ondare-elementu batzuen ekarpen ez-diruzkoak sortu baditu errenta horiek, errentaren zati hau bakarrik utziko da zerga-oinarritik kanpo: partaidetzaren eskualdaketa-balioaren eta entitate eskualdatzaileak hura eskuratu zuenean partaidetzak izandako merkatu-balio normalaren arteko kendura positiboa, aurreko 2. idatz-zatian ezarritako baldintzetan. Eskualdaketa lortutako gainerako errenta modu berean sartuko da zergaldiko zerga-oinarrian.

**5.** Entitate bateko partaidetza eskualdatzean errenta negatiboa lortzen bada, partaidetza hori aurretik beste entitate batek eskualdatu badu eta beste entitate horrek Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan azaltzen diren inguruabarrak biltzen baditu zergadunarekin batera sozietate talde bereko kidea izateko, errenta negatibo horri aurreko eskualdaketa lortu eta zerga-oinarrian sartu ez den errenta positiboaren zenbatekoa kenduko zaio, artikuluko honetako aurreko idatz-zatietan ezarritakoarekin bat etorritik.

**6.** Espainiako lurraldean egoitza duten entitateen kapitalaren edo funts propioen erakusgarri diren baloreak eskualdatuz errenta positiboak lortzen direnean, artikuluko honetako 1. idatz-zatian ezarritako baldintzak bete ez arren, foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran xedatutakoa betetzen bada, ez da zergadunaren zerga-oinarrian sartuko haren partaidetzari egotzi ahal zaizkion eta eskualdatutako partaidetza eduki duen bitartean entitate partaidetuak sortu dituen mozkin banatu gabeek, baita kapital sozialean sartutakoek ere, izan duten gehikuntza garbiaren zenbatekoa, konputatutako errenten mugaraino.

Baldin eta partaidetza eskuratu den egunaren ondorioz ezin bada kalkulatu partaidetzaren eskurapen egunean banatu gabe zeuden mozkinen zenbatekoa, eskurapen balioa ondare garbiarekin bat datorrela ulertuko da.

Idatz-zati honetan xedatutakoa ezingo zaio aplikatu banatu gabeko mozkinen gehikuntza garbiaren zatiari, baldin eta zati hori zerga-oinarri negatiboaren konpentsazioaren ondorioz partaidetutako entitatearen zerga-oinarrian sartu ez diren errenten zatia bada.

Idatz-zati honetan jasotako araubidea honako kasuetan ere aplikatuko da: sozietateen likidazioan, bazkideen banantzean, amortizaziorako akzio edo partaidetza propioen eskuraketan eta bat-egite, zatiketa oso edo aktibo eta pasiboaren lagapen orokorreko eragiketarako likidaziorik gabeko desegitean, eragiketa horietatik etorritako errenta konputatuei dagokienez, bai eta aipatutako eragiketak egiten dituen entitateak foru-arau honetako 40. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoaren arabera zerga-oinarrian sartu behar duen errentan ere.



7.<sup>65</sup> Artikulu honen aurreko apartatueta xedatutakoa ez zaie aplikatuko honako errenta hauei:

a) Sozietateen gaineko zergan edo berdina edo antzekoa den beste zerga batean 100eko 10etik beherako karga tasa nominalaren arabera tributatu duten entitateetako partaidetzak eskualdatzeagatik agerian jarritakoei.

Partaidetza edukitzen den zergaldietakoren batean entitate partaidetuari karga tasa diferente bat aplikagarri bazaio, artikulu honen 2. apartatuan xedatutakoa aplikatuko da kontuan hartuta zer ekitalditan betetzen den letra honetan gutxieneko tributazioari buruz ezarritakoa eta zer ekitalditan ez den betetzen.

b) Foru arau honen 14. artikuluan aipatzen diren ondare sozietateetako partaidetzak eskualdatzeagatik agerian jarritakoei, salbu eta entitate partaidetuak ondare sozietate izan ez den ekitaldietan eta partaidetza eduki duen bitartean izandako mozkin banatugabeen gehikuntza garbiari dagokionez.

c) Foru arau honen 14. artikuluan aipatzen diren ondare sozietateek lortutako errentei, entitateen kapitalean edo funts propioetan parte hartzea adierazten duten baloreen eskualdaketatik baldin badatoz.

8.<sup>66</sup> Aurreko apartatatueta ezarritakoaren arabera zergadunaren zerga oinarrian sartzen ez diren errentei dagokienez zerga ondorioak izango dituzten datu guztiak eman behar zaizkio Zerga Administrazioari, zerga honen aitortpenarekin batera, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zehazten duen moduan.

### 35. artikulua. Establezimendu iraunkorrek lortutako errentak.

1.<sup>67</sup> Ez dira zergadunaren zerga oinarrian sartuko atzerrian diren establezimendu iraunkorren bitartez lortutako errenta positiboak, betiere:

---

<sup>65</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldagetak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldagetak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>66</sup> 8. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamabi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>67</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoetara dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko zazpi apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



a) Errenta horiek zerga honen pareko edo antzeko zerga bati lotuta eta salbuetsi gabe badaude, foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuaren b) letran ezarritakoari jarraituz, eta haiek lortzen dituzten establezimendu iraunkorrak ez badaude zerga paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde batean kokatuta, salbuespen honekin: egoitza Europar Batasuneko estatu kide batean edukitzea eta zergadunak frogatzea haiek eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliozkoak izan direla eta enpresa jarduerak egiten dituztela.

b) Establezimendu iraunkorraren errenta enpresa jarduerak egitetik sortua bada, foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuaren c) letran ezartzen den moduan, hain zuzen.

Artikulu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko establezimendu iraunkorrak lortutako errentei, baldin eta establezimendu hori kokatuta dagoen estatuan errenta horiek salbuetsita badaude edo sozietate zergaren pareko edo antzeko zerga batean 100eko 10etik beherako karga tasa nominalaren arabera tributatu badute.

Era berean, artikulu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko establezimendu iraunkor baten bidez lortutako errentei, baldin eta, haren kokapen herrialde edo lurraldeak hura fiskalki ez onartzearen ondorioz, ez badaude herrialde edo lurralde horretan zergapetuta, salbu eta errenta horien salbuespena ezarria bada Europar Batasuneko estatu kide bat ez den herrialde edo lurralde batekin sinatutako nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bati jarraituz.

**2.<sup>68</sup>** Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, eta foru arau honetako 31 bis artikuluan 4. apartatuan eta 5. apartatuaren d) letran jasotakoa eragotzi gabe, zergadunak aurreko zergaldi batean halako establezimenduetatik eratorritako errenta negatiboak sartu baditu zerga oinarrian, errenta positiboak ez sartzeak — artikulu honetan aipatzen dena— muga izango du errenta positibo horien eta alde zurretik zerga oinarrian sartutako errenta negatiboen arteko diferentzia.

**3.<sup>69</sup>** Foru arau honen ondorioetarako, entitate bat atzerriko establezimendu iraunkor baten bitartez ari dela pentsatuko da, baldin eta Espainiako lurraldetik kanpo dauden instalazioak edo lantokiak erabiltzen baditu, zeinahi tituluz baliatuta, etengabean edo maiztasun jakinarekin, bere jardura osoa zein haren zati bat egiteko.

---

<sup>68</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokien aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko zazpi apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>69</sup> 3. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Lau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



Bereziki, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 13. artikuluko 1. apartatuan aipatutakoak hartuko dira establezimendu iraunkortzat.

Establezimendu iraunkorra dagoen herrialdeak hitzarmena sinatu badu Espainiarekin nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko, bertan ezarritakoa aplikatuko da.

4.<sup>70</sup> Aurreko apartatuetan ezarritakoaren arabera zergadunaren zerga oinarrian sartzen ez diren errentei dagokienez zerga ondorioak izango dituzten datu guztiak eman behar zaizkio Zerga Administrazioari, zerga honen aitortpenarekin batera, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zehazten duen moduan.

### 36. artikulua. Aparteko mozkinak berrinbertitzea.

1. <sup>71</sup> Zerga oinarrian sartu gabe utzi daitezke ustiapen ekonomikoei lotuta dauden ibilgetu materialeko, ukiezineko edo higiezinen inbertsioetako ondare elementuen kostu bidezko eskualdaketan lortutako errentak, edo eskualdaketa egin aurretik saltzeko mantendutako aktibo ez-korronte gisa sailkatutako elementuen kostu bidezko eskualdaketatik datozenak, betiere foru arau honen 40. artikuluko 9. apartatuan araututako moneta-baliogalera aplikatuz zuzendu ondoren, hala dagokionean.

Foru arau honek 31. artikulua 3. apartatuan aipatutako ibilgailuak eskualdatzen badira, ez-integrazioa haren e) letran aipatutako ibilgailuei dagokienez bakarrik aplikatu ahal izango da. Era berean, aipatutako 31. artikuluko 4. apartatuan jasotako garraio elementuak eskualdatzen badira, ez-integrazioa haren hirugarren paragrafoan aipatutako elementuei dagokienez bakarrik aplikatu ahal izango da.

Errentak zerga oinarritik kanpo utzi ahal izateko, ezinbestekoa da eskualdaketa horietan lortutako zenbatekoa lehen aipatutako ondare elementuetako edozeinetan berrinbertitzea, ondare elementua entregatu edo eskura jarri aurreko urtetik hurrengo hiru urte bitarteko epean.

Berrinbertsioaren ondorioetarako, haren xede diren aktiboekin lotuta egiten diren eraispen edo erretiratze betebeharrengatik bere gain hartzen diren kostuak ez

---

<sup>70</sup> 4. Apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamahiru apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>71</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.





dira aintzat hartuko, nahiz eta horrek ez duen kentzen horiek aintzat hartzea aktiboak baloratzeko.

Hala ere, berrinbertsiorik ez dela izan ulertuko da eskurapena foru arau honen 42. artikuluan ezarritako eran lotuta dagoen pertsona edo entitate bati egiten zaionean, ibilgetu materialeko elementu berriak direnean izan ezik.

Berrinbertsioa ondare elementuak eskura jartzen diren egunean gauzatutzat joko da.

Ondare elementuak finantza-errentamenduko kontratuen xede direnean, berrinbertsioa kontratua egiten den egunean joko da egindakotzat, eta haren zenbatekoa ondare elementuaren kontabilitate balioa izango da. Berrinbertsioak ondorioak izan ditzan, erosteko aukera baliatzea baldintza suntsiarazlea izango da.

**2.** Ondare-elementuen balio-narriaduragatik izandako galeren zenbatekoa ez da sartuko zerga-oinarritik kanpo uzten diren errenten multzoan, baldin eta galera horiek kenkari fiskala izan badute, ezta foru-arau honetako 25. artikuluan xedatutakoari jarraituz kendu diren zenbatekoak ere, edo amortizazio askatasunari, amortizazio azaleratuari nahiz baterako amortizazioari aplikatutakoak, aipatutako zerga-oinarrian sartu behar badira, onura horiek izan zituzten ondare-elementuen eskualdaketa dela eta.

**3.** Zerga-administrazioak berrinbertsiorako plan bereziak onetsi ahal izango ditu hori bidezkozen duten inguruabarrak biltzen direnean.

Aurreko lerroaldean aipatutako inguruabarrak gertatzen direla ulertuko da, frogatzen baldin bada ezen, inbertsioaren ezaugarri teknikoak edo ekonomikoak direla eta, 1. idatz-zatian ezarritakoa baino epe luzeagoa behar dela inbertsioa egin ahal izateko, edo, behar bezala arrazoitutako ezusteko inguruabarrengatik, ezin dela inbertsio prozesua aipatutako epe horretan burutu.

Berrinbertsio plan berezia onesteko eskaera egingo da arauz zehazten diren prozedura eta baldintzak betez. Ondare-elementua eskualdatu aurreko edo ondorengo sei hilabeteko epean aurkeztuko da eskaera hori, edo, hala behar denean, berrinbertsio aurreratua egitekoa den egunaren aurreko sei hilabeteko epean, salbu eta ezusteko inguruabarren ondorio denean; halakoetan, artikulua honetako 1. idatz-zatian ezarritako epea amaitu aurretik aurkeztu beharko da eskaera, eta bertan zehaztu egin beharko dira egindako berrinbertsio zatia eta hura osatzeko behar den denbora-plana.

**4.** Berrinbertsioaren xede diren ondare-elementuek zergadunaren ondarean iraun beharko dute, artikulua honetako 1. idatz-zatian ezarritako betekizunak betez, justifikatutako galerak salbu, bost urtean, edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtean, berrinbertsioa gauzatzen denetik hasita, non eta ez duten bizitza baliagarri laburragoa, foru-arau honetako 16. artikuluan xedatutakoaren arabera.



Aipatutako epea amaitu baino lehen elementu horiek eskualdatzeak berekin ekarriko du sartu gabeko errenta zatia zerga-oinarrian sartzea, lortutako zenbatekoa eskualdaketa osteko hiru hilabeteko epean aurreko 1. idatz-zatian araututako baldintzetan berrinbertitzen den kasuetan izan ezik.

**5.** Berrinbertsioa adierazitako epean egiten ez bada, epea amaitu den zergaldiko zerga-oinarrian sartuko dira ez-betetzea dagokien zenbatekoak, zerga-oinarrian sartu gabe utzi direnak, eta euren zenbatekoaren % 15 gehituko zaie.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa eragotzi gabe, Espainiako eta Europako interes ekonomikoko elkarleen araubide bereziak dituzten entitateen eta aldi baterako enpresa elkarleen kasuan, lortutako errenta positiboek dagokien zerga-oinarriaren zatia bazkideei egotzi beharko zaie, bere zenbatekoaren % 15 gehituta, foru-arau honetako VI. tituluko III. kapituluan ezarritakoarekin bat etorritik, berrinbertsioa egiteko epea mugaeguneratu den zergaldian.

**6.** Berrinbertitutako diru kopurua eskualdaketa jasotakoa baino gutxiago denean, berrinbertitutako diru kopuruari dagokion zati proportzionala baino ezingo da utzi zerga-oinarrian sartu gabe.

Artikulu honetan jasotako araubidea ez da bateragarria izango eskualdatutako zenbatekoa berrinbertitzen den elementuei legokiekeen beste edozein zerga-onurarekin, albo batera utzita amortizatzeko askatasunari, amortizazio azeleratuari eta baterako amortizazioari dagokiena.

Berrinbertitutako kopurua eskualdaketa guztira lortutakoa baino gehiago bada, gaindikinari, hala badagokio, foru-arau honetako V. tituluko III. kapituluan araututa dauden inbertsioaren ziozko kenkariak aplikatu ahal izango zaizkio, edo gai izango da foru-arau honetako 53. artikuluan aipatzen den erreserba gauzatzeko.

### **37. artikulua. Murritzapena jabetza intelektual eta industrialaren ustiatzeagatik.<sup>72</sup>**

<sup>173</sup>. Ez da zerga oinarrian sartuko entitatearen jabetza intelektual eta industrialaren erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea hirugarrengoei lagaz egindako ustiapenari dagozkion errenten 100eko 70, baldin eta lagapen hori aldi baterako egiten bada eta ondare elementuak besterentzea ez badakar eta jabetza intelektual eta

---

<sup>72</sup> Artikulu hau ekainaren 20ko 3/2016 FORU ARAUAREN 1. artikuluko bigarren ordinaletan bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Gipuzkoako zerga ordenamenduan zenbait aldaketa sartzen ditu, foru araudia ELGAren barruan adostutako akordioetara eta Europar Batasunetik datozen zenbait zuzentarau eta epailetara egokitzeko. Aldaketak 2016. urteko uztailaren 1etik aurrera ditu ondorioak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean sartzen da indarrean (2016/06/23ko GAO).

<sup>73</sup> Apartatu honen azken bi paragrafoak maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren zortzi apartatuak aldatu ditu. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



industrialak entitateak berak edo hari lotu gabeko hirugarrenen bidez birkontratazioaren bidez garatua bada.

Ez-integratzearen portzentaje berdina aplikatuko da baldin eta jabetza intelektual edo industrial enpresa lotuen birkontratazioaren bidez partzialki erostea edo garatua izan bada, foru arau honek 42. artikuluan 3. apartatuan jasotakoaren arabera. Horretarako, baldintza izango da erosketa edo birkontratazio horren bidez izandako gastuaren proportzioa handiagoa ez izatea entitateak berak edo horrekin lotutako hirugarrenen birkontratazioaren bidez jabetza intelektual edo industrial garatzearekin zuzenean lotutako gastuaren 100eko 30a baino. Ehuneko hori gaituz gero, zerga oinarriko ez-integratzea proportzionalki murriztuko da soberakinak gastuen zenbateko osoaren aldean dakarren portzentajearen. Erregelamenduz zehaztu ahal izango da zer gastu hartzen diren jabetza intelektual edo industrialaren garapenarekin zuzenean lotu gabetzat.

Aurreko bi paragrafoetan jasotako errentak zehazteko, honako hauen arteko diferentzia positiboa kalkulatu behar da: aktiboen erabilera edo ustiapen eskubidearen lagapenetik datozen ekitaldiko sarrerak, foru arau honetako 20. artikuluan 1. apartatuan jasotakoa aplikatuz kengarriak izandako kopuruak eta lagatutako aktiboarekin zuzenean lotutako ekitaldiko gastuak.

Patenteak, erabilgarritasun ereduak, sendagai eta produktu fitosanitarioen babesari buruzko ziurtagiri osagarriak, edo ikerketa eta garapen proiektuetan lortutako software aurreratu eta erregistratua erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea lagatzetik datozen errentek bakarrik emango dute artikuluan honetan araututako murriztapenerako eskubidea.

Zehazki, errentek ez dute inola ere murriztapenerako eskubiderik emango honako hauek erabili edo ustiatzeko eskubidea lagatzetik datozenean: markak, literatura, arte edo zientzia lanak, film zinematografikoak barne, laga daitezkeen eskubide pertsonalak –hala nola irudi eskubideak–, industria, merkataritza edo zientzia arloko ekipoak, planoak, formulak edo prozedura sekretuak, industria, merkataritza edo zientziako esperientziei buruzko informazioen gaineko eskubideak, marrazkiak, ereduak edo aurreko paragrafoan adierazitakoez besteko programa informatikoak, edo bertan adierazita ez dagoen beste edozein eskubide edo aktibo.

2. Aurreko paragrafoan ezartzen dena aplikatzeko, behar izan diren hauek bete behar dira:

a) Lagapen hartzaileak erabilera edo ustiapen eskubideak jardura ekonomiko batean erabili behar ditu, eta horren emaitzak ezin daitezke izan entitate lagatzaileari gastu kengarriak eragiten dizkieten ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak (azken kasu horretan, entitatea eta lagapen hartzailea lotuta egon behar dira).

b) Lagapen hartzaileak ez du egoitza izan behar batere zergarik ez duen edo zerga paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde batean, salbuespen honekin: egoitza Europar Batasuneko estatu batean edukitzea eta zergadunak frogatzea



eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliozkoak izan dituela eta jarduera ekonomikoak egiten dituela.

c) Lagapen kontratu berean zerbitzu prestazio osagarriak sartzen badira, kontratu horretan bereizi beharko da horiei dagokien kontraprestazioa.

d) Entitate lagatzaileak beharrezko kontabilitate erregistroak izatea, lagapenari lotutako aktiboei dagozkien sarrera eta gastuak zehaztu ahal izateko.

3. Murriztapen hori kontuan eduki behar da foru arau honen 60. artikuluko 7. apartatuan aipatutako kuota osoaren zenbatekoa zehazteko.

4. artikuluko honen aurreko apartatueta xedatutakoa xedatuta ere, baldin eta aurreko zergaldietan zerga oinarrian zeinu negatiboz integratu badira 1. apartatuan aipatutako errentak apartatu horretan aurreikusitakoaren aplikaziotik eratorritako koefizientea aplikatu gabe, zerga oinarrian integratu beharko da zergaldian lortutako errenta positiboaren zenbatekoaren 100eko 100, harik eta aurreko zergaldietako errenta negatiboen zenbatekoa osatu arte. Era berean, artikuluko horretako 1. apartatuan jasotako integrazio koefizientea soberakinari aplikatu ahal izango zaio.

5. Baldin eta aurreko 1. apartatuan aipatutako zergaldiko errenta negatiboa bada eta zergadunak artikuluko honetan jasotako murriztapena aurreko zergaldietan aplikatu badu, errenta negatibo hori zerga oinarrian integratuko da 1. apartatu horren aplikaziotik eratortzen den koefiziente berdina aplikatuz.

Apartatu honetan jasotakoa aplikatuko da harik eta zerga oinarrian integratzekoa den errenta negatiboen zenbatekoak artikuluko honen 1. apartatuan jasotako murriztapena aplikatuta aurreko zergaldietako zerga oinarrian integratutako errenta positiboaren zenbatekoa gainditzen ez duen arte. Soberakina osorik integratuko da, hala badagokio. Ondorengo zergaldietan artikuluko honen 4. apartatuan jasotakoa aplikatuko da, hala badagokio.

### **38. artikulua. Salbuespen partziala duten entitateak.**

1. Foru-arau honetako 12. artikuluko 2. idatz-zatiaren arabera salbuespen partziala duten entitateek ez dituzte zerga-oinarrian sartuko errenta hauek:

a) Euren helburu soziala edo xede bereziaosatzen duten jarduerak egitearen ondoriozkoak.

b) Irabazizko eskuratzeen eta eskualdatzeen eraginezkoak, baldin eta batzuk eta besteak euren helburua edo xedea betetzeko lortzen edo egiten badira.

c) Xede edo helburu zehatza betetzeko diren ondasunak kostu bidez eskualdatzean sortzen direnak, baldin eta lortutako zenbatekoa xede edo helburu horrekin lotutako inbertsio berrietarako erabiltzen bada.



Berrinbertitutako diru kopurua eskualdaketa jasotakoa baino gutxiago denean, berrinbertitutako diru kopuruari dagokion zati proportzionala baino ezingo da zerga-oinarrian sartu gabe utzi.

Inbertsio berriak ondareko elementua eman edo eskura jarri den egunaren aurreko urtearen eta hurrengo hiru urteen barruan egin behar dira, eta bost urte egon behar dira entitatearen ondarean, haien bizitza baliagarria, foru-arau honetako 16. artikuluan xedatutakoaren arabera, hori baino laburragoa izan ezean.

Inbertsio berria, berriz, kasuan kasuko ondare-elementuak ematen direnean egindakotzat hartuko da.

Berrinbertsioa adierazitako epean egiten ez bada, epea amaitzen den zergaldiko zerga-oinarrian sartuko dira integratu gabeko diru kopuruak, ez-betetzea dagokienak, eta euren zenbatekoaren % 15 gehituko zaie.

Elementu horiek aipatutako epea amaitu orduko eskualdatuz gero, zergapetu gabeko errenta-zatiaren zerga-oinarria ordainduko da, lorturiko zenbatekoa berriro inbertitzen denean izan ezik.

**2.** Aurreko idatz-zatian adierazitako integraziorik eza ez zaie ustiapen ekonomikoen etekinei edo ondaretik lortutako errentei aplikatuko, ez eta goian aipatutakoak ez beste eskualdaketa batzuetatik datozen errentei ere.

Alderdi politikoen ondareko ondasunen eta eskubideen etekinak ez dira zerga-oinarrian sartuko. Alderdi politikoen ustiapen ekonomikoen ondoriozko etekinak ere ez dira sartuko, zerga-administrazioak hala adierazten badu, aurrez eskatuta.

Alderdi politikoek lortzen dituzten errentetatik, artikuluko honetan ezarritakoa dela eta haien zerga-oinarrian sartzen ez direnei ez zaie aplikatuko atxikipenik ez konturako sarrerarik.

Arauz zehaztuko da alderdi politikoek atxikitzeko betebeharretik salbuetsita geratzeko behar duten kreditazioa lortzeko prozedura

**3.** Ustiapen ekonomiko baten etekintzat joko dira, lan pertsonaletik eta kapitaletik batera sortuak edo faktore horietariko bakar batetik sortuak izanik, zergadunak bere kabuz ekoizpen baliabideak eta giza baliabideak edo bietako bat antolatzea dakartenak, ondasun edota zerbitzuen ekoizpenean eta banaketan esku hartzeko helburuarekin.

### **39. artikulua. Sarreraren arloko beste zuzenketa batzuk.**

**1.** Toki Araubidearen Oinarriei buruzko apirilaren 2ko 7/1985 Legearen 25. artikuluko 2. idatz-zatian edo 36. artikuluko 1. idatz-zatiko a), b) eta c) letretan, lurraldeko, udalerriko eta probintziako toki entitateen eskumenei buruzkoetan, azaltzen diren zerbitzuetariko edozein emateak sortzen dituen errentak ez dira



zerga-oinarrian sartuko, zerbitzuok enpresa mistoaren edo kapital erabat pribatuaren sistemaren bidez ustiatzen direnean izan ezik.

Aurreko lerroaldean aipaturiko zerbitzuak Estatuaren edo autonomia erkidegoen erabat mendekoak diren entitateek egiten dituztenean ere ez dira zerga-oinarrian sartuko zerbitzu horietatik sortutako errentak.

**2.<sup>74</sup>** Zerga honen kontura atxikipena egin behar zaien kopuruen hartzaileak sortutako kontraprestazio osoaz zenbatuko ditu kopuru haiek.

Atxikipena egin ez bada edo behar adinatik beherako zenbatekoz egin bada, atxikitzaileari bakarrik egotzi dakioken arrazoi batengatik, jasotzaileak atxiki behar izan zen kopurua kenduko du kuotatik.

Legez ezarriak eta arlo publikoak ordainduak diren ordainsarietan, jasotzaileak benetan atxikitako kopuruak soilik kendu ahal izango ditu.

Sortutako kontraprestazio osoa frogatzerik ez badago, Zerga Administrazioak zenbatu ahal izango duen zenbateko osotik dagokion atxikipena kentzerakoan benetan jasotakoa geratu beharko da. Kasu horretan, kuotatik kenduko da, konturako atxikipen moduan, benetan jasotakoaren eta zenbateko osoaren arteko diferentzia.

Entitate batek foru arau honen 42. artikulua arabera berarekin lotutako beste entitate bati ordaindu dizkion atxiki beharreko errenten kasuan, atxikipenak azken entitate horren zergan kengarriak izango dira, horiek egin eta Zerga Administrazioan benetan ordaindu diren neurrian bakarrik.

**3.** Zergadunek ez dituzte zerga oinarrian sartuko foru arau honetako 31. artikuluko 6. apartatuan aipatutako partaidetza-maileguak emanaz lortu dituzten errentak, entitate mailegu hartzailearen mozkinen ondorioz errenta horiek ordainsari diren neurrian; ez da halakotzat joko interes finakoaren ondoriozko ordaina, betiere mailegua finantzabide gisa erabiltzen bada jarduera edo enpresa-proiektu berriak garatzeko, ez entitate mailegu emaileak, ez mailegu hartzaileak, ez foru arau honetako 42. artikuluan azaldutako moduan haiei lotutako inongo pertsona edo entitatek aurretik garatu ez dituztenak.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2017ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>75</sup> 3. apartatu honen lehen paragrafo hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamabost apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



Idatz-zati honetan ezarritakoa aplikatu ahal izateko, zergadunak, zuzenean edo zeharka, entitate mailegu-hartzailearen kapitalean edo funts propioetan gutxienez % 25eko partaidetza izan behar du, edo, partaidetutako sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen badute, % 15ekoa; eta partaidetza hori lehendik eduki behar da, banaturiko etekin aldakorra eska daitekeen eguna baino urtebete lehenagotik jarraian, edo, bestela, epe hori betetzeko behar beste denboran eutsi behar zaio, geroago, partaidetza ehuneko horri.

Idatz-zati honetan araututako integraziorik ezak ez du gaindituko korritu aldakorra haien kargura ordaintzen den entitate mailegu-hartzailearen mozkinen (partaidetza-maileguaren ordainketari dagokion gastua konputatu aurretik kalkulaturako mozkinak, zergadunari egotzi ahal zaizkionak haren partaidetza graduaren arabera) % 20, eta ez da izango honako zenbateko hau baino handiagoa: partaidetza-maileguaren zergaldiko batez besteko saldoari berandutzeagatiko korritu-tasa indardunaren % 150 aplikatuz ateratzen den zenbatekoa.

Aurreko idatz-zatian ezarritakoari jarraituz, zerga-oinarrian sartzen ez den errenta ondoko helburuetakoren bat betetzeko erabiliko da:

a) Foru-arau honetako 51. eta 53. artikuluetan aipatutako erreserbak zuzkitzeko. Erreserba horien barruan eduki behar da dena delako zenbatekoa, baliaezin, aipatutako manuetan ezarritako moduan, eta ezingo dira aplikatu bi manuotan araututa dauden zerga-oinarriaren murrizketak idatz-zati honetan xedaturikoa aplikatuz zerga-oinarritik kanpo utzi den errentari dagozkion diru kopuruetarako.

b) Idatz-zati honetan ezarritako baldintzak betetzen dituzten partaidetza-mailegu gehiago emateko, korrituak jasotzen diren zergaldian bertan edo hurrengoan.

Aurreko lerroaldean xedatutakoa bete ezean, ez-betetzea gertatu den zergaldiko zerga-oinarrian sartu beharko dira integratu gabeko errentak, eta foru-arau honetako 51. eta 53. artikuluetan erreserbari eutsi beharra betetzen ez denerako ezarritako araubidea aplikatuko da, edo, b) letrako kasuan, errentei euren zenbatekoaren % 5 gehituko zaie.

**4.** Aurrezki kutxek ez dituzte zerga-oinarrian sartuko euren ongintzari eta gizarte ekintzari atxikitako inbertsioak eskualdatuz lortutako errentak.

**5.** Ez dira zerga honen zerga-oinarrian sartuko honako inguruabar hauek direla eta agerian jartzen diren errenta positiboak:

a) Europar Batasunak nekazaritzako politikaren barruan esne ekoizpenari, mahastizaintzari eta madariaren, mertxikaren, nektarinaren, azukre-erremolatxaren eta azukre-kanaberaren laborantzari behin betiko uzteagatik edo bananondoak, sagarrondoak, madariondoak, mertxikondoak eta nektarinondoak erauzteagatik ematen dituen laguntzak jasotzea.

b) Europako Erkidegoko arrantza-politikako ondorengo laguntzak jasotzea:





1. Arrantza jarduerari behin betiko uztea.
2. Itsasontzi baten arrantza jarduera behin betiko uztea.
3. Beste herrialde batzuetan sozietate mistoak eratzeko edo eratzearen ondoriozko eskualdaketak.

c) Arrantzontzi bat besterenganatzea, besterenganatze-datatik urtebeteko epea igarotakoan, hori zatitzeari ekiten dionean eta arrantza jarduera gerarazteko dagokion Europako Erkidegoko laguntza jasotzen duenean.

d)<sup>76</sup> Enpresa jarduerak egiteari lotuta dauden ondare elementuen suntsipena, suak, uholdeak, hondorapenak edo sumendien erupzioak edo bestelako zirkunstantzia naturalek eragindakoa, konpontzeko diren laguntza publikoak jasotzea.

e) Fomento Ministerioak eta Eusko Jaurlaritzako arlo horretan aginpidea duen Sailak errepide garraioa behin betiko uzteagatik emandako diru-laguntzak, laguntza emateko araudian ezarritako betekizunak betetzen dituzten garraiolariek jasotakoak badira.

f) Abereak nahitaez hiltzeagatik kalte-ordain publikoak jasotzea abereen izurri edo gaitzen kontrako jarduketetan.

Xedapen hau ugalketarako diren abereei baino ez dagokie.

Idatz-zati honetan xedatutakoaren arabera zerga-oinarrian sartuko ez den errenta kalkulatzeko kontuan hartuko dira bai jasotako diru-laguntzen zenbatekoa edo, bestela, aurreko c) letraren kasuan, lortutako errentarena, baita jardueri atxikitako elementuetan gertatzen diren ondare-galerak ere. Diru-laguntza horien zenbatekoa aipatu elementuetan gertatutako galerak baino txikiagoa denean, diferentzia negatiboa zerga-oinarrian sartu ahal izango da. Galerarik ez dagoenean, laguntzen zenbatekoa baino ez da kargatik libre geratuko, edota, aurreko c) letraren kasuan, lortutako errenta.

6. Ekitaldiko sarreraren kontu batean abonatuz hornidurak kentzeari dagokion zenbatekoa ez da zerga-oinarrian sartuko, horniduretarako zuzkidura gastu kengarritzat jo ez bada.

7. 1936-1939 bitarteko erantzukizun politikoei buruzko araudia aplikatuz, Alderdi Politikoei Konfiskatutako Ondasun eta Eskubideak Itzuli edo Konpentsatzeari buruzko abenduaren 15eko 43/1998 Legean xedatutako moduan, ondare-izaerako ondasun eta eskubideak itzuli direlako edo diruzko konpentsazioak

---

<sup>76</sup> Letra hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



eman direlako agerian jartzen diren errenta positiboak ez dira alderdi politikoen eta horiei lotutako pertsona juridikoen zerga-oinarrietan sartuko.

**8.** Foru-arau honetako 14. artikuluan aipatutako ondare-sozietateek ez dute zergaldi bakoitzeko zerga-oinarrian sartuko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 9. artikuluko 24. zenbakian aipatzen den zenbatekoa, entitateen dibidenduak jasotzeari edo haien mozkinetan parte hartzeari dagokiona.

Zergaldia hamabi hilabete baino laburragoa denean, aurreko lerroaldean aipatutako zerga-oinarrian sartzen ez den zenbatekoa zergaldiaren iraupenaren proportzioan murriztuko da.

**9.<sup>77</sup>** Foru arau honetako 64. bis artikuluan ezarritakoaren ondorioz aplikatutako kenkariak handiagoak badira zergadunak artikuluko horretan aipatzen diren ikerketa eta garapeneko proiektuetan zein berrikuntza teknologikokoetan inbertitutako kopuruak baino, zergadunaren zerga oinarrian sartuko da aplikatutako kenkarien eta proiektu horiek finantzatzeko ordaindutako kopuruen arteko diferentzia positiboa.

## IV. KAPITULUA

### **Balorazio arauen arloko zuzenketak eta abusuaren aurkako neurriak**

**40. artikulua. Balorazio-arauak: arau nagusia eta arau bereziak kostu gabeko eskualdaketetan eta sozietate eragiketetan.**

**1.** Ondare-elementuak Merkataritza Kodeak ezartzen dituen irizpideen arabera balioetsiko dira. Nolanahi ere, arrazoizko balioaren irizpidea aplikatuz sortzen diren balio-aldaketek ez dute zerga ondorioz izango aldaketok galera-irabazien kontuari egotzi behar ez zaizkion bitartean.

Kontabilitateko errebalorizazioen zenbatekoa ez da zerga-oinarrian sartuko, errebalorizazio horiek beren zenbatekoa galera-irabazien kontuan sartzera behartzen duten legezko edo arauzko arauak direla-eta burutzen direnean izan ezik. Zerga-oinarrian sartu gabeko errebalorizazioaren zenbatekoak ez du ekarriko, zergaren ondoreetarako, errebalorizatutako elementuen balioa handiagoa izatea.

**2.** Hurrengo ondare-elementuak beren merkatuko balio normalean baloratuko dira:

---

<sup>77</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamabi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



a) Kostu bidez eskualdatu edo eskuratutakoak.

b)<sup>78</sup> Entitateei ekarritakoak eta kontraprestazioan hartutako baloreak, artikuluko honetako 11. apartatuan ezarritakoa aplikatu behar denean izan ezik..

c) Bazkideei, sozietatearen desegitean, bazkideen banaketan, ekarpenen itzulketarekin egiten diren kapital txikipenetan, jaulkipen-sariaren banaketan, eta mozkinen banaketan eskualdatutakoak.

d) Aktiboaren eta pasiboaren bategitea, desegite oso edo partziala eta lagapen osoa direla bide eskualdatutakoak.

e) Trukaketetan eskuratutakoak.

f) Trukean edo bihurtetan eskuratutakoak.

Merkatuko balio normaltzat hartuko da alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan adostuko luketena. Balio hori kalkulatzeko, foru arau honetako 42. artikuluko 4. apartatuan aurreikusitako metodoak aplikatu ahal izango dira.<sup>79</sup>

**3.** Aurreko apartatuko a), b), c) eta d) letretan aurreikusitako kasuetan, entitate eskualdatzaileak bere zerga oinarrian sartuko du eskualdatutako elementuen merkatuko balioaren eta kontabilitateko balioaren arteko diferentzia. Nolanahi ere, kapitala edo funts propioak kredituak konpentsatuz handitzen badira, entitate eskualdatzaileak bere zerga oinarrian sartuko du –dagokion proportzioan– kapitalaren edo funts propioen handitzearen eta kapitalizatutako kreditu fiskalaren arteko diferentzia.<sup>80</sup>

Aurreko idatz-zatiko e) eta f) letretan aurreikusitako kasuetan, entitateak bere zerga-oinarrian sartuko du eskuratutako elementuen merkatuko balio normalaren eta emandako elementuen kontabilitateko balioaren arteko diferentzia.

Aurreko lerroaldean xedatutakoa ez da ezarri behar sozietate batek bere akzioen edo partaidetzen balio izendatua aldarazi baino egiten ez duenean, akziodunen

---

<sup>78</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamairu apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>79</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamairu apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>80</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamalau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



partaidetzaren portzentajea aldatu gabe eta ekarpenen bihurketarik gabe. Orduan akzio edo partaidetza horiek ez dira merkatuko balio normalean baloratuko.

Irabazizko eskuraketan, entitate eskuratzailleak bere zerga-oinarrian sartuko du eskuratutako ondare-elementuaren merkatuko balio normala.

Artikulu honetan aipatzen diren errentak zerga-oinarrian sartzea errenta horien jatorri diren eragiketak egiten diren zergaldian egingo da.

Idatz-zati honetan aurreikusten denaren ondoreetarako, ez zaie irabazizko eskuraketa iritziko diru-laguntza publikoei.

Apartatu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako 31. artikuluko 5. apartatuan aipatutako kirol federazioen eta kirol klubaren aldeko dohaintzei, haien xede propioak lortzeko erabiltzen badira.<sup>81</sup>

**4.<sup>82</sup>** Kapital murriztapena ekarpenak itzuliz egiten denean, bazkideen zerga oinarrian integratuko da jasotako elementuen merkatuko balio normalak partaidetzaren balio fiskalarekiko duen soberakina.

Arau bera aplikatuko da akzio edo partaidetzen jaulkipen prima banatzen denean.

**5.** Mozkin-banaketan, bazkideen zerga-oinarrian sartuko da hartutako elementuen merkatuko balio normala.

**6.** Entitateak desegin edo bazkideak banatzen direnean, horien zerga-oinarrian sartuko da hartutako elementuen merkatuko balio normalaren eta partaidetza deuseztatuaren kontabilitateko balioaren arteko diferentzia..

**7.** Bategitean eta zatiketa osoan edo partzialean, bazkideen zerga-oinarrian sartuko da hartutako partaidetzaren merkatuko balio normalaren eta partaidetza deuseztatuaren kontabilitateko balioaren arteko diferentzia.

**8.** Ekarpenean itzulketaz bestelako helburua duen kapital txikipean ez ditu ekarriko bazkideentzat zerga-oinarrian sar daitezkeen errentak, positiboak zein negatiboak.

---

<sup>81</sup> 3. apartatu honen azken paragrafo hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hamasei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>82</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bost apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



**9.<sup>83</sup> Ibilgetu materialaren eta ukiezinaren zein ibilgetuko inbertsioen ondare-  
elementuak edo salmentarako mantendu diren aktibo ez korrante moduan**

<sup>83</sup> 23/2022 Foru Dekretuak, abenduaren 27koa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamenduan aldaketak sartu eta ondare elementuen eskualdaketan lortutako errentak zerga horretan eta sozietateen gaineko zergan kalkulatzeko 2023an aplikatuko diren eguneratze koefizienteak onesten dituen, bere bigarren xedapen gehigarrian, 2023. urtean hasten diren zergaldiei aplikatu beharreko koefizienteak ezartzen ditu (2022-12-28eko GAO):

| <b>Ekitaldiak</b>   | <b>Koefizienteak</b> |
|---------------------|----------------------|
| 1983 eta aurrekoak/ | <b>2,804</b>         |
| 1984                | <b>2,548</b>         |
| 1985                | <b>2,351</b>         |
| 1986                | <b>2,214</b>         |
| 1987                | <b>2,109</b>         |
| 1988                | <b>2,014</b>         |
| 1989                | <b>1,918</b>         |
| 1990                | <b>1,843</b>         |
| 1991                | <b>1,782</b>         |
| 1992                | <b>1,728</b>         |
| 1993                | <b>1,713</b>         |
| 1994                | <b>1,679</b>         |
| 1995                | <b>1,603</b>         |
| 1996                | <b>1,546</b>         |
| 1997                | <b>1,520</b>         |
| 1998                | <b>1,582</b>         |
| 1999                | <b>1,525</b>         |
| 2000                | <b>1,423</b>         |
| 2001                | <b>1,403</b>         |
| 2002                | <b>1,379</b>         |
| 2003                | <b>1,359</b>         |
| 2004                | <b>1,342</b>         |
| 2005                | <b>1,318</b>         |
| 2006                | <b>1,293</b>         |
| 2007                | <b>1,248</b>         |
| 2008                | <b>1,218</b>         |
| 2009                | <b>1,205</b>         |
| 2010                | <b>1,202</b>         |
| 2011                | <b>1,187</b>         |



sailkatu diren elementu horiek eskualdatzean lortu diren errenta positiboak zerga-oinarrian sartzeko, errenta horietatik honako hau kenduko da, eta betiere errenta horien mugarekin: eskualdatutako elementuei dagokienez, lege baimendutako azken egunerapenetik edo elementu hori eskuratu zen egunetik, gerokoa bada, gertatutako monetaren balio-galeraren zenbatekoa; zenbateko hori honako erregela hauen arabera kalkulatu da:

a) Eskualdatutako ondare-elementuen eta haiei dagozkien amortizazioen eskuraketa-prezioa edo ekoizpen-kostua, batetik, eta arauz ezartzen diren koefizienteak, bestetik, biderkatuko dira.

b) Aurreko idatz-zatian ezarritakoa aplikatuz zehazten diren kopuruen arteko diferentziak eskualdatutako ondare-elementuaren kontabilitateko balioa gutxituko du.

**10.** Foru-arau honetako 48. artikuluan xedatutakoa aplikatuz euren errentak zerga honen zerga-oinarrian sartu zaizkien entitate ez-egoiliarretako zuzeneko nahiz zeharkako partaidetza eskualdatzetik sortutako errenta kalkulatzeko, partaidetza horien eskuraketa-balioari gehituko zaio benetako banaketarik gabe bazkideen zerga-oinarrian, haien akzio edo partaidetzen errenta gisa, horiek eskuratu zirenetik eskualdatu ziren arte sartutako errenta positiboaren zenbatekoa.

|      |              |
|------|--------------|
| 2012 | <b>1,178</b> |
| 2013 | <b>1,170</b> |
| 2014 | <b>1,170</b> |
| 2015 | <b>1,164</b> |
| 2016 | <b>1,156</b> |
| 2017 | <b>1,135</b> |
| 2018 | <b>1,120</b> |
| 2019 | <b>1,106</b> |
| 2020 | <b>1,097</b> |
| 2021 | <b>1,085</b> |
| 2022 | <b>1,034</b> |
| 2023 | <b>1,000</b> |

Koefizienteak honela aplikatuko dira:

- a) Eskurapen prezioaren edo ekoizpen kostuaren gainean, ondare elementua zein urtetan eskuratu edo ekoiztu den kontuan hartuta. Hobekuntzei aplikatu behar zaien koefizientea horiek egin diren urteari dagokiona izango da.
- b) Kontabilizatutako amortizazioen gainean, zein urtetan egin ziren kontuan hartuta.



<sup>84</sup>Apartatu honetan xedatutakoa aplikatzeko, foru arau honetako 14. artikuluan aipatutako ondare sozietateetan, zenbatu beharreko eskualdatzearen balioak, gutxienez, itxitako azken balantzeko balio teorikoa izan beharko du, behin aktiboen kontabilitate-balioa ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako izango luketenaz ordezkatuta, edota merkatuko balio normalaz ordezkatuta, azken hori txikiagoa izanez gero.

**11.**<sup>85</sup> Kapitala edo funts propioak kredituak konpentsatuz handitzeko eragiketak fiskalki balioztatzeko, kontuan hartuko da handitze horrek zer zenbateko duen merkataritzako ikuspuntutik, kontabilitatean duen balioa edozein dela ere.

**12.**<sup>86</sup> Konkurtso prozeduren barruan produkzio unitateak eskualdatzen direnean, baldin eta aktibo identifikagarrien balioaren eta hartutako pasiboen balioaren arteko diferentzia negozio konbinazioaren kostua baino handiagoa bada, eskuratzailerak batzuk eta besteak baloratu beharko ditu, ondorio fiskaletarako. Horretarako, transakzio kostua haien guztien artean banatuko du, haien arrazoizko balio erlatiboen arabera.

#### **41. artikulua.**<sup>87</sup> **Egoitza aldaketak egitea eta ondare elementuak atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorretara eramatea.**

**1.** Zerga oinarrian merkatuko balio normalaren eta balio fiskalaren arteko diferentzia sartuko da, ondare elementuak honako hauek direnean:

a) Egoitza Espainiako lurraldetik kanpora eramaten duen entitate baten jabetzako elementuak, elementu horiek entitate horrek Espainiako lurraldean duen establezimendu iraunkor bati atxikita geratzen direnean izan ezik. Kasu horretan, ondare elementu horiei foru arau honen 103. artikuluan jasotakoa aplikatuko zaie.

---

<sup>84</sup> Paragrafo hau ekainaren 11ko 2/2018 FORU ARAUAren azken xedapenetako bigarreneko bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Ondarearen gaineko Zerga onartu du. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2018/06/19ko GAO).

<sup>85</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamabost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>86</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren bederatzia apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>87</sup> Artikulu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko bederatzia apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)





b) Atzerrian kokatuta dagoen establezimendu iraunkor batera eramaten direnak, baldin eta, lekualdaketa horren ondorioz, elementu horietatik datozen errentak ezin badira zergapetu Espainiako lurraldean.

**2.** Europar Batasuneko edo Europako Esparruko Ekonomikoko estatu kide batera eramaten diren ondare elementuen kasuan, gertatzen bada estatu horrek baduela formalizatua Espainiarekin edo Europar Batasunarekin kreditu tributarioen kobrantzan elkarri laguntzeko akordio bat, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusten den elkarrekiko laguntzarekin parekatzen dena (zerga, eskubide eta bestelako neurriei dagozkien kredituak kobratzeko elkarrekiko laguntzari buruzkoa), zergadunak zilegi izango du aurreko apartatuan xedatutakotik ondorioztatzen den zerga kuota zatikatzea eta bost urtetan ordaintzea, zatiki berdinetan, betiere baldintza hauek betetzen badira:

a) Aurreko apartatuko a) letraren kasuan zerga honengatik aurkeztu behar duen azken autolikidazioarekin batera, edo aurreko apartatuko b) letran aurreikusitako aktiboen transferentzia egiten den zergaldiko autolikidazioan, zergadunak aurreko 1. apartatuan xedatutakoa aplikagarri duten ondare elementuen zerrenda indibidualizatu bat aurkeztu behar du, eta bertan adierazi zein den elementu horien kontabilitate balioa, zer alde dagoen haietako bakoitzaren merkatuko balio normalaren eta balio fiskalaren artean, eta, azkenik, zer zati dagokion elementu bakoitzari kuota osoaren zenbatekoan.

b) Kuota ez kobratzeko arrisku frogagarri eta benetako bat dagoen guztietan, kreditu entitatearen edo elkarren bermerako sozietatearen abal solidario bidez edo kauzio aseguru ziuertagiri bidez bermatu behar da kuota kobratuko dela zergadunak apartatu honetako baldintzetan zatikatu duen ordainketaren zenbatekoraino.

Lehen zatikia ordaintzeko borondatezko epea amaitu eta hurrengo 6 hilabeteetan zerga-bilketa organoak irizten badu badagoela kuota ez ordaintzeko arriskurik, zergadunari errekerimendu bat helaraziko zaio horren berri emateko eta, halaber, adierazteko 10 eguneko epean, errekerimendua jakinarazi eta biharamunetik aurrera kontatuta, behar diren bermeak aurkeztu beharko dituela. Errekerimenduari ez bazaio kasurik egiten, edo kasu eginda ere, ulertzen bada ez dela berme nahikoa aurkeztu edo ez dela behar bezala justifikatu hura ez dela beharrezkoa, zorraren zenbateko osoa exijituko da Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua) 61.2 artikuluetan ezartzen duen epean. Zorra ez bada epe horretan ordaintzen, hasiera emango zaio epe exekutiboari, eta premiamenduzko prozedura abiatuko da Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua) 171.1 artikuluan jasotako terminoetan.

Zatikapenaren aldeko hautua egingo da aurreko apartatuko a) letran aurreikusitako egoitza aldaketa egiten den zergaldiko autolikidazioan, edo aurreko apartatuko b) letran aurreikusitako aktiboen transferentzia egiten den zergaldiko autolikidazioan; lehen zatikia zergaldi horren aitorpena borondatez aurkezteko epean ordaindu beharko da.



Urteko beste lau zatikietako bakoitzaren mugaeguna eta exigigarritasuna, haietako bakoitzarengatik sortutako berandutze interesenekin batera, elkarren segidan gertatuko dira, aurreko apartatuan aurreikusitako zergaldia autolikidatzeko borondatezko epea amaitu eta urtebetetik aurrera.

Zergadunak eskatu dezake apartatu honetako b) letran xedatutakoa aplikatuz aurkeztutako bermea murriztu dadila egindako ordainketak kuota geroratu osoarekiko adierazten duen proportzioan.

Apartatu honetan jasotako berezitasunak kenduta, zatikapen horri aplikagarria izango zaio Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua) eta hura garatzen duen araudiak berandutze interesen sortzapenari eta bermeen eraketari buruz ezarritakoa.

**3.** Aurreko apartatuan xedatutakoa gorabehera, zatikapenak indarraldia galduko du, eta gainerako kuota zatikatua bere osoan ordainaraziko da, dagozkion berandutze interesekin batera, kasu hauetan:

- a) Ukitutako ondare elementuak hirugarrenei eskualdatzen zaizkienean.
- b) Ukitutako ondare elementuak geroago hirugarren estatu kide batera eramaten direnean eta estatu hori aurreko 2. apartatuko lehen paragrafoan adierazitakoen artean ez dagoenean.
- c) Zergadunak geroago bere zerga egoitza hirugarren estatu batera aldatzen duenean eta estatu hori aurreko 2. apartatuko lehen paragrafoan adierazitakoen artean ez dagoenean.
- d) Zergaduna likidazio prozesuan dagoenean eta exekuzio kolektiboko prozedura bat irekia duenean, hala nola konkurtso bat edo horren pareko prozedura bat.
- e) Zergadunak ez duenean ordainketa egiten zatikapenean aurreikusitako epean.

Apartatu honetako a) eta b) letretan aipatzen diren ondare elementuak partzialki eskualdatzen edo lekuz aldatzen direnean, zatikapenak indarraldia galduko du, bakar-bakarrik, elementu horien merkatu balioaren eta balio fiskalaren arteko diferentzia positiboak zerga kuotan hartzen duen proportzioan, betiere baldin eta zergadunak frogatzen badu eskualdaketa edo lekualdaketa horrek ondare elementuetako bati edo batzuei bakarrik eragiten diela.

Indarraldia apartatu honetako a), b) eta c) letretan jasotako kasuetan galtzen denean, zatikapena indargabetua duten kopuruak hilabeteko epean ordaindu beharko dira, zatikapenak indarraldia galtzen duenetik aurrera. Ordainketa ez bada egiten epe horretan, premiamenduzko prozedura zatikapena indargabetua duten kopuruetarako bakarrik abiatuko da, eta horiek exijitzeko Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Araua Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak) 61.5 artikuluan ezartzen duen epea aplikatuko da. Ordaintzen den zenbatekoa zatikapenaren azken epeei aplikatuko zaie. Kopuruak ez badira



ezarritako epeetan ordaintzen, gainerako zor zatikatua epez kanpo dagoela joko da, eta haren aurka premiamendu prozedura abiatuko da.

Zatikapenak indarraldia galtzen badu apartatu honetako d) letran ezarritako kasuan, zorra bere osoan geratuko da epez kanpo, eta hilabeteko epea izango da, indarraldia galtzen duenetik aurrera, hura osorik ordaintzeko. Ordainketa ez bada epe horretan egiten, hasiera emango zaio epe exekutiboari, eta premiamenduzko prozedura abiatuko da Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua) 171.1 artikuluetan jasotako terminoetan.

Zatikapenak indarraldia galtzen badu apartatu honetako e) letran ezarritako kasuan, ordaindu ez den zatikiagatik bakarrik abiatuko da premiamenduzko prozedura, eta ordainketa exijitzeko aplikatuko dira Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua) 61.5 artikuluan ezartzen duen epea. Honako hauek ordainaraziko dira: zatikiaren zenbatekoa, ordaintzeko borondatezko epea amaitu ondorengo egunetik zatikapenaren epea amaitu arte sortzen diren berandutze interesak, eta bi kontzeptu horien baturaren gainean aplikatzen den errekaratu exekutiboa.

Kopuru horiek ez badira ordaintzen aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera, ordaintzeke dauden gainerako zatikiak epez kanpokotzat joko dira, eta premiamenduzko prozedura zor guztiengatik abiatuko da. Ordaintzeko borondatezko epea amaitu ondorengo egunetik betegabeko zatikia ordaintzeko epea amaitu arte sortzen diren berandutze interesak exijituko dira.

**4.** Egoitza Espainiako lurraldera aldatu edo bertara ondare elementuak edo jarduerak lekualdatzen diren kasuetan, aldaketa edo lekualdaketa irteerako zergapetze bat aplikatu bazaio Europar Batasuneko estatu kide batean, hori guztia Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko 2016/1164/EB Zuzentarauak, barne merkatuaren funtzionamenduan zuzeneko eragina duen zerga ihesaren aurkako arauak ezartzen dituenak, 5. artikuluan ezarritakoarekin bat, irteerako estatu kideak kalkulaturako balioa balio fiskaltzat hartuko da Espainian, salbu eta merkatu balioa islatzen ez duenean.

**5.** Artikulu honetan xedatutakoa ez da aplikatuko eta, beraz, transferitutako ondare elementuen merkatu balioaren eta balio fiskalaren arteko diferentzia ez da sartuko zerga oinarrian, baldin eta elementu horiek erlazionatuta badaude bermeen finantzaketa edo entregarekin, zuzentzeko kapital beharrezko konplimentuarekin edo likidezia kudeatzearekin, eta, betiere, aurreikusita badago elementu horiek, urtebeteko epean gehienez, Espainiako lurraldean egoiliaritutako entitate bati itzuli behar direla edo lurralde horretan kontatutako establezimendu iraunkor bati atxiki behar zaizkiola.»

## **42. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: arau orokorrak.**

**1.** Pertsona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak beren merkatuko balio normalaren arabera baloratuko dira.



Merkatuko balio normala da pertsona edo entitate lokabeek lehia librean adosten dutena, eta merkatuko balio normal hori zehazteko alderatu egingo dira, batetik, eragiketa lotuen inguruabarrak, eta bestetik, eragiketa horien parekoak izan litezkeen pertsona edo entitate lokabeen arteko eragiketen inguruabarrak.

Bi eragiketa edo gehiago parekoak diren zehazteko, honako inguruabar hauek hartuko dira aintzat, garrantzitsuak diren neurrian eta zergapekoak horiek behar bezala baliatu ahal izan dituen neurrian:

- a) Eragiketa lotuen xede diren ondasunen edo zerbitzuen ezaugarri espezifikoak.
- b) Aztertzen diren eragiketei dagokienez, alderdiek euren gain hartzen dituzten eginkizunak; onartzen dituzten arriskuak identifikatuko dira eta, hala badagokio, erabili dituzten aktiboak haztatuko dira.
- c) Eragiketaren sorburu diren kontratu-baldintzak, kontuan hartuta alderdi kontratatzaile bakoitzak bere gain hartzen dituen erantzukizunak, arriskuak eta onurak kontuan hartuz.
- d) Ondasunak ematen diren edo zerbitzuak eskaintzen diren merkatuen ezaugarriak, edo eragiketa lotuetan eragina izan dezaketen gainerako faktore ekonomikoak.
- e) Kasu bakoitzean garrantzitsuak diren gainerako inguruabar guztiak, esaterako, merkataritzako estrategiak. Enpresa independenteen eragiketa bateragarriei buruzko daturik ez badago edo erabilgarri dauden datuen fidagarritasuna mugatua bada, zergapekoak dokumentatu beharko ditu inguruabar horiek.

Aurrean aipatutako inguruabarrak ez badira aintzat hartu zergapekoaren ustez garrantzitsuak ez direlako, analitik kanpo utzi izanaren arrazoiak justifikatu beharko dira. Beti adierazi behar dira konparaziorako kontuan hartu behar diren elementuak, barnekoak zein kanpokoak.

Zergapekoak egiten dituen eragiketa lotuak elkarrekin estu lotuta badaude edo etenik gabe egiten badira –halako moduan non bakoitza bereiz baloratzea ez baita egokia–, alderagarritasunaren azterketa eragiketa horien multzo osoa kontuan hartuta egingo da.

Bi eragiketa edo gehiago parekagarriak dira euren artean desberdintasun nabarmenik ez badute idatz-zati honetan aipatutako inguruabarretan, ondasunaren edo zerbitzuaren prezioari edo eragiketaren marjinari dagokionez, edo, desberdintasunak egon arren, horiek ezabatu badaitezke, beharrezko zuzenketak eginez.

**2. Zerga-administrazioak egiaztatu ahal izango du pertsona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratu direla. Behar izanez gero, eskumena izango du eragiketen baloratzeak zuzentzeko, baldin eta zerga honen, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapeko eragiketak merkatuko balio**



normalaren arabera baloratu ez badira. Zergadunak aurkeztutako dokumentazioa, foru-arau honetako 43. artikuluan aipatutakoa alegia, eta Administrazioaren esku dauden datuak eta informazioa erabiliz egingo dira zuzenketak.

Zerga-administrazioak balio horri eutsiko dio gainerako pertsona edo entitate lotuei dagokienez.

Administrazioaren baloratzeak ez du berekin ekarriko ez zerga honetan, ezta, hala bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergan ere, eragiketa burutu duten pertsona edo entitate guztiek eragiketan benetan lortutakotik gorako errentaren gaineko zerga ordaintzea. Zenbatespen objektiboko metodoren bat aplikatzeagatik oinarri ezargarritik kanpo geratzen den errentaren zatia hartuko da kontuan konparazioa egiteko.

**3.<sup>88</sup>** Honako hauek izango dira pertsona edo entitate lotuak:

a) Entitate bat eta bertako bazkide edo partaideak.

b) Entitate bat eta haren kontseilari edo administratzaileak, beren eginkizunak betez jasotzen dituzten ordainsariei dagokienez izan ezik.

c) Entitate bat eta haren bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontideak, 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteko bikotekideak, edo ahaidetasun harreman batek lotutako pertsonak. Harreman hori zuzenekoa zein zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasunekoa, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikotea eratzearen ondoriozkoa, hirugarren mailara artekoa betiere.

d) Talde bereko bi entitate.

e) Entitate bat eta beste entitate bateko kontseilari edo administratzaileak, baldin eta bi entitateak talde berekoak badira.

f) Bi entitate, baldin eta lehenengoak, gutxienez, 100eko 25eko zeharkako partaidetza baldin badu bigarrenaren kapital sozialean edo haren funts propioetan.

g) Bi entitate, baldin eta haietako bazkideek edo partaideek edo haien ezkontideek, 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteko bikotekideek, edo ahaidetasun harreman batek lotutako pertsonak, zuzenean edo zeharka, gutxienez 100eko 25eko partaidetza baldin badute kapital sozialean edo funts propioetan. Harreman hori zuzenekoa zein

---

<sup>88</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamasei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasunekoa, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikotea eratzearen ondoriozkoa, hirugarren mailara artekoa betiere.

h) Egoitza Espainiako lurraldean duen entitate bat eta hark atzerrian dituen establezimendu iraunkorrak.

i) Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitate bat eta lurralde horretan dituen establezimendu iraunkorrak.

j) Talde bereko bi entitate, talde horrek sozietate kooperatiboen taldeen araubidean tributatzen duenean.

Lotura hori bazkide edo partaideen eta entitatearen arteko harremanaren arabera definitzen bada, partaidetzak 100eko 25ekoa edo handiagoa izan beharko du. Administrazioaleei buruz egindako aipamenak zuzenbidezkoak nahiz izatezko administrazioaleei eragiten die.

Taldea dago baldin eta entitate batek beste baten edo beste batzuen gaineko kontrola badu (edo kontrola egin badezake), Merkataritzako Kodeak 42. artikuluan ezarritako irizpideen arabera, entitateon egoitzaren lurraldea eta urteko kontu bateratuak egiteko betebeharra kontuan hartu gabe.

**4. Merkatuko balio normala kalkulatzeko, metodo hauetako bat aplikatuko da:**

a) Prezio libre alderagarriaren metodoa. Pertsona edo entitate lotuen arteko eragiketa batean ondasun edo zerbitzu batek duen prezioa eta pertsona edo entitate independenteen arteko eragiketa batean ondasun edo zerbitzu berdinak edo antzeko batek pareko zirkunstantzietan duena alderatzen dira. Beharrezkoa izanez gero, bidezko zuzenketak egiten dira baliokidetasuna lortzeko eta eragiketaren berezitasunak aintzat hartzeko.

b) Kostu gehituaren metodoa. Ondasunaren edo zerbitzuaren eskurapen balioari edo produkzio kostuari gehitu egiten zaio pertsona edo entitate independenteekin egindako eragiketa berdinetan edo antzekoetan ohikoa den marjina, edo halakorik ezean, pertsona edo entitate independenteek pareko eragiketei aplikatzen dietena. Beharrezkoa izanez gero, bidezko zuzenketak egiten dira baliokidetasuna lortzeko eta eragiketaren berezitasunak aintzat hartzeko.

c) Birsalmenta prezioaren metodoa. Ondasun edo zerbitzuaren salmenta prezioetik kendu egiten da birsaltzaileak pertsona edo entitate independenteekin egindako eragiketa berdinetan edo antzekoetan aplikatzen duen marjina, edo halakorik ezean, pertsona edo entitate independenteek pareko eragiketei aplikatzen dietena. Beharrezkoa izanez gero, bidezko zuzenketak egiten dira baliokidetasuna lortzeko eta eragiketaren berezitasunak aintzat hartzeko.

d) Emaizta banatzeko metodoa. Eragiketa bat edo gehiago batera egiten dituen pertsona edo entitate bakoitzari egozten zaio eragiketa horretan edo horietan lortutako emaitza osoaren zatia, pertsona edo entitate independenteek antzeko egoeretan adostuko lituzketen baldintzak egoki biltzen dituzten irizpideak erabiliz.



e) Eragiketa guztien marjina garbiaren metodoa. Pertsona edo entitate lotu batekin egindako eragiketei egozten zaie zergadunak, edo hirugarren batzuek, pertsona independenteen arteko eragiketa berdinetan edo antzekoetan lortuko zuten emaitza garbia, kostuen gainean, salmenten gainean edo eragiketen ezaugarrien arabera egokien den magnitudearen gainean kalkulatu. Beharrezkoa izanez gero, bidezko zuzenketak egiten dira baliokidetasuna lortzeko eta eragiketaren berezitasunak aintzat hartzeko.

Artikulu honetako 1. idatz-zatian aipatzen den alderagarritasun azterketa eta pareka daitezkeen eragiketei buruzko informazioa hartuko dira kontuan baloratzeko metodorik egokiena aukeratzeko kasu bakoitzean, idatz-zati honetan xedatzen denaren arabera.

Balio hori kalkulatzeko ezin badira aurreko metodoak aplikatu, oro har onartutako beste metodo eta teknika batzuk erabili ahal izango dira, lehia askearen printzipioa errespetatzen badute.<sup>89</sup>

#### **43. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: dokumentazioaren inguruko betebeharrak.**

**1.** Pertsona edo entitate lotuek artikulu honetan aipatutako dokumentazioa eduki beharko dute zerga-administrazioaren eskura.

Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen merkatu-balioa kalkulatzeko, zerga-administrazioak eskatuz gero, zergadunak artikulu honetan eta artikulu hau garatzen duten arauetan adierazitako agiriak aurkeztu beharko ditu. Agiri horiek zerga-administrazioaren eskura egon beharko dira Zergaren autolikidazioa aurkezteko borondatezko epealdia amaitzen denetik aurrera.

Betebehar hori gorabehera, zerga-administrazioak bere eginkizunak betetzeko beharrezkotzat jotzen dituen agiri eta datu guztiak eskatu ahal izango ditu, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean eta hura garatzen duen arautegian xedatutakoaren arabera.

**2.** Artikulu honetan aipatzen diren agiriak prestatzeko, kontuan hartu behar dira eragiketen konplexutasuna eta bolumena, Administrazioak egiaztatu ahal izan dezan eragiketen balorazioa bat datorrela foru-arau honetako 42. artikulutik 46.era bitartekoetan ezarritakoarekin. Dokumentazioa prestatzeko, zergadunek beste xede batzuetarako erabilgarri duten informazio garrantzitsu guztia erabil dezakete. Hauxe da aurkeztu beharreko dokumentazioa:

a) Zergadunaren taldeari buruzko dokumentazioa. Horren ondorioetarako, taldea foru-arau honetako 42. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoa da, bai eta entitate

---

<sup>89</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.





batek (egoiliarra zein ez-egoiliarra) eta atzerrian edo Espainiako lurraldean dituen establezimendu iraunkorrek eratutakoa ere.

Foru-arau honetako 42. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoaren arabera eratutako taldeen kasuan, entitate nagusiak berak presta eta gorde dezake talde osoaren dokumentazioa. Entitate nagusia ez badago foru-arau honen eraginpean, taldeko sozietate bat izendatu behar du, foru-arau honen eraginpean dagoena, dokumentazioa gordetzeko.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, zerga-administrazioak eskatuz gero, zergadunek taldeari buruzko dokumentazioa aurkeztu beharko dute, hain zuzen ere behar diren agiri guztiak, egiazko datuekin, ezarritako epealdiaren barruan.

b) Zergadunari buruzko dokumentazioa.

**3.<sup>90</sup>** Honako hauek jaso behar dira taldeari buruzko dokumentazioan:

a) Taldearen antolaketa egituraren, egitura juridikoaren eta egitura operatiboaren deskripzio orokorra, bai eta egitura horietan izandako edozein aldaketa garrantzitsu ere.

b) Taldea osatzen duten eta eragiketa lotuak egiten dituzten entitateen identifikazioa, baldin eta zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete.

Horrez gainera, zergaldian zehar aktiboak berrantolatzeke eta eskuratzeko edo lagatzeko egin diren eragiketa esanguratsuen deskripzio bat ere jaso behar da.

c) Taldeko entitateen arteko eragiketa lotuen izaeraren, zenbatekoen eta fluxuen deskripzio orokorra, baldin eta eragiketa horiek zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete.

Bereziki, esplizitatu behar da zeintzuk diren taldearen jarduera nagusiak, eta hauek deskribatu behar dira: taldeak jarduten duen merkatu geografiko nagusiak, mozkinen iturri nagusiak eta taldeak zergaldian izandako eragiketa bolumenaren 100eko 10 gutxienez ordezkatzeko duten ondasun eta zerbitzuen hornidura katea.

d) Taldeko entitateek betetzen dituzten eginkizunen eta entitateok hartzen dituzten arriskuen deskripzio orokorra, baldin eta zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete; aurreko zergaldiarekin alderatuta izandako aldaketak ere jaso behar dira.

---

<sup>90</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamazortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



e) Patente, marka, izen komertzial eta gainerako aktibo ez-materialen titularren zerrenda, baldin eta zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete, bai eta haiek erabiltzean izandako kontraprestazioen zenbatekoa ere.

Horrela, taldeak aktibo ez-materialen garapen, jabetza eta ustiapenerako duen estrategia orokorraren deskripzio orokorra eskainiko da, ikerketa eta garapeneko jarduerak egiten diren instalazio nagusien kokapena eta haien helbidea barne; taldeko entitateek aktibo ez-materialen inguruan dituzten akordioen zerrenda ere jasoko da, non kostuak banatzeko akordioak, ikerketa zerbitzuetarako akordio nagusiak eta lizentzien inguruko akordioak sartuko diren; eta, gainera, zergaldian zehar aktibo ez-materialekin egindako transferentzia garrantzitsuei buruzko deskripzio orokorra ere emango da, entitateak, herrialdeak eta zenbatekoak adierazita.

f) Taldeak transferentzia prezioen alorrean duen politikaren deskripzioa, politika hori lehia askearen printzipioarekin bat datorrela justifikatzearren; deskripzioan jaso behar da taldeak zer metodo onartu dituen prezioak finkatzeko.

g) Taldeko entitateen artean zerbitzuak emateko egindako kontratuen eta taldeko entitateen artean kostuak banatzeko hartutako akordioen zerrenda, baldin eta akordio eta kontratu horiek zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete.

h) Taldeko entitateei buruz egindako aurretiazko balorazio akordioen eta entitateen artean egin diren edo aribidean dauden adiskidetasunezko prozeduren zerrenda eta deskripzio laburra, baldin eta zergadunak egindako eragiketei zuzenean edo zeharka eragiten badiete.

Horrez gainera, beste edozein agintari fiskalekin batera hartutako erabakiak jaso behar dira, eragina badute taldearen mozkinak herrialdeen artean banatzeko.

i) Taldearen urteko finantzako egoera orri bateratuak, betiere nahitaezkoak badira taldearentzat edo borondatez egiten baditu.

Apartatu honetan dokumentazioa dela-eta ezartzen diren betebeharrak zergadunak taldeko beste edozein entitatearekin eragiketa lotuak egin dituen zergaldiari buruzkoak dira, eta foru arau honetako 13. artikuluko 1. eta 2. apartatuetan xedatutakoa betetzen ez duten taldeei galdatuko zaizkie, artikuluko bereko 7. apartatuan ezarritakoa aintzat hartuta.

Zergaldi baterako prestatutako dokumentazioak hurrengo beste batzuetan ere baliozkoak izaten jarraitzen badu, ez da beharrezkoa izango dokumentazio berria prestatzea, baina, behar izanez gero, egokitzapenak egingo dira.



**4.<sup>91</sup>** Zergadunaren dokumentazio espezifikoa honako hauek jaso behar dira:

a) Zergadunaren eta harekin batera eragiketa egiten duten pertsona edo entitateen izen-abizenak edo sozietatearen izena edo izendapen osoa, egoitza fiskala eta identifikazio fiskaleko zenbakia, bai eta eragiketaren izaeraren deskripzio zehatza, ezaugarriak eta zenbatekoa ere.

Era berean, paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan egoiliar diren pertsona edo entitateekin egindako eragiketak direnean, identifikatu behar da zer pertsonak hartu duten parte eragiketa horretan beste pertsona edo entitate horien izenean, eta, eragiketak entitateekin egiten badira, haien administratzaileak ere identifikatu behar dira.

b) Alderagarritasunaren azterketa, foru arau honetako 42. artikularen 1. apartatuan azaldutako moduan egina.

c) Aukeratutako balorazio metodoa hautatzeari buruzko azalpena; bertan adierazi behar da zergatik hautatu den metodo jakin hori, metodoa nola aplikatuko den, eta zehaztu behar da zein den hartatik eratorritako balioa edo balio tarteak.

Horrez gainera, eragiketa lotuen izaera, ezaugarri eta zenbatekoen deskripzio zehaztua jaso behar da.

d) Hainbat pertsona edo entitate loturi elkarrekin emandako zerbitzuengatikoa gastuak banatzeko irizpideak, eta hartarako dauden akordioak, halakorik badago, eta kostuak banatzeko akordioak, foru arau honetako 44. artikuluan aipatzen direnak, alegia.

e) Zergadunak bere eragiketa lotuen balorazioa zehazteko erabilitako beste edozein informazio garrantzitsu, eta beste bazkide batzuekin sinatutako itun parasozialak.

Horrenbestez, zuzendaritza egiturari, organigramari eta zergadunaren jardueren bilakaerari buruzko txostenen jasotzaile diren pertsona edo entitateei buruzko informazioa ere sartu behar da, eta adierazi behar da pertsona edo entitate horiek zer lurralde edo herrialdetan duten egoitza fiskala; orobat deskribatu behar dira zergadunaren jarduerak, haren negozio estrategia eta, halakorik badago, zergaldian zehar berregituratze eragiketetan edo aktibo ez-materialak laga edo eskualdatzeko eragiketetan izandako partaidetza.

Aurrekoez gainera, hauek ere jaso behar dira: zergadunaren urteko finantzako egoera orriak; transferentzia prezioen metodoak aplikatzeko erabilitako datuen eta urteko finantzako egoera orrien arteko berdinkatzea, hala egin behar bada

---

<sup>91</sup> Apartatu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hamazortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



eta esanguratsua bada; eta erabilitako alderagarrien datu finantzarioak eta haien iturria.

Azkenik, merkatu balioa zehazteko foru arau honetako 42. artikuluko 4. apartatuko a) eta e) letren artean aipatutako metodoen ordeztasun har onartutako beste balorazio metodo eta -teknika batzuk erabiltzen badira –esaterako, etorkizuneko diru fluxu zenbatetsien deskontu metodoak–, zehatz-mehatz deskribatu behar da zer metodo edo teknika aukeratu den eta zergatik aukeratu den.

Hain zuzen ere, deskribatu behar da metodo eta teknika horiek zer magnitude, portzentaje, ratio, interes tasa, eguneratze tasa eta beste aldagaitan oinarritzen diren, eta justifikatu behar da ea arrazoizkoak eta koherenteak diren datu historikoei, negozio planei edo balioa zuzen zehazteko funtsezkotzat jotzen den beste edozein elementuri buruz onartutako hipotesiak, bai eta lehia askearen printzipioari egokitzen zaizkion ere.

Maximizatu egin behar da merkatuko datu behagarrien erabilera –datuok egiaztatuz betiere–, eta ahal den gutxien erabili behar dira kontsiderazio subjektiboak eta behagarriak eta kontrastagarriak ez diren datuak.

Zerga Administrazioaren eskura mantendu behar den dokumentazioak hauek hartuko ditu: balorazio metodoa zuzen aplikatu dela eta balorazioaren ondorioz lortutako merkatu balioa zuzena dela egiaztatzeke beharrezkoak diren txostenak, dokumentuak eta euskarri informatikoak.

Dokumentazioa dela-eta apartatu honetan ezartzen diren betebeharrak zergadunak eragiketa lotua egin duen zergaldiari buruzkoak dira.

Zergaldi baterako prestatutako dokumentazioak hurrengo beste batzuetan ere baliozkoak izaten jarraitzen badu, ez da beharrezkoa izango dokumentazio berria prestatzea, baina, behar izanez gero, egokitzapenak egingo dira.

Apartatu honetan dokumentazioa dela-eta ezarritako betebeharrak osorik galdatuko dira, salbu eta eragiketan esku hartzen duen alderdietako bat foru arau honetako 13. artikuluko 1. eta 2. apartatuetan aipatzen diren entitateetako bat denean edo pertsona fisikoa denean eta egoitza paradisu fiskaltzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan duten pertsona edo entitateekin egindako eragiketak ez direnean; izan ere, kasu horretan, dokumentazio betebeharrak espezifikoa, erraztuak, ezarri ahal izango zaizkio zergadunari, erregelamendu bidez.

**5. Ez dira artikuluko honetan ezarritako dokumentazio betebeharrak eskatuko eragiketa lotu hauek egiten direnean:**

a) Zerga-baterakuntzaren araubideko talde berean dauden entitateen arteko eragiketak, baldin eta taldeak foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluaren jasotako araubidea hautatu badu.



b) Ekonomia intereseko taldeek, Ekonomia Intereseko Taldeei buruzko apirilaren 29ko 12/1991 Legean ezarritakoari jarraiki, eta aldi baterako enpresa elkarteek, Enpresa taldeen eta aldi baterako elkarteen eta eskualdeko industria garapenerako sozietateen zerga-araubideari buruzko maiatzaren 26ko 18/1982 Legean araututa eta dagokien erregistro berezian inskribatuta daudenek, euren kideekin edo foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan jasotako araubidea hautatu duen talde bereko beste entitate batzuekin egiten dituzten eragiketak.

c) Baloreak saltzeko eskaintza publikoen edo baloreak eskuratzeko eskaintza publikoen barruan egindako eragiketak.

d) Foru-arau honetako 13. artikuluan xedatutakoaren arabera mikroenpresa zein enpresa txiki edo ertain diren zergapekoek egindako eragiketak, baldin eta dena delako zergaldian pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketa guztien zenbatekoa ondokoa baino gehiago ez bada:

- mikroenpresen edo enpresa txikien kasuan, 250.000 euroko merkatu-balioa (gainera ezin da izan eragiketa guztien % 20 baino gehiago), eta

- enpresa ertainen kasuan, 400.000 euroko merkatu-balioa (gainera ezin da izan eragiketa guztien % 15 baino gehiago).

Letra honetan aipatzen diren zenbatekoak zehazteko, zergapekoak hurrengo 6. idatz-zatian aipatzen diren eragiketak eginez gero, eragiketa bakoitzeko kontuan hartu beharreko gutxieneko zenbatekoa idatz-zati horretan ezarritakoa aplikatuta kalkulatu da; bestela, zergapekoak bere autolikidazioan aitortutako baliorik handiena izango da.

e) Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunek egindako eragiketak, baldin eta zergadunok establezimendu iraunkorrik gabe ari badira.

f) Espainiako Bankuak onartutako babes-sistema instituzional batean sartuta dauden kreditu-entitateek haien artean egindako eragiketak, baldin eta eragiketok zerikusia badute sistema horrek maiatzaren 25eko 13/1985 Legearen 8. artikuluko 3. paragrafoaren d) idatz-zatian zehazten diren baldintzak betetzearekin. Lege hori, hain zuzen ere, finantza-bitartekarien inbertsio-koefizienteei, baliabide propioei eta informazio obligazioei buruzkoa da.

g) Zergaldian zehar pertsona edo entitate lotu berarekin egindako eragiketak, baldin eta eragiketa horien guztien kontraprestazioaren merkatuko balioa 500.000 euro baino txikiagoa bada. Batuketa hori egiterakoan, ez dira batuko idatz-zati honetako 1., 2, 3. eta 4. zenbakietan zein hurrengoetan aipatzen diren eragiketak.

Salbuespenerako arrazoi hori ez da aplikatuko kasu honetan:

1. Artikulu honetako 6. eta 7. paragrafoetan aipatzen diren eragiketak badira; izan ere, kasu horretan, manu haietan zehazten dena aplikatuko da.



**2.** Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek, zenbatespen objektiboko araubidea aplikagarria zaion ekonomi jarduera bat egiterakoan, sozietateekin egiten dituzten eragiketak, baldin eta zergadunek beraiek edo haien ezkontideek, izatezko bikote lagunek —bikotea maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatu bada—, aurreko ahaideek edo ondorengo ahaideek, banaka edo horiek guztiek batera, sozietateon kapital sozialaren edo funts propioen % 25 edo gehiago badute.

**3.**<sup>92</sup> Eragiketaren xedea honako hauek eskualdatzea denean: Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuari buruzkoan, araututako balore merkatuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden negozioak, baloreak edo partaidetzak, edozein motatako entitateetako funts propioetan parte hartzea adierazten dutenean.

**4.** Eragiketa bada edo higiezinaren eskualdaketa, edo kontabilitate-irizpideen arabera ukiezintzat jotzen diren aktiboen gaineko edozein eragiketa.

**6.** Aurreko idatz-zatian xedatutakoa gorabehera, dokumentazioaren inguruko betebeharrak ez zaizkie aplikatuko foru-arau honetako 13. artikuluan xedatutakoaren arabera mikroenpresa edo enpresa txiki nahiz ertain diren pertsona edo entitate lotuei ere, ondoko eragiketa hauetan:

a) Zerbitzugintzak, baldin eta haien ordainsariak lanaren edo jarduera ekonomikoen etekinak badira hartzailearentzat Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoaren ondoreetarako; betiere, egindako zerbitzuen truke jasotzen diren diruzko ordainsarien zenbatekoak honako hauetatik handiena gainditzen badu:

- Urtean 36.000 euro edo 60.000 euro, hurrenez hurren mikroenpresa eta enpresa txikien kasuan edo enpresa ertainen kasuan, lanaldi osoko dedikazioa duten pertsona fisiko lotuentzat, edo horren zati proportzionala, bestela.

- Lotutako pertsona fisikoaren antzeko lanak egiten dituzten besteren konturako langileen artean gehien kobratzen duenaren ordainsaria.

- Lotutako pertsona fisikoak zerbitzu beraiegatik azken bi urteetan jasotako ordainsarien batez bestekoa.

Horrelako ordainsariak aurreko bi urteetako batean soilik jaso badira, ekitaldi horretan jasotako zenbatekoa hartuko da aintzat.

---

<sup>92</sup> Zenbakia martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren sei apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Ordainsari horiek egutegiko urtea baino aldi laburragoan jaso badira, urtebetean jasoko zen zenbatekoa kalkulatu da letra honetan hizpide dugun zenbatekoa zehazteko.

b) Finantzaketa eragiketak, baldin eta egindako finantzaketa eragiketen truke jasotzen diren diruzko ordainsarien zenbatekoak honako hauetatik handiena gainditzen badu:

- Oro har, urteko korritu tasa nominala aplikatzearen emaitzako kopurua; tasa hori erreferentziakoari ("Euribor urtebetera") bi puntu gehituta kalkulatu da.

Hala ere, finantza-eragiketa batean mailegaria lotutako pertsona fisikoa bada, zenbatekoa kalkulatzeko aplikatu beharreko urteko korritu tasa nominala hauxe izango da: erreferentziako tasa ("Euribor urtebetera") gehi bost puntu.

Atal honetan xedatutakoaren ondoretarako, "Euriborra urtebetera" deritzon erreferentziako tasa ofiziala Espainiako Bankuak Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratzen duena izango da. Finantzaketa eragiketa bakoitzerako hura formalizatu aurretik argitaratu den azken tasa hartuko da aintzat.

- Lotutako pertsona edo entitateen artean aurreko bi urteetan egindako finantzaketa-eragiketen ondoriozko batez besteko tasa.

Finantzaketa-eragiketei aurreko gutxieneko atalasea aplikatuko zaie, iraupena bost urte baino luzeagoa izan ezean. Hori baino aldi luzeagorako ituntzen diren eragiketen kasuan, korritu tasa bost urtean behin eguneratuko da: bost urteko aldiko lehen egunean indarrean dagoena izango da.

c) Ondasun higiezinaren errentamendua, azpierrementamendua edo haiek erabili eta lupertzeko eskubide errealean eraketa edo lagapena; betiere, errentamenduen, azpierrementamenduen edo ondasun higiezinak erabili eta lupertzeko eskubide errealean eraketaren nahiz lagapenaren truke jasotzen diren diruzko ordainsarien zenbatekoak honako hauetatik handiena gainditzen badu:

- <sup>93</sup>Higiezinaren balio katastralari urteko 100eko 4ko tasa aplikatuta ateratzen den zenbatekoa. Higiezinak balio katastralik ez badu, erregelamenduz zehazten den balioa hartuko da.

- Lotutako pertsonak edo entitateak mota bereko errentamendu edo azpierrementamenduengatik edo erabiltzeko eta gozatzeko eskubide errealean eraketa edo lagapenengatik azken bi urteetan jasotako ordainsarien batez bestekoa.

---

<sup>93</sup> 6. apartatuaren c) letraren legen gidoi hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).





Horrelako ordainsariak aurreko bi urteetako batean soilik jaso badira, ekitaldi horretan jasotako zenbatekoa hartuko da aintzat.

Ordainsari horiek egutegiko urtea baino aldi laburragoan jaso badira, urtebetean jasoko zen zenbatekoa kalkulatu da letra honetan hizpide dugun zenbatekoa zehazteko.

Idatz-zati honetan ezarritako salbuespena aplikatzeko ezinbestekoa da eragiketa bakoitzean betetzea arauz ezartzen diren betekizunak, bai eta zergapekoek eragiketen balioa aitortzea eta balio hori, gutxienez, aurreko a), b) eta c) letretan ezarritako atalaseetara iristea ere.

Idatz-zati honetan xedatutakoa aplikatuko zaie, halaber, foru-arau honetako 12. artikuluan aipatzen diren entitateei edo 14. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letrean ezarritako baldintzak betetzen dituztenei, bai eta higiezinaren errentamenduaren arloko jarduera kualifikatua duten entitateen eta kooperatiba sozietateen araubide bereziak aplikagarri zaizkien entitateei ere, baldin eta entitate horiek kasu guztietan betetzen badituzte foru-arau honetako 13. artikuluko 1. eta 2. eta 3. idatz-zatietako b), c) eta d) letretan zehazten diren baldintzak.

Idatz-zati honetan ezarritako zenbatekoak egokitu ahal izango dira, arau bidez, prezioen bilakaerari erreparatuta, edo zerga-administrazioak erabilitako azterlan eta egiaztapenen arabera zehazten diren batez besteko ordainsariak kontuan hartuta.

**7.** Aparteko kasuetan, aurreko idatz-zatian aipatutako eragiketen balioa ez bada iristen idatz-zati horretako a), b) eta c) letretan ezarritako gutxieneko atalaseetara baina zergapekoak frogatu ahal badu dokumentazioaren inguruko betebeharrak neurritz kanpoko administrazio-zama ezartzen diotela, eta arauz ezarritako gainerako betekizunak betetzen baditu eragiketa guztietan, Ogasun Zuzendaritza Nagusiari eskatu ahal izango dio betebeharrak horietatik salbu utz dezala.

Idatz-zati honetan ezarritako dokumentazio betebeharretatik salbuesteko prozedura arau bidez zehaztuko da.

**8.** Aurreko 5. paragrafoko d) eta g) idatz-zatietan eta 6. eta 7. paragrafoetan zehazten dena ez zaie aplikatuko honako eragiketa hauei:

a) Egoitza zerga-paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde batean duten pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketak; salbuespena: egoitza Europar Batasuneko estatu batean dutenekin egindakoak, baldin eta zergadunak frogatzen badu eragiketa baliozko arrazoi ekonomikoengatik egin dela eta pertsona edo entitate horiek jarduera ekonomikoak egiten dituztela.

b) Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8eko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 14. edo 15. artikuluetan ezarritako guztia betetzen duten eragiketak.



c) Pertsona edo entitate lotuen artean egindako eragiketen balioa frogatzeko araubide berariazkoa arau bidez ezartzen den gainerako kasuetan.

**9.** Artikulu honetan aipatzen den bezala zergapeko bat dokumentazioaren inguruko betebeharretatik aske geratu arren zerga-administrazioak lotutako eragiketei aplikatu beharreko merkatuko balioa egiaztatu ahal izango du eta behar diren likidazio-egintza administratiboak eman ahal izango ditu.

Nolanahi ere, zergapekoari ezin ezarri izango zaio zehapenik horregatik, baldin eta eragiketei artikulu honetako 6. idatz-zatian ezarritako gutxieneko atalaseak aplikatzearen emaitzako balioa edo handiagoa aplikatu badie.

**10.**<sup>94</sup> Espainiako lurraldean egoiliar diren entitateak talde bateko entitate nagusi badira 42. artikuluko 3. apartatuan definitutako eran, eta aldi berean ez badira beste entitate egoiliar edo ez-egoiliar baten menpekoak, artikulu honen hurrengo apartatuan aipatzen den herrialdez herrialdeko informazioa aurkeztu beharko dute.

Era berean, informazio hori aurkeztera behartuta daude, batetik, Espainiako lurraldean egoiliar diren entitateak, Espainiako lurraldean egoiliar ez den eta aldi berean beste baten menpekoa ez den entitate ez-egoiliar baten menpe badaude zuzenean edo zeharka, eta, bestetik, taldeko entitate ez-egoiliarrek Espainiako lurraldean dituzten establezimendu iraunkorrak, baldin eta zirkunstantzia hauetako bat gertatzen bada:

a) Entitate ez-egoiliar horri dagokionez, haren egoitza fiskaleko herrialde edo lurraldean ez egotea informazioa herrialdez herrialde emateko obligaziorik apartatu honetan ezarritako moduan.

b)<sup>95</sup> Entitate ez-egoiliar horren zerga egoitzako herrialde edo lurraldearekin nazioarteko akordio bat egonik ere Kontseiluaren 2016ko maiatzaren 25eko 2016/881/EB Zuzentarauaren zentzuan –zuzentarau horrek 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen du fiskalitate alorrean informazioa automatikoki trukatzeko derrigortasunari dagokionez–, informazio horri dagokionez ez egotea agintaritza eskudunen artean informazioa automatikoki trukatzeko akordiorik aipatutako herrialde edo lurraldearekin.

c) Entitate ez-egoiliar horren egoitza fiskaleko herrialde edo lurraldearekin informazio hori automatikoki trukatzeko akordiorik egonda ere, akordio hori

---

<sup>94</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamar apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>95</sup> Letra hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren zazpi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



sistematikoki ez betetzea, eta, apartatu honetan aurreikusitako epean, Zerga Administrazioak ez-betetze horren berri ematea Espainiako lurraldean egoiliar diren menpeko entitateei edo establezimendu iraunkorrei.

Aurrekoa gorabehera, menpeko entitate horiek edo Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor horiek ez dute izango informazio hori zertan aurkeztu, talde multinazionalak, esandako informazioa aurkezteari begira, Europar Batasuneko estatu batean egoiliartuta dagoen talde bateko entitate menpeko bat izendatu duenean. Orobat, informazio hori ez dute aurkeztu beharko beste entitate ez-egoiliar batek –taldeko entitate nagusiak aurkezpenaren ondorioetarako subrogatu bezala izendatuak– dagoeneko haien egoitza fiskaleko lurraldean aurkeztu duenean. Entitate subrogatuak Europar Batasunetik kanpo kokatutako lurralde batean baldin badu egoitza fiskala, Kontseiluaren 2011ko otsailaren 15eko 2011/16/EB Zuzentarauak III. eranskinaren II. sekzioko 2. apartatuan ezarritako baldintzak bete beharko ditu (2011/16/EB Zuzentzaraua, fiskaltatearen esparruko lankidetzaren administratiboari buruzkoa, 77/799/EEE Zuzentzaraua indargabetzen duena).

Espainiako lurraldean egoiliartutako menpeko entitateak bat baino gehiago badira, eta talde multinazionalak haietako bat izendatu badu informazioa aurkezteko, entitate hori bakarrik egongo da informazioa aurkeztera behartuta.

Aurreko paragrafoetan ezarritakoa ez da aplikagarria izango izendatutako entitateak ezin badu eskuratu behar den informazioa herrialdez herrialdeko informazioa hurrengo paragrafoan jasotakoari jarraituz aurkezteko.

Orobat, apartatu honetako bigarren paragrafoan aurreikusitako kasuaren barruan, informazioa herrialdez herrialde aurkezteko obligazioa duen Espainiako entitate egoiliarrak edo bertan kokatutako establezimendu iraunkorrak taldeari buruzko informazioa eskatu beharko dio entitate ez-egoiliarrari. Entitate ez-egoiliarrak uko egiten badio informazio hori osorik edo partez emateari, Espainiako lurraldean egoiliar den entitateak edo bertan kokatutako establezimendu iraunkorrak eskuan duten informazioa aurkeztu beharko dute, eta Zerga Administrazioari uko horren berri eman beharko diote.<sup>96</sup>

Apartatu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, Espainiako lurraldean egoiliar diren entitateak hemen ezarritako informazioa aurkeztera behartutako talde bateko kide badira, informazio hori prestatu behar duen entitatearen identifikazioa eta haren egoitzako herrialde edo lurraldea jakinarazi behar dizkiote Zerga Administrazioari. Komunikazio hori egin beharko da informazioan aipatzen den zergaldia amaitu baino lehen.

---

<sup>96</sup> Paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren zazpi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Erregelamenduz zehaztuko da nola eta zein epetan aurkeztu apartatu honetan aipatzen den informazioa.

**11.<sup>9798</sup>** Entitateek herrialdez herrialdeko informazioa aurkeztu beharko dute, artikuluko honen aurreko apartatuan ezarritakoaren arabera, baldin eta taldeko pertsona edo entitate multzoaren negozio bolumenaren zenbateko garbia, zergaldia hasi aurreko 12 hilabeteetan, 750 milioi eurokoa bada gutxienez.

Herrialdez herrialdeko informazioan honako eduki hauek sartu behar dira, entitate nagusiaren zergaldiari dagokionez, modu bateratuan eta herrialde edo jurisdikzio bakoitzeko:

- a) Taldearen sarrera gordinak, betiere entitate lotuekin edo hirugarrenekin lortutakoak bereizita.
- b) Sozietateen gaineko zerga edo izaera bera edo antzekoa duten beste zerga batzuk aplikatu aurreko emaitzak.
- c) Ordaindu diren sozietateen gaineko zergak edo izaera bera edo antzekoa duten beste zerga batzuk, jasandako atxikipean barne.
- d) Sortutako sozietateen gaineko zergak edo izaera bera edo antzekoa duten beste zerga batzuk, atxikipean barne.
- e) Zergaldia bukatzen den egunean dagoen kapital zifraren eta banatu gabe dauden beste emaitza batzuen zenbatekoa.
- f) Batez besteko plantilla.
- g) Diruzaintza eta kreditu eskubideak ez diren aktibo materialak eta higiezinetakoinbertsioak.
- h) Entitate egoiliarren zerrenda, barruan sartuta establezimendu iraunkorrak eta haietako bakoitzak egindako jarduera nagusiak.
- i) Garrantzitsutzat jotzen den beste edozein informazio, eta, hala badagokio, informazioan jasotako datuen azalpena.

Apartatu honetan ezarritako informazioa eurotan aurkeztu behar da.

---

<sup>97</sup> Apartatu hau ekainaren 20ko 3/2016 FORU ARAUAren 1. artikuluko lehenengo ordinaletako bi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak Gipuzkoako zerga ordenamenduan zenbait aldaketa sartzen ditu, foru araudia ELGAren barruan adostutako akordioetara eta Europar Batasunetik datozen zenbait zuzentarau eta epaietara egokitzeko. Aldaketak 2016. urteko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ditu ondorioak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean sartzen da indarrean (2016/06/23ko GAO).

<sup>98</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko lehenengo ordinalak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



#### **44. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: talde barruko zerbitzu prestazioak eta kostuak banatzeko akordioak.**

**1.** Entitate lotuen arteko zerbitzuengatik izandako gastuak, foru-arau honetako 42. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritakoaren arabera baloratuak, kengarriak izango dira baldin eta emandako zerbitzuek abantaila edo onura ekartzen badiote edo ekar badiezaioke hartzailari.

Zerbitzuak hainbat pertsona edo entitate loturen alde egindakoak direnean, eta betiere jasotako zerbitzua ezin bada indibidualizatu edo ordainsariaren elementuak kuantifikatzerik ez badago, zilegi izango da kontraprestazio osoa pertsona edo entitate onuradunen artean banatzea arrazionaltasun irizpideak beteko dituzten banaketa erregelei jarraikiz.

Irizpide hori betetzen dela joko da baldin eta aplikatutako metodoak, zerbitzuaren izaerari eta zirkunstantziei begiratzeaz gainera, pertsona edo entitate hartzaileek lortutako edo lor ditzaketen onurak ere kontuan hartzen baditu.

**2.** Pertsona edo entitate lotuek ondasun edo zerbitzuen kostuak banatzeko izenpetzen duten akordiotik eratorritako gastuak, foru-arau honetako 42. artikuluko 4. idatz-zatian jasotakoaren arabera baloratuak, kengarriak izango dira honako baldintzak betetzen badira:

a) Nahitaezkoa da akordioa izenpetzen duten pertsona edo entitateek akordioaren ondorioz eskuratu, produzitu edo garatzen diren aktibo edo eskubideen jabe egitea edo antzeko ondorio ekonomikoak dituen beste eskubideren bat eskuratzea.

b) Parte hartzen duen pertsona edo entitate bakoitzaren ekarpenak kontuan izan behar du zein onura edo abantaila espero dituen haietako bakoitzak jasotzea akordiotik arrazionaltasun irizpideen arabera.

c) Akordioak aurreikusiko du zirkunstantziak edo bertan parte hartzen duten pertsona zein entitateak aldatu daitezkeela, eta hori aintzat hartuta, egoki irizitako doikuntzak eta konpentsazio-ordainketak ezarriko ditu.

d) Pertsona edo entitate lotuen artean sinatutako akordioan identifikatu egin beharko dira gainerako pertsona edo entitate parte-hartzaileak, foru-arau honetako 43. artikuluko 4. idatz-zatiko a) letran ezarritako moduan, akordioek estaltzen dituzten jarduera eta proiektu berariazkoen eremua, haien iraupena, espero diren mozkinak partaideen artean banatzeko irizpideak, partaideen ekarpenak kalkulatzeko era, partaideen eginkizun eta erantzukizun zehatzak, partaideak atxikitzearen edo banantzearen ondorioak eta, oro har, inguruabar ekonomikoen aldaketak akordioan islatzearen horren baldintzak egokitu litezkeela aurreikusten duen beste edozein xedapen.

**3.** Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzeko kontuan hartu beharko dira foru-arau honek hurrengo artikuluan ezartzen dituen interpretazio irizpideak eta prozedura



arauak. Halaber aplikagarriak izango dira, dagokien neurrian, pertsona eta entitate lotuen arteko eragiketetako dokumentazio betebeharrei buruzko arauak, foru-arau honetako 43. artikuluan ezarritakoak.

#### **45. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: interpretazio irizpideak eta prozedura arauak.**

1. Foru-arau honetako aurreko hiru artikuluetan xedatutakoa interpretatu eta aplikatzerakoan aintzat hartu beharko dira, lehentasunez, Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Antolakundeak transferentzia prezioen arloan emandako jarraibideak, bai eta Transferentzia Prezioei buruzko Europar Batasuneko Baterako Foroaren lanen ildotik ezarritako irizpideak ere.

2. Eragiketetan hitzartutako balioa merkatuko balio normalarekin bat ez datorrenean, bi balio horien arteko aldeari pertsona edo entitate lotuentzat emango zaion tratamendu fiskala alde horren ondorioz agerian jarritako errenten iaerari dagokiona izango da.

Hori dela eta, lotura bazkide edo partaideek entitatearekin duten harremanaren arabera definitzen den kasuetan, diferentzia horrek honako tratamendu hau jasoko du, kontrakorik frogatzen ez bada:

a) Diferentzia bazkidearen edo partaidearen aldekoa denean, entitatearentzat, bazkide edo partaide horrek entitatean duen partaidetza-portzentajearekin bat datorren diferentziaren zatia fondo propioen ordainsaria izango da, eta bazkidearentzat, berriz, entitateen mozkinen gaineko partaidetza, berriz.

Entitateko partaidetzaren ehunekoari ez dagokion diferentzia zatia, entitatearentzat, funts propioen ordainketa gisa hartuko da, eta bazkide edo partaidearentzat, berriz, bazkide, akziodun, elkartekide edo partaide izateagatik entitate batetik jasotako onura gisa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluko d) letran xedatutakoarekin bat etorritik.

b) Diferentzia entitatearen aldekoa denean, bazkide edo partaide horrek entitatean duen partaidetza-portzentajearekin bat datorren diferentziaren zatia bazkide edo partaideak entitatearen fondo propioetara egindako ekarpena izango da, eta bazkide edo partaidearen partaidetzaren eskuratze-balioa handituko du.

Pertsona edo entitate bazkide edo partaideak entitatean duen partaidetza-portzentajearekin bat ez datorren diferentziaren zatia errenta izango da entitatearentzat, eta liberalitatea, berriz, pertsona edo entitate bazkide edo partaidearentzat. Establezimendu iraunkorrik ez duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunen kasuan, ondare irabazitzat joko da errenta, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 13. artikulua 2. apartatuko k) letrako d) letran ezarritakoarekin bat.<sup>99</sup>

---

<sup>99</sup> Paragrafo hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua 2. artikulua Lehen ordinalaren Sei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean



Apartatu honetan ezarritakoa ez da aplikatuko ondare itzulketa egiten bada pertsona edo entitate lotuen artean, erregelamenduz ezartzen diren baldintzetan. Itzulketa dela-eta ez da errentarik sortuko alderdientzat.<sup>100</sup>

**3.** Subjektu pasiboek zerga-administrazioari eskatu diezaiokete pertsona edo entitate lotuen arteko eragiketak balora ditzala horiek burutu aurretik. Eskaerari merkatuko balio normalean oinarritutako proposamena erantsiko zaio.

Zerga-administrazioak akordioak izenpetu ahal izango ditu beste administrazio batzuekin, eragiketen merkatuko balio normala elkarrekin finkatzeko.

**4.** Aurreko idatz-zatian aipatutako balorazio akordioak ondorioak sortuko ditu bera onesten den egunetik aurrera egiten diren eragiketetan, eta akordioan bertan zehazten diren zergaldietan izango du balioa.

Akordioan ezarri ahal izango da, orobat, uneko zergaldiko eragiketetan eta are aurrekoan ere egindakoetan izango dituela ondorioak, betiere kasuan kasuko zerga aitortpena aurkezteko borondatezko epea oraindik amaitu ez bada.

Zerga-administrazioaren akordioa onesterakoan aintzat hartutako inguruabar ekonomikoak nabarmen aldatzen badira, akordioa aldatu ahal izango da inguruabar ekonomiko berrietara egokitzeko.

Aurreko idatz-zatian aipatutako proposamenak ezetsitzat jo ahal izango dira horiek ebazteko sei hilabeteko epea amaitzen denean. Epe hori kontatuko da proposamena aurkezten den egunetik aurrera edo, zerga-administrazioak akatsen bat zuzentzeko eskatzen badu, hura zuzentzen denetik aurrera.

**5.** Erregelamendu bidez finkatuko da zein prozedura erabiliko den eragiketa lotuen balorazio akordioak ebazteko eta horiek luzatu ahal izateko.

Aipatutako akordioak foru-arau honetako 44. artikuluan araututako zerbitzu prestazioei eta kostuak banatzeko akordioei buruzkoak ere izan daitezke.

**6.** Erregelamendu bidez arautuko da nola egiaztatu eragiketa lotuetan merkatuko balio normala, honako arauak jarraituz:

a) Balio egiaztapena bere zerga-egoera egiaztatu behar zaion zergadunari hasitako prozeduraren barruan egingo da. Hurrengo b) letran xedatutakoa eragotzi gabe, jarduketak zergadun horri zuzenduta egongo dira, ez beste inori.

---

argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO)

<sup>100</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hemeretzi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.





b) Balioa zuzentzearen ondorioz zergadunari likidazioa egiten bazaio eta hark likidazioaren aurka errekurtsu edo erreklamazioa aurkezten edo perituen tasazio kontrajarria eskatzen badu, inguruabar horren berri emango zaie ukitutako gainerako pertsona edo entitate lotuei, prozeduran agertu eta alegazioak aurkeztu ahal izan ditzaten.

Ezarritako epeak amaitu eta zergadunak ez badu errekurtsu edo erreklamaziorik aurkeztu edo perituen tasaziorik eskatu, balorazioa jakinaraziko zaie ukitutako gainerako pertsona edo entitate lotuei, nahi izanez gero perituen tasazioa elkarrekin sustatu edo bidezko errekurtsu edo erreklamazioa batera aurkezteko. Errekurtsu edo erreklamazioa jartzen bada edo perituen tasazio kontrajarria sustatzen bada, etenda geratuko da zerga-administrazioak zergadunari likidazioa eginez zerga-zorra zehazteko duen eskubidearen preskripzio epea, eta Administrazioak egindako balorazioa irmo bihurtzen denean hasiko da berriro kontatzen.

c) Likidazioan jasotako balorazioa irmo bilakatzeak eraginkortasuna eta imotasuna emango dizkio merkatuko balioari gainerako pertsona edo entitate lotuen aurrean, eta azken horiek bidezko erregularizazioak egin ahal izango dituzte imotasun hori gertatzen den unean edo zergaldian, arauz ezartzen den eran.

d) Balioaren zuzenketagatik eraginda gertatzen diren pertsona edo entitate lotuei paragrafo honetan xedatutakoa aplikatuko zaie baldin eta Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak, edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunen establezimendu iraunkorrak badira.

e)<sup>101</sup> Lotutako beste alderdiak egindako eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratzeko eskumena beste Zerga Administrazio bati dagokionean, administrazio horri prozedura hasi izanaren berri emango zaio bidezkoak diren ondorioetarako, salbu eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 112 bis artikuluan xedatutakoa aplikagarria bada, orduan artikuluko horrek dioen eran jokatu baidak.

f) Paragrafo honetan xedatutakoak ez du galaraziko barne antolamenduaren parte diren nazioarteko itun eta hitzarmenetan ezarritakoa aplikatzea.

**7.** Balorazioak zuzentzen badira artikuluko honetan xedatutakoaren indarrez, eta zuzenketa horrek nazioarteko zergapetze bikoitza badakar, zerga-administrazioak, zergadunaren eskariz, hura saihesteko prozedura abiaraziko du, zergapetze bikoitza saihesteko kasu bakoitzean aplikagarri den nazioarteko

---

<sup>101</sup> Letra hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



hitzarmenean edo gaiari buruzko beste edozein nazioarteko akordiotan ezarritakoari jarraikiz.

Horri dagokionez, aplikagarria izango da Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren hirugarren xedapen gehigarrian ezarritakoa.<sup>102</sup>

#### **46. artikulua. Lotutako pertsona edo entitateen arteko eragiketen tratamendua: zehapen araubidea.**

1. Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauan xedatutakoa eragotzi gabe, zerga-arloko arau-haustetzat hartuko da foru-arau honetako 43. artikuluan eta hori garatzen duen araudian jasotakoari jarraituz pertsona edo entitate lotuek zerga-administrazioaren eskura jarri behar duten dokumentazioa ez aurkeztea edo dokumentazio osatugabea, zehaztugabea edo datu faltsuak dituen aurkeztea.

Zerga-arloko arau-haustetzat hartuko da, era berean, aipatutako artikuluan eta hori garatzen duen araudian aurreikusitako dokumentaziotik ondorioztatzen den merkatuko balio normala ez izatea Sozietateen gaineko Zergan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergan aitortutako balio bera.

2. Aurreko idatz-zatian azaldutako arau-hausteengatik zehapenak ezarriko dira honako arau hauei jarraituz:

a)<sup>103</sup> Zerga Administrazioak ez duenean balio zuzenketarik egin behar sozietateen gaineko zergaren, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren kargapeko eragiketei dagokionez, diruzko isun finkoa jarriko da: isilean gordeta, zehaztu gabe edo faltsututa dagoen datu bakoitzeko, 1.500 euro, eta 15.000 euro, berriz, datu multzo bakoitzeko, eta taldearentzat edo entitate bakoitzarentzat, zergaduna den aldetik, foru arau honetako 43. artikuluan dokumentazio betebeharrak bakoitzari dagokionez.

Zehapen horren gehieneko muga zenbateko bi hauetako txikiena izango da:

---

<sup>102</sup> Paragrafo hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Sei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO)

<sup>103</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



- Zergaldian egin diren zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren kargapeko eragiketen baterako zenbatekoaren 100eko 10.

- Entitatearen eragiketa bolumenaren 100eko 1.

Letra honetan ezarritakoaren ondorioetarako, datu multzo bereizitzat hartuko dira, taldeari buruzko dokumentazioari dagokionez, foru arau honetako 43. artikulua 3. apartatuko a), c), d), f) eta i) letretan jasotako informazioak. Ondorio horietarako, datutzat joko da apartatuko horretako b) eta e) letretan aipatzen diren pertsona, entitate edo zenbatekoetako bakoitzari buruzko informazioa. Datutzat hartuko da, halaber, apartatu horretako g) eta h) letretan jasota dauden hauekako bakoitza: kostuak banatzeko akordioak, zerbitzuak emateko kontratuak, aurretiazko balorazio akordioak eta adiskidetasuneko prozedurak.

Bestalde, zergadunaren dokumentazio espezifikoa dela eta, eragiketa bakoitzari edo eragiketa multzo bakoitzari dagokionez, eragiketek elkarrekin lotura estua badute edo zergapekoak etenik gabe egin baditu, datu multzo bereizitzat hartuko dira foru arau honetako 43. artikuluko 4. apartatuko b), c), d) eta e) letretan aipatzen diren informazioak. Ondorio horietarako, datutzat joko da aurreko zenbaki horretako a) letretan aipatzen den pertsona edo entitate bakoitzari buruzko informazioa.

Baldin eta, foru arau honetako 43. artikulua 4. apartatuko azken paragrafoan ezarritakoaren babesean, dokumentazio betebeharrak erraztuak ezartzen badira, erregelamendu bidez, apartatu horretan aipatutako zergadunentzat, erregelamendu bidezko garapenean zehaztuko da galdatzen diren informazioetatik zeintzuek osatzen dituzten datu bereizitak, letra honetan xedatutakoa aplikatzeari dagokionez.

b) Zerga-administrazioak balorazioa zuzentzea egokia denean Sozietateen gaineko Zergari, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari lotutako eragiketei dagokionez, diruzko isun proportzionala jarriko da: eragiketa bakoitzaren balorazio zuzenketatik datozen diru kopuruen % 15, eta gutxienez aurreko a) idatz zatia aplikatuz egokituko litzatekeen zigorraren bikoitza.

Idatz-zati honetan ezartzen den zigorra hori bateraezina da Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauak 195., 196., 197., edo 199. artikuluetan jasotakoa aplikatuta egokia izan daitekeen zigorrarekin, idatz-zati honetan jasotako zigorra jartzea ekarri duten oinarrien zatiari dagokionez.

**3.** Aurreko idatz-zatiko a) eta b) letretan xedatutakoarekin bat etorritik jarritako zehapenei Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauaren 192. artikuluan xedatutakoa aplikatuko zaie.

**4.** Zerga-administrazioak balorazio-zuzenketa egitea egokia denean Sozietateen gaineko Zergari, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari edo Ez-



egoiliarren Errentaren gaineko Zergari lotutako eragiketei dagokienez, baina artikulua honetako 1. idatz-zatian arau-haustetzat jotzen den ez-betetzerik gertatu gabe, eta zuzenketa horrek berekin dakarrenean ez ordaintzea, zerga itzulketak bidegabeki lortzea edo geroagoko aitorpenetan konpentsatzeko partidak desegoki zehaztu edo akreditatzea edo errenta garbia oker aitortzen denean, baina ez-ordaintzea edo itzulketak bidegabeki lortzea gertatu gabe, egiaztapen edo ikerketa prozedura batean konpentsatu, kendu edo aplikatzeko dauden diru kopuruak konpentsatu direlako, portaera horiek ez dira Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauaren 195., 196., 197., edo 199. artikuluetan ezarritako arau-haustetzat hartuko, balorazio-zuzenketa ekarri duen oinarrien zatia dagokionez.

5. Artikulu honetan aurreikusitako zehapenak bateragarriak dira errekerimenduei erantzun ez zaiela-eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 208. artikuluan zerga-administrazioaren jarduketei jarkitzegatik, haiek oztopatzeagatik, aitzakiak jartzegatik edo ezetza emateagatik aurreikusten den zehapenarekin.

#### **47. artikulua. Azpikapitalizazioa.**

1. Baldin eta entitate batek, finantza-entitateek izan ezik, berarekin lotutako beste pertsona edo entitate batekiko edo batzuekiko duen zorpetze garbi ordaindua handiagoa bada entitate horrek zerga-ondorioetarako duen ondare garbiari 3ko koefizientea aplikatuz ateratzen den emaitza baino, gaindikinari dagozkion korrituak ez dira kengarriak izango entitate horren zerga-oinarria zehazterakoan, eta dibidendutzat joko dira ondorio fiskal guztietarako.

2. Aurreko idatz-zatian ezarritakoa aplikatzeko, bai zorpetze garbi ordaindua bai zerga-ondorioetarako ondare garbia zergaldian zehar izan duten batez besteko egoerara murriztuko dira.

Foru-arau honetan xedatutakoari dagokionez, zerga-ondorioetarako ondare garbitzat hartuko da zergaldiaren azken eguneko balantzean zergadunaren funts propioei dagokion ondare garbiaren zenbatekoa, azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak onetsitako Kontabilitate Plan Orokorren hirugarren zatian ezarritako balantze-ereduak zehazten duen moduan, ekitaldiko emaitza kanpoan utzita.

3.<sup>104</sup> Artikulu honetan xedatutakoa ez da aplikagarria izango baldin eta zergadunak pertsona edo entitate lotuekiko duen zorpetze garbi ordaindua, 1. idatz-zatian aipatutakoa, zergaldian zehar inoiz ez bada izan 10.000.000 eurotik gorakoa.

---

<sup>104</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamaika apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu



Orobat, artikuluko honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko foru arau honen 25 bis artikulua araberako finantza gastuen kenkaria mugatua duten zergadunak.

**4.** Zergadunak 1. idatz-zatian ezarri den koefizientearen ordean beste bat aplikatzea proposatu ahal izango diote zerga-administrazioari, lotu gabeko pertsona edo entitateen merkatu-baldintza normalean zergadunak lor zezakeen zorpetzea oinarri izango duena.

Aurreko idatz-zatian aipatutako proposamenak foru-arau honetako 45. artikuluko 3. idatz-zatitik 5.era bitartekoetan azaltzen diren prozedura-arauen pean egongo dira.

Halaber, zergak aplikatzeko edozein prozeduratan, zergadunak artikuluko honetan xedatutakoaren aplikazioa saihestu ahal izango dute, frogatzen baldin badute pertsona edo entitate lotuekiko duten zorpetze bera lor zezaketela lotu gabeko pertsona edo entitateen merkatu-baldintza normalean.

Paragrafo honetan jasotakoa ez zaie aplikatuko egoitza paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan daukaten pertsona edo entitateek egindako eragiketei.

#### **48. artikulua.<sup>105</sup> Entitate ez-egoiliarrek eta atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorrek lortutako errenta positibo batzuk zerga oinarrian sartzea.**

**1.<sup>106</sup>** Zergadunak beren zerga oinarrian sartuko dute Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitateak lortutako errenta positiboa, baldin eta errenta hori

---

<sup>105</sup> Artikulu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamaika apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>106</sup> 1/2024 Foru Araua, maiatzaren 10ekoa, 2024. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituena. (2024/05/17ko GAO). Hirugarren xedapen iragankorrak ezartzen du 48. artikulua 1. paragrafoan aurreikusitakoa, foru agindu honek emandako idazketan, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ere aplikatuko dela.

*48. artikuluko 1. apartatua honela geratzen da idatzita:*

*«1. Zergadunak beren zerga oinarrian sartuko dute entitate ez-egoiliarrek edo Espainiako lurraldean kokatu gabeko establezimendu iraunkorrek lortutako errenta positiboa, baldin eta errenta hori artikuluko 2. apartatuan aurreikusitako motetako bada eta honako baldintza hauek betetzen badira:*

*a) Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitateari dagokionez, zergadunak, bere kabuz edo foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan xedatutako zentzuan lotuta dauden pertsona edo entitateekin batera, 100eko 50eko edo hortik gorako partaidetza izatea haren kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo boto eskubideetan, entitatearen ekitaldi soziala ixten den egunean.*

*Zerga oinarrian sartu behar den errenta positiboaren zenbatekoa emaitzetan duten partaidetzaren proportzioan zehaztuko da, eta halakorik ezean, kapitalean, funts propioetan edo boto eskubideetan duten partaidetzaren proportzioan.*



artikulu honetako 2. apartatuan jasotakoen artean badago eta baldintza hauek betetzen badira:

a) Beraiek bakarrik, edo foru arau honen 42.3 artikuluan xedatutako zentzuan lotuta dauden pertsona edo entitateekin batera, 100eko 50eko edo hortik gorako partaidetza edukitzea Espainiako lurraldean egoiliar ez den entitatearen kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo boto eskubideetan, entitatearen ekitaldi soziala ixten den egunean.

Zerga oinarrian sartu behar den errenta positiboaren zenbatekoa emaitzetan duten partaidetzaren proportzioan zehaztuko da, eta halakorik ezean, kapitalean, funts propioetan edo boto eskubideetan duten partaidetzaren proportzioan.

b) Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitateak ordaindutako zenbatekoa, zerga honen pareko edo antzekoa den karga batengatik 2. apartatuan jasotako errenta motetako bati egotzi dakioketena, txikiagoa izatea diferentzia hau baino: zerga honen arauari jarraituz ordaindu beharko litzatekeenaren eta entitate ez-egoiliarrek benetan ordaindutakoaren arteko diferentzia.

Errenta positiboa zerga oinarrian sartu ahal izango da, halaber, errentak establezimendu iraunkor baten bidez lortzen direnean, betiere apartatu honetako b) letran aurreikusitako zirkunstantzia betetzen bada; kasu horretan, foru arau honen 35. artikuluan aipatzen den ez-integrazioa ezingo da aplikatu.

**2.** Zergadunek egotziko dute Espainiako lurraldean egoiliar ez den entitateak eta atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorrak lortutako errenta osoa, baldin eta entitate edo establezimendu horrek ez badu baliabide material eta pertsonalen antolamendu egokia hori egiteko, baita eragiketek izaera errepikakorra dutenean ere. Alabaina, dibidenduen, mozkin partaidetzen edo partaidetzak eskualdatuta lortzen diren errenten kasuan, artikulu honetako 3. apartatuan ezarritakoari jarraituko zaio.

Errenta osotzat hartuko da foru arau honetan zein zerga honi buruzko gainerako xedapenetan zerga oinarria zehazteko ezartzen diren irizpideak eta printzipioak aplikatuta ateratzen den zerga oinarriaren zenbatekoa.

---

*b) Entitate ez-egoiliarrek edo Espainiako lurraldean kokatu gabeko establezimendu iraunkorrak ordaindutako zenbatekoa, zerga honen pareko edo antzekoa den karga batengatik 2. apartatuan jasotako errenta motetako bati egozgarri dena, txikiagoa izatea zerga honen arauen arabera egokituko zen zenbatekoaren eta entitate ez-egoiliarrek edo establezimendu iraunkorrak benetan ordaindutakoaren arteko diferentzia baino.*

*Apartatu honetako lehen paragrafoaren b) letran aurreikusitako zenbatekoa konputatzeari begira, Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitatearen establezimendu iraunkorra zerga honen pareko edo antzeko karga batengatik baldin badago ez-lotuta edo salbuetsita entitateak egoitza duen herrialde edo lurraldean, establezimendu hori ez da kontuan hartuko.*

*Oinarrian sartzen den errenta establezimendu iraunkor bidez lortu bada, foru arau honen 35. artikuluan aurreikusten den ez-integrazioa ez da aplikagarria izango.»*



Aurreko bi paragrafoetan xedatutakoa ez da aplikatuko baldin eta zergadunak frogatzen badu eragiketa horiek egiteko Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen eta Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritakoari jarraituz talde berekoa den entitate baten baliabide material eta pertsonalak erabili direla, egoitza non duen eta urteko kontu bateratuak aurkezteko obligazioa aintzat hartu gabe, edo, bestela, entitatearen eraketa eta jarduna arrazoi ekonomiko baliodunen ondorio direla.

Apartatu honetako lehen bi paragrafoetan ezarritakoa ez bada aplikatzen haietan ezarritako inguruabarrak betetzen ez direlako edo aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikagarri delako, bakarrik egotziko da iturri hauetako bat sorburu duen errenta positiboa:

a) Landa eta hiri ondasun higiezinaren edo horien gaineko eskubide errealeen titulartasuna, salbu eta ondasun horiek jarduera ekonomiko bati atxikita badaude –Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan xedatutakoaren arabera– edo Merkataritza Kodeko 42. artikuluari jarraituz haien erabilera titularraren sozietate talde berekoak diren entitate ez-egoiliarrei laga bazaie. Bigarren kasu horretan, berdin dio entitate horien egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak aurkeztu beharra duten, baina lagatzen diren ondasunek beti egon behar dute jarduera ekonomiko bati atxikita.

b) Edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzea eta kapital propioak hirugarrenei lagatzea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan aurreikusitako eran.

Errenta positiboa ez da sartuko letra honetan haren iturria aktibo finantzario hauek direnean:

a') Jarduera ekonomikoak egiteagatik sortutako legezko eta arauzko obligazioak betetzeko edukitako aktibo finantzarioak.

b') Jarduera ekonomikoak egitearen ondorioz finkatutako kontratu harremanetatik sorturiko kreditu eskubideak jasotzen dituzten aktiboak.

c') Baloreen merkatu ofizialetan bitartekaritza jarduerak egitearen ondorioz edukitako aktiboak.

d') Kreditu entitateek eta aseguru etxeek beren jarduerak egiteagatik edukitako aktiboak, hurrengo i) letran ezarritakoaren kalterik gabe.

Kapital propioak hirugarrenei lagatzetik eratorritako errenta positiboa hurrengo i) letran aipatutako kreditu eta finantza jardueren ondorio dela joko da, baldin eta lagatzailea eta lagapen-hartzailea sozietate talde berekoak badira Merkataritza Kodeko 42. artikuluan zehaztutakoaren arabera, kontuan hartu gabe haien egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak aurkeztu beharra duten, eta lagapen-hartzailearen diru sarrerak, 100eko 85ean gutxienez, jarduera ekonomikoetatik badatoz.





c) Foru arau honen 42.3 artikuluan ezarritako zentzuan lotutako pertsona edo entitateek ondasun eta zerbitzuekin egindako eragiketak, baldin eta entitate ez-egoiliarrek edo Espainiako lurraldean kokatu gabeko establezimendu iraunkorrak gehitzen dion balio ekonomikoa urria edo nulua bada.

d) Kapitalizazio eta aseguru eragiketak, onuraduna entitatea bera denean.

e) Jabetza intelektual eta industrialak, laguntza teknikoa, ondasun higigarriak, irudi eskubideak eta negozio edo meategien errentamendu edo azpierrementamendua, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 37. artikuluan ezarritako terminoetan.

f) Finantza tresna deribatuak, salbu eta jarduera ekonomikoetatik datorren eta berariaz identifikatuta dagoen arrisku bat estaltzeko zehaztutakoak.

g) Aurreko a), b), c), d) eta e) letretan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketa, errentak sortzen dituenen.

h) Aseguru edo kreditu jarduerak, errentamendu finantzarioko eragiketak eta bestelako finantza jarduerak, jarduera ekonomikoak egiteagatik lortzen direnean izan ezik, hurrengo i) letran ezarritakoa eragotzi gabe.

i) Kreditu, finantza eta aseguru jarduerak eta zerbitzuak ematekoak, esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik, baldin eta, zuzenean edo zeharka, Espainiako lurraldean egoiliar diren eta foru arau honen 42.3 artikuluan ezarritako zentzuan lotuta dauden pertsona edo entitateekin egiten badira, pertsona egoiliar horientzat fiskalki kengarriak diren gastuak dakartzaten neurrian.

Errenta positiboa ez da sartuko, baldin eta entitate ez-egoiliarrek egindako kreditu, finantza edo aseguru jardueretatik edo emandako zerbitzuetatik ondorioztatutako diru sarreraren 100eko 50 baino gehiago (esportazio jarduerak kanpoan utzita) foru arau honen 42.3 artikuluan xedatutako zentzuan lotuta ez dauden pertsona edo entitateekin egindako eragiketetatik badatoz.

**3.** Aurreko apartatuko b) eta g) letretan aipatutako errentak, entitate ez-egoiliarrek lortutakoak, ez dira sartuko zerga oinarrian, baldin eta zuzenean edo zeharka 100eko 5etik gora partaidetuta dauden entitateetatik badatoz –100eko 3tik gora partaidetuta, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen dutenean–, eta, betiere, bi baldintza hauek betetz gero:

a) Partaidetzak entitate ez-egoiliarrek zuzendu eta kudeatzea baliabide material eta pertsonalak bere kabuz antolatuz, entitatea benetan egotea kokatuta egoitza daukan estatuan, eta haren egitura ez izatea artifizio hutsa hurrengo 12. apartatuan ezarritako terminoetan.

b) Errenten sorburu diren entitateen diru sarreraren 100eko 85, gutxienez, jarduera ekonomikoetatik etortzea.



Ondorio horietarako, artikuluko honen aurreko apartatuko b) eta g) letratan aipatutako errentak jarduera ekonomikoetatik datozela joko da, b) letra honetan ezarritako beharkizuna betetzen duten entitateetatik datozenean eta entitate ez-egoiliarrek entitate horietan zuzenean edo zeharka duen partaidetza 100eko 5etik gorakoa denean -100eko 3tik gorakoa, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute-.

Entitateak sozietate talde bereko kideak badira Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritako irizpideen arabera, partaidetza portzentajeari buruzko betekizunak eta partaidetzaren zuzendaritza eta kudeaketari buruzkoak zehaztuko dira taldea osatzen duten entitate guztiak kontuan hartuta, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak aurkezteko obligazioa duten aintzat hartu gabe.

**4.** Artikuluko honen 2. apartatuan aurreikusten diren errentak ez dira sartuko zerga oinarrian, haien zenbatekoen batura txikiagoa bada entitate ez-egoiliarrek edo establezimendu iraunkorrek lortutako errenta osoaren 100eko 15 baino.

Dena den, 2. apartatuko i) letran jasotako errentak zerga oinarrian sartuko dira, hargatik eragotzi gabe horiek kontuan izatea aurreko paragrafoan aipatu den batura kalkulatzeko.

**5.** Artikuluko honen 2. apartatuan aipatutako errentak ez dira sartuko zerga oinarrian, Espainiako lurraldean egoitza duten entitateentzat kengarriak ez diren gastuei dagozkienean.

**6.** Errenta positiboak entitate ez-egoiliarretan parte hartzeagatik lortzen direnean, artikuluko honen 1. apartatuko a) letran aipatzen diren entitateak behartuta egongo dira errenta horiek integratzera, baldin eta zuzenean hartzen badute parte entitate ez-egoiliarrean, edo zeharka beste entitate ez-egoiliar baten bitartez.

Azken kasu horretan, errenta positiboaren zenbatekoa zeharkako partaidetzarena izango da.

**7.** Espainiako lurraldean egoiliar ez den entitateak ekitaldi soziala amaitu duen eguna barne hartzen duen zergaldian sartu behar dira errentak, eta, ondorio horietarako, haren iraupena ezingo da izan hamabi hilabetetik gorakoa.

Establezimendu iraunkorren kasuan, errentak sartuko dira horiek lortzen diren zergaldian.

**8.** Foru arau honetan eta zerga honen gainerako xedapenetan zerga oinarria zehazteko ezarritako printzipio eta irizpideak betez kalkulatu da zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa.

Ondorio horietarako, aplikatuko da Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitatearen ekitaldi soziala ixtean indarrean dagoen truke tasa.



Zerga oinarrian sartzen den kantitatea ezingo da inoiz izan entitate ez-egoiliarren errenta osoa edo Espainiako lurraldean kokatu gabeko establezimendu iraunkorrak lortutakoa baino handiagoa.

**9.** Artikulu honetan jasotakoa aplikagarri duten zergadunek Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitateari buruzko datu hauek aurkeztu behar dituzte zerga honen autolikidazioarekin batera:

- a) Sozietatearen izena eta helbidea.
- b) Administrazioaren zerrenda.
- c) Balantzea eta galera-irabazien kontua.
- d) Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa.
- e) Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboa dela eta ordaindutako zergen frogagiriak.

Establezimendu iraunkorren kasuan, zergadunak, zerga honen autolikidazioarekin batera, aurreko d) eta e) letretan aipatzen diren datuak aurkeztu beharko ditu, bai eta egiten dituen eragiketen eta haiei atxikitako aktibo eta pasiboen kontabilitate erregistroak ere.

**10.** Entitate partaidetuaren egoitza edo establezimendu iraunkorra paradisu fiskaltzat edo zerga ordainketarik gabeko lurraldetzat hartutako herrialde edo lurralde batean badago, presuntzio hau egingo da:

- a) Aurreko 1. apartatuko b) letretan aurreikusitako baldintza betetzen dela.
- b) Entitate partaidetuak edo establezimendu iraunkorrak lortutako errenta aurreko 2. apartatuan aipatu diren errenta iturrietatik datorrela.
- c) Entitate partaidetuak lortutako errenta partaidetzaren eskurapen balioaren 100eko 15 dela.

Aurreko letretan jasotako presuntzioek kontrako froga onartuko dute.

Aurreko letretan jasotako presuntzioak ez dira aplikatuko entitate partaidetuak bere kontuak bateratzen dituenean, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritakoari jarraituz, errenta positiboa egoztera behartuta dagoen entitate batekin edo batzuekin.

**11.** Artikulu honen ondorioetarako, ulertuko da Merkataritza Kodeko 42. artikuluan aipatzen den sozietate taldeak entitate taldeaniztunak eta elkartuak hartzen dituela barne, merkataritza arloko legedian jasotako terminoetan.

**12.** Entitate partaidetua edo establezimendu iraunkorra Europar Batasuneko beste estatu kide batean egoiliartuta edo kokatuta badago edo Europako Esparru



Ekonomikoaren Akordioa sinatu badu, eta artikuluko honen 10. apartatuan aipatu diren kasuen barruan sartzen ez bada, zergadunak saihestu ahal izango du artikuluko honetan xedatutakoa aplikatzea baldin eta frogatzen badu entitate partaidetua benetan ezarrita dagoela bere egoitzako Estatuan eta haren egitura ez dela artifizio hutsa sozietateen gaineko zergan gutxiago ordaintzeko. Horretarako, frogatu beharko du zergadunaren zama tributarioa arindu lezaketela transakzio guztiak egoitzako Estatuan egindako prestazioei dagozkiela eta badutela interes ekonomikorik zergadunaren jarduerarako.

Bereziki, egitura hori artifizio hutsa ez dela frogatzeko, zergadunak froga elementu objektiboak aurkeztu beharko ditu entitate partaidetuak egoitzako Estatuan duen presentzia fisikoari buruz, sozietate partaidetuak egiten duen jardueraren benetakotasunari buruz, eta sozietate horren jarduerak zergadunaren eta talde osoaren jarduerarekiko duen balio ekonomikoari buruz.

**13.** Era berean, artikuluko honetan jasotakoa ez da aplikatuko entitate ez-egoiliarra Europar Batasuneko beste estatu kide batean egoiliartuta dagoenean edo Europako Esparru Ekonomikoaren Akordioa sinatu duenean, baldin eta Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauan araututa dagoen inbertsio kolektiboko entitate bat bada, eta Europar Batasuneko estatu kide batean sortuta eta helbideratuta badago (Zuzentaru horren bitartez koordinatzen dira balio higigarrietako inbertsio kolektiboko organismo jakin batzuei buruzko lege, arau eta administrazio mailako xedapenak, foru arau honen 81. artikuluan aurreikusitakoak ez bezalakoak).

#### **49. artikulua. Egoitza zerga-paradisuetan duten pertsona eta entitateekin egindako eragiketak edo pertsona eta entitate horiek egindakoak.**

**1.** Arauz paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan egoitza duten pertsona edo entitateekin batera egiten diren eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratuko dira, betiere Espainiako tributazioa ez bada txikiagoa balio hitzartua aplikatuta edo aipatu tributazioa geroratuta egokituko litzatekeena baino.

**2.** Aurreko idatz-zatian aipatutako eragiketak egiten dituztenek foru-arau honetako 43. artikuluan azaldutako dokumentazio betebeharrak izango dituzte, hurrengo idatz-zatietan ezarrita dauden baldintzekin.

**3.** Aurreko bi idatz-zatietan aipatutako zergadunek, foru-arau honetako 42. artikuluko 3. idatz-zatian adierazitakoaren arabera pertsona edo entitate lotuak ez badira, dokumentazio betebeharrak hauek izango dituzte:

a) Zergadunaren eta horrekin batera eragiketa egiten duten pertsona edo entitateen izen-deiturak edo sozietatearen izena edo izendapen osoa, zerga-egoitza eta identifikazio fiskaleko zenbakia, bai eta eragiketaren izaeraren deskripzio zehatza, ezaugarriak eta zenbatekoa ere.



Era berean, identifikatu egin behar dira pertsona edo entitate horien izenean eragiketan esku hartu duten pertsonak, eta, eragiketak entitateekin egiten badira, haien administratzaileen identifikazioa aurkeztu behar da.

b) Alderagarritasun azterketa, foru-arau honetako 42. artikuluko 1. idatz-zatian azaldutako moduan egina.

c) Aukeratutako balorazio-metodoa hautatzeari buruzko azalpena; bertan adierazi behar da zergatik hautatu den metodo jakin hori, metodoa nola aplikatuko den, eta zehaztu behar da zein den hartatik eratorritako balioa edo balio-tartea.

d) Egoitza zerga-paradisuetan duten hainbat pertsona edo entitateri elkarrekin emandako zerbitzuengatik gastuak banatzeko irizpideak, eta dagozkien akordioak, halakorik bada, eta kostuak banatzeko akordioak, foru-arau honetako 45. artikuluan aipatzen direnak.

e) Zergadunak eragiketen balorazioa zehazteko izan duen beste edozein informazio garrantzitsu.

**4.** Ez dira exijituko dokumentazioa dela-eta aurreko paragrafoan ezartzen diren betebeharrak, merkantzien nazioarteko zerbitzu eta salerosketei dagokienez — barne hartuta azken horietan izandako bitartekotza-komisioak — , eta horiei guztiei lotutako gastu osagarriak, honako baldintza hauek betetzen direnean:

a) Zergadunak frogatzea eragiketa zerga-paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde baten bidez egiteko bidezko arrazoi ekonomikoak izan direla.

b) Zergadunak zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan egoitzarik ez duten pertsona edo entitate lokabeekin eragiketa parekagarriak egitea, eta eragiketaren balio hitzartua, behin zuzenketak eginda, hala behar izanez gero, aipatutako eragiketa parekagarrietan hitzartutako balioarekin bat datorrela frogatzea.

**5.** Aurreko 1. idatz-zatian aipatutako eragiketetako bakoitzari dagokionez, edo, eragiketak elkarrekin estu lotuta badaude edota zergadunak etenik gabe egin baditu, eragiketa multzo bakoitzari dagokionez, foru-arau honetako 46. artikuluko 2. idatz-zatiko a) letran xedatutakoa aplikatzeko, datu multzo banatzat jo behar dira artikuluko 3. idatz-zatiko b), c), d) eta e) letretako bakoitzean aipatzen diren informazioak. Ondorio horietarako, datutzat joko da artikuluko 3. idatz-zatiko a) letrak aipatzen duen pertsona edo entitate bakoitzari buruzko informazioa.

**6.** Foru-arau honetako 43. artikuluko 5. idatz-zatiko d) eta g) letretan eta 6. eta 7. idatz-zatietan xedatutakoa ez zaie aplikatuko egoitza zerga-paradisutzat jotzen den herrialde edo lurralde batean duten pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei; salbuespena: egoitza Europar Batasuneko estatu batean dutenekin egindakoak, baldin eta zergadunak frogatzen badu eragiketak baliozko arrazoi



ekonomikoak dituela eta pertsona edo entitate horiek jarduera ekonomikoak egiten dituztela.

## **50. artikulua. Kontabilitateko balioaren ordezkierako merkaturako ohiko balioa jartzearen ondoreak.**

Ondare-elementu bat edo zerbitzu bat zergaren ondoreetarako merkaturako balio normalean baloratu direnean, entitate eskuratzailerak bere zerga-oinarrian balio horren eta eskuraketa balioaren arteko diferentzia sartuko du; honela:

- a) Aktibo ibilkorra osatzen duten ondare-elementuak badira, elementu horiek sarrera baten sortzapenaren zio ematen duten zergaldian.
- b) Ibilgetua osatzen duten eta amortizagarriak ez diren ondare-elementuak badira, horiek eskualdatzen diren zergaldian.
- c) Ibilgetua osatzen duten ondare-elementu amortizagarriak badira, berauen iraupen baliagarriari geratzen zaizkion zergaldietan, diferentzia horri elementu horiei dagokienez erabiltzen den amortizazio metodoa ezarritik, elementuok iraupen baliagarria amaitu aurretik eskualdatzen direnean izan ezik, orduan diferentzia eskualdatzen diren zergaldiko zerga-oinarrian sartuko baita.
- d) Zerbitzuak badira, hartzen diren zergaldian, horien zenbatekoa ondare-elementu bati erantsi behar zaionean izan ezik, orduan aurreko letretan ezarritakoaren arabera jokatu behar baita.

## **V. KAPITULUA**

### **Emaitzaren aplikazioari dagozkion zuzenketak**

## **51. artikulua. Enpresen kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa.**

1.<sup>107</sup> Zergadunek zerga oinarritik kendu ahal izango dute zerga ondorioetarako ondare garbiak aurreko ekitaldikoaren aldean izandako gehikuntzaren 100eko 15. Kenkaria aplikatzen bada, gehikuntza horren pareko zenbateko bat erabili beharko dute erreserba bat hornitzeko, eta erreserba hori erabilitezina izango da gutxienez bost urte igaro arte kenkaria aplikatu duten zergaldia amaitzen denetik zenbatuta, kapitalera eraman den gehikuntzaren zatian izan ezik.

Bost urteko epe horretan, ezinbestekoa da entitatearen zerga ondorioetarako ondare garbiaren zenbatekoa konstante mantentzea edo gora egitea, kontabilitateko galaren ondorioz jaitsiera bat gertatzen denean izan ezik.

---

<sup>107</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren zortzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Sorrera berriko entitateen kasuan, lehenengo ekitaldian, aurreko ekitaldiko zerga ondorioetarako ondare garbitzat honako hau hartuko da: entitatea eratu zenetik igaro den denboran zerga ondorioetarako ondare garbiak izandako batez besteko zenbatekoa.

Zerga ondorioetarako ondare garbiaren gehikuntza lege edo estatutuetan agindutako erreserbetarako zuzkiduratik ondorioztatzen bada, gehikuntza horrek ez du eskubiderik emango artikuluko honetan xedatutakoa aplikatzeko.

**2.<sup>108</sup>** Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, ondare garbitzat hartuko da, zerga ondorioetarako, foru arau honen 47. artikuluko 2. apartatuan arautzen den kontzeptua, ekitaldiko emaitza kanpoan utzi gabe.

Dena den, honako hauek ez dira izango ondare garbiaren parte, zerga ondorioetarako:

- a) Bazkideen ekarpenak.
  - b) Kredituen konpentsazioak eragindako kapital zabalkuntzak edo funts propioenak.
  - c) Akzio propioekin egindako eragiketengatik edo berregituratze motakoengatik funts propioetan egiten diren zabalkuntzak.
  - d) Foru arau honen 52. eta 53. artikuluetan aipatzen diren erreserba bereziak zuzkitzeko erabilitako kopuruak.
  - e) Finantza tresna konposatuen jaulkipen bati dagozkion funts propioak.
  - f) Zerga honen karga tasa handitu edo txikiagotzean sortutako zerga geroratuen aktiboak aldatzearekin zerikusia duten funts propioak.
  - g) Entitatean zuzeneko edo zeharkako partaidetza bat duten bazkideen ekarpenen zenbatekoa, baldin eta, bost urteko epean, bazkideak murriztapen hau aplikatu duen zergaldia amaitzen denetik, artikuluko honetan xedatutakoa aplikatu badute.
- 3.** Entitatearen zerga-ondorioetarako ondare garbia murrizten bada artikuluko honetako 1. idatz-zatian ezarritako epea igaro aurretik, edo bertan aipatutako erreserba erabiltzen bada epe horren barruan, inguruabar hori gertatzen den zergaldiko zerga-oinarrian sartu beharko da aplikatutako kenkariaren zati proportzional bat, zerga-ondorioetarako ondare garbiaren murrizketari edo erreserbatik erabilitako diru kopuruari dagokiona, eta ateratzen den kuotari berandutze-korrituak gehituko zaizkio.

---

<sup>108</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.





4. Artikulu honetan xedatutakoaren aplikazioak ezin izango du zerga-oinarri negatiborik edo zerga-oinarri negatiboaren gehikuntzarik eragin. Hala ere, zerga-oinarri nahikorik ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak hurrengo zergaldietan kendu ahal izango dira, muga bera errespetatuz; baina artikulu honetako 1. idatz-zatian aipatutako bost urteko epea, oraingoan, artikulu honetan araututako konpentsazioaren zenbatekoa zerga-oinarriari kendu zaion azken zergalditik hasita zenbatuko da.

5.<sup>109</sup> Foru arau honetako 13. artikuluan aipatzen diren mikroenpresek eta enpresa txikiek 5 puntu gehitu ahal izango dute artikulu honetako 1. apartatuan ezarritako portzentajea, eta haiek ere artikulu honetako aurreko apartatueta ezarritako baldintza eta beharkizunen mende egongo dira.

Foru arau honen 32. artikuluko 4. apartatuan ezarritakora biltzen diren mikroenpresek ezingo dute aplikatu artikulu honetan xedatutakoa.

6. Ezingo dute artikulu honetan xedatutakoa inola ere aplikatu foru-arau honetako 56. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako karga-tasez bestelakoak dituzten entitateek eta Sozietateen gaineko Zergan ezarritako araubide bereziak dituztenek, foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako araubidea izan ezik.

Foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako erregelei jarraituz zergapetutako zerga-taldeek artikulu honetan xedatutakoa aplikatu ahal izango dute foru-arau honetako 89. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz.

## **52. artikulua. Mozkinak nibelatzeko erreserba berezia.**

1.<sup>110</sup> Zergadunek mozkinak nibelatzeko erreserba berezi bat zuzkitzera bideratzen duten kontabilitate emaitza positiboaren zenbatekoa murriztu dezakete beren zerga oinarritik, betiere muga hau gainditu gabe: merkataritza legeriaren eta estatutuetako aurreikuspenen arabera emaitzatik libreki balia dezaketen zatiaren 100eko 10.

Artikulu honetan xedatutakoa aplikatuz zerga oinarrian egiten den murriztapenak ezingo du gainditu zergaldiko zerga oinarriaren zenbatekoaren 100eko 15. Zerga oinarri hori kapitulu honetan aurreikusitako zuzenketak eta 55. artikuluan aipatzen diren konpentsazioak aplikatu aurrekoa izango da.

---

<sup>109</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren zortzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>110</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bederatzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Halaber, mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren saldoak ezingo du inoiz gainditu zergadunaren zerga ondorioetarako ondare garbiaren 100eko 25, ondare garbitzat hartuta foru arau honetako 47. artikuluko 2. apartatuan hala definitutakoa.

**2.<sup>111</sup>** Artikulu honetan xedatutakoaren arabera kendutako zenbatekoek zerga oinarria handituko dute, baldin eta mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren zuzkidura egiteko erabili den kontabilitate emaitza positiboari dagokion zergaldiko azken egunaren hurrengo hamar urteetan amaitzen diren zergaldietakoren batean zergadunak zerga oinarri negatiboa aurkezten badu, zerga oinarri negatibo horren zenbatekoraino.

Apartatu honetan ezarritako epea amaitzen bada zergadunak zerga oinarri negatiborik aurkeztu gabe, edo aurkeztutakoen zenbatekoa ez bada nahikoa artikulu honetan xedatutakoaren babesean kendutako zenbateko osoak aplikatzeko, gainerako zenbatekoa epe hori betetzen den zergaldiko zerga oinarriari gehituko zaio, eta zuzenketa positibo gehigarri bat egingo da, zenbateko horren 100eko 30ekoa, hain zuzen.

**3.<sup>112</sup>** Zergadunak ezingo du mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren saldoa baliatu aurreko apartatuan aipatutako epean, salbu zerga oinarrian sartu diren diru kopuruengatik.

Apartatu honetan xedatutakoa betetzen ez bada, ez-betetzea gertatu den zergaldiko zerga oinarrian sartu beharko dira zerga oinarritik kendu diren eta ez-betetzea dagokien diru kopuruak, euren zenbatekoaren 100eko 5 gehituta, mozkinak nibelatzeko erreserba berezira zuzkidura zein zergalditako kontabilitate emaitza positiboaren kargura egin den, zergaldi hartako azken egunetik igarotako urte bakoitzeko.

**4.** Foru-arau honetako 13. artikuluan aipatutako mikroenpresa eta enpresa txikiek ehuneko 5 puntu igo ahal izango dituzte artikulu honetako 1. idatz-zatian ezarritako ehunekoak. Haiek ere artikulu honetako aurreko idatz-zatietan ezarritako betekizun eta baldintzen pean egongo dira.

Ezingo dute artikulu honetan xedatutakoa aplikatu foru-arau honetako 32. artikuluko 4. idatz-zatian xedatutakoaz baliatu diren mikroenpresek.

---

<sup>111</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bederatzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>112</sup> 3. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogei apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



5. Ezingo dute artikuluko honetan xedatutakoa inola ere aplikatu foru-arau honetako 56. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako karga-tasez bestelakoak dituzten entitateek eta Sozietateen gaineko Zergan ezarritako araubide bereziak dituztenek, foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako araubidea izan ezik.

Foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako erregelei jarraituz zergapetutako zerga-taldeek artikuluko honetan xedatutakoa aplikatu ahal izango dute foru-arau honetako 89. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz.

### **53. artikulua. Ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezia.<sup>113</sup>**

1. Zergadunek zerga oinarritik kendu ahal izango dute ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren hornidurarako euren kontabilitate emaitza positibotik hartzen duten zenbatekoaren 100eko 60.

Artikulu honetan xedatutakoa aplikatuz zerga oinarrian egiten den murrizpenak ezingo du gainditu zergaldiko zerga oinarriaren zenbatekoaren 100eko 45, kapitulu honetan jasotako zuzenketak eta zerga oinarrien konpentsazioa aplikatu baino lehen.

Halaber, ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren saldoak inoiz ere ezingo du gainditu zergadunaren zerga ondorioetarako ondare garbiaren 100eko 50 (ondare garbitzat hartuta foru-arau honetako 47. artikuluko 2. apartatuan hala definitutakoa), salbu eta kontabilitateko galeren ondorioz gehikuntza gertatzen denean.

2. Artikulu honetan xedatutakoaren babesean ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezian sartzen diren diru kopuruak honako xede hauetakoren baterako erabili beharko dira, erreserba berezirako zuzkidura zein zergalditako kontabilitate emaitza positiboaren kargura egin den, zergaldi hartako azken egunetik hiru urte igaro baino lehen:

a) Foru arau honetako 61. artikuluan ezarritako kenkarirako eskubidea ematen duten aktibo ez-korronte berriak erosteko.

Zergadunak, horrelakoetan, ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezian sartutako diru kopuruaren bikoitza inbertitu beharko du aktibo ez-korronte berriaren erosketan, zuzkidura osoa aplikatutzat jo ahal izateko, eta ezingo du aplikatu foru arau honetako 61. artikuluan ezarritako kenkaria, letra honetan ezarritako zenbatekoraino.

---

<sup>113</sup> 53. Artikulu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bat apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



b) Foru arau honetako 65. artikuluko 2. apartatuan ezarritako kenkarirako eskubidea ematen duten ondare elementuak erosteko.

Zergadunak, horrelakoetan, ezingo du aplikatu foru arau honetako 65. artikuluko 2. apartatuan ezarritako kenkaria, ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren kargura aplikatu den zenbatekoraino.

c) Lehen mailako merkatuan entitateetako partaidetzak eskuratzea, partaidetzok baldintza hauek betetzen badituzte: foru-arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuan ezarritako beharkizunak betetzea; ez kotizatzea bigarren mailako merkatu antolatuetan; enpresa proiektu garrantzitsuak ahalbidetzea, jarduera, produktu edo merkatu berrien garapena, lehendik daudenen handitze edo finkapena edota lanpostu egonkorren sorrera eragiten dutenak; partaidetutako entitatearen zerga ondorioetarako ondare garbiaren gehikuntza nabarmena ekartzea; kapitalen merkatuetan sartzeko zailtasunak izatea, egin beharreko inbertsioen tamaina, berritasuna edo arriskua dela-eta; eta foru arau honetako 13. artikuluko 3. apartatuko a) eta c) letretan ezarritako betekizunak betetzea.

Foru arau honetako 42. artikuluko 3. apartatuan adierazten den moduan lotutako pertsona edo entitate bati erosten bazaizkio partaidetzak, ez da aplikatuko letra honetan xedatutakoa.

d)<sup>114</sup> Inbertsioa egitea, kapitaleko partaidetzaren bitartez, hazteko ahalmen handia duten mikroenpresa edo enpresa txiki eta ertainen enpresa-proiektu berriren bat garatzeko hasierako etapan edo garapen etapan. Inbertsio hori egiteaz gainera, norberaren lanbide esperientziaren ekarpena egin daiteke, epe ertaineko errentagarritasuna lortze aldera, bussiness angel edo inbertsiogile pribatu informalaren figura dela medio.

Aurreko paragrafoan jasotakoaren ondorioetarako, ulertuko da enpresa proiektu berri bat dagoela baldintza hauek betetzen direnean:

a') Entitate partaidetua eratu denetik bost urte baino gutxiago igaro direnean.

b') Entitate horren bitartez ez denean egitea lehenago beste titulartasun batekin egiten zen jarduera bera.

Merkatu arautuetan kotizatzen ez duten baloreak lehen mailako merkatuan harpidetuz gauzatu beharko da erreserba.

d) letra honetan aipatzen den erreserba gauzatzeko garaian, muga hauek ezingo dira gainditu:

- 300.000 euro inbertsiogile eta zergaldi bakoitzeko.

---

<sup>114</sup> Letra hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamahiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



- 300.000 euro enpresa proiektu berri bakoitzeko, aurreko a') letran aipatutako epe osoan zehar.

Aurreko muga kuantitatiboak gainditzen badira, inbertsiogile eta zergaldi horren kasuan, edo proiektu horretan, bakarrik 300.000 euroko erreserba gauzatu dela ulertuko da.

Erreserba behin gauzatuta, inbertsioa egin duen entitateak, foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan aipatzen diren pertsona edo entitate lotuekin batera, ezingo du eduki, ez zuzenean ez zeharka, 100eko 40tik gorako partaidetzarik entitate partaidetuaren kapital sozilean edo boto eskubideetan, partaidetza edukitzen duen zergaldietako ezein egunetan.

Inbertsiogileak, enpresaren akzio edo partaidetzak harpidetzeaz gainera, bere esperientzia profesionalaren ekarpena egin nahi badio enpresaren kudeaketari inbertsiogile pribatu informalak edo "business angels" deitutako formulak erabiliz, ekarpen hori ezingo da gauzatu ordainpeko harreman baten bitartez.

Apartatu honetako d) letran xedatutakoa ez da aplikagarria izango baldin eta eskurapena foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan ezarritako moduan lotuta dagoen entitate bati egiten bazaio, edo entitate partaidetua eragiketa hauetako bat egiteagatik sortu bada: bat-egiteak, zatiketak, aktiboen ekarpenak, aktibo eta pasibo osoaren lagapenak, jarduera adarren ekarpenak, interes ekonomikoko taldeak, aldi baterako enpresa elkarteak, eta jarduera ekonomiko berri bat benetan eta eraginkortasunez agertzea eragiten ez duen beste edozein eragiketa.

67. artikulua 5. apartatuan xedatutakoaren arabera eutsi beharko zaie a) eta b) letretan aipatutako inbertsioei.

Gutxienez 5 urtez eutsi beharko zaie c) eta d) letretan aipatutako inbertsioei, salbu eta, d) letrako kasuan, enpresa-proiektuak porrot egiten duenean, eta hori gertatu dela ulertuko da partaidetutako entitatea likidatzen bada edo konkurtso egoera deklaritzen bazaio.

**3.** Aurreko apartatuan ezarritako hiru urteko epea igarotakoan, zergadunak ez baditu erabat gauzatu ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezian sartutako diru kopuruak, geratzen den zenbatekoaren 100eko 60 zerga oinarriari gehituko zaio aipatutako epea betetzen den zergaldian, eta zenbateko horren 100eko 15eko zuzenketa positibo gehigarria egingo da.

**4.** Aurreko 2. apartatuan aipatzen den euste epean, zergadunak ezin izango du baliatu ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren saldoa.

Apartatu honetan xedatutakoa betetzen ez bada, ez-betetzea gertatu den zergaldiko zerga oinarrian sartu beharko dira zerga oinarritik kendu diren eta ez-betetzea dagokien diru kopuruak, euren zenbatekoaren 100eko 5 gehituta, ekintzailtza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziko



zuzkidura zein zergalditako kontabilitate emaitza positiboaren kargura egin den, zergaldi hartako azken egunetik igarotako urte bakoitzeko.

**5.** Zergadunak artikuluko honen 2. apartatuko c) letran azaldutako xedeetarako erabili nahi badu ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren saldo osoa edo horren zati bat, Administrazioa aurretiaz lotesteko prozedura hasi beharko du, Gipuzkoako lurralde historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 82. artikuluan eta ondorengoetan ezarrita dagoen bezala, artikuluko honetan aipatutako erreserba bereziko zuzkidura zer zergalditako kontabilitate emaitza positiboaren kargura egin den, zergaldi hartako urteko kontuak onesteko ezarritako epea amaitu baino lehen. Prozedura horretan zehatz-mehatz jaso behar dira erreserba gauzatzeko proiektuak, eta justifikatu egin behar da inbertsioen emaitza den ekoizpen jarduera sendotzeko eta enpresa-sustapenerako xedea bete egin dela, baita haren eragin ekonomikoa ere.

Administrazioa aurretiaz lotesteko prozeduraren ebazpen aldekoa ezinbestekoa izango da zerga oinarria murriztu ahal izateko artikuluko honetako 1. apartatuan adierazitako moduan, eta geroago ez badira betetzen prozedura horren baldintzak, artikuluko honetako 4. apartatuan xedatutakoa aplikatuko zaio Administrazioa aurretiaz lotesteko prozeduraren xede izan den kerkariaren zenbateko osoari.

Erregelamendu bidez zehaztuko da Administrazioa aurretiaz lotesteko prozedura hori hasteko zer baldintza bete beharko diren eta gutxienez zer elementu frogatu beharko diren prozeduraren ebazpen aldekoa lortzeko.

**6.** Ezingo dute artikuluko honetan xedatutakoa aplikatu foru arau honetako 32. artikuluko 4. apartatuan xedatutakoaz baliatu diren mikroenpresek.

**7.** Ezingo dute artikuluko honetan xedatutakoa inola ere aplikatu foru arau honetako 56. artikuluko 1. apartatuan ezarritako karga tasez bestelakoak dituzten entitateek eta sozietateen gaineko zergan ezarritako araubide bereziak dituztenek, foru arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako araubidea izan ezik.

Foru arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako erregelei jarraituz zergapetutako talde fiskalek artikuluko honetan xedatutakoa aplikatu ahal izango dute foru arau honetako 89. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz.

## **VI. KAPITULUA**

### **Aldi-egozketa eta kontabilitateko inskripzioak: baterako arauak**

**54. artikulua. Aldi-egozketa. Sarrera eta gastuak kontabilitatean inskribatzea.**

**1.** Sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotziko dira, horiek ordezkatzeko dituzten ondasun eta zerbitzuen benetako korrantearen arabera,



moneta edo finantzen korrontetik at, batzuen eta besteen arteko koerlazioa errespetatuz.

**2.** Zerga-administrazioak onartu beharko du, arauz ezartzen den moduan, nola erabiliko den sarrerak eta gastuak denboran zehar egozteko irizpideen zerga-eraginkortasuna, Merkataritza Kodeko 34. artikuluko 4. idatz-zatian eta 38. artikuluko a) letran ezarritakoaren arabera, irizpide horiek aurreko idatz-zatian jasotakoak ez direnean eta zergadunak finantza-egoeraren eta emaitzen ondarearen irudi leiala lortzeko salbuespen moduan erabiltzen dituenean.

Zerga-administrazioak, arau bidez zehazten den moduan, sarrera-gastuak denboraren arabera egozteko aurreko paragrafoak baino beste irizpide batzuk baimen ditzake, baina horrek ez du inolako aldaketarik eragingo sarrera eta gastuen zerga kalifikazioan.

**3.** Zerga-ordainketan ez dira kengarriak galera eta irabazien kontuan kontabilizatu ez diren gastuak, edo erreserba-kontu batean lege edo araudi batean hala xedatzen bada; salbuespenak: foru-arau honen arabera betekizun hori bete behar ez den kasuak, foru-arau honetako 24., 25., 28., 29., 30. eta 51. artikuluetan eta 32. artikuluko 2. eta 4. idatz-zatietan aipatzen diren zerga-oinarriko kenkariak, eta Zergaren arautegian berariaz ezartzen diren gainerako kasuak.

Sarrerak eta gastuak denboraren arabera egotzi behar diren zergaldian baino beste zergaldian batean egotzi badira kontabilitateko galera-irabazien kontuan edo erreserba kontu batean, sarrera eta gastu horiek, aurreko paragrafoetan ezarritakoaren arabera, dagokien zergaldian egotzi behar dira paragrafo horietan ezartzen denarekin bat.

Hala ere, aldi-egozketaren arabera ondoko zergaldian kontu horietan kontabilizatutako gastuak edo aurreko zergaldi bateko kontuan egotzitako sarrerak badira, batzuk eta besteak kontabilitateko egozketa egin den zergaldira egotziko dira, baldin eta horren ondoriozko kopurua aurreko idatz-zatietan ezarritako aldi-egozketarako arauak aplikatutako izango zena baino zerga-karga txikiagoa sortzen ez bada.

**4.** Epekako edo prezio geroratuko eragiketetan, errentak, dagozkien kobrantzak egin ahala, proportzioz lortu direla ulertuko da, entitateak sortzapenaren irizpidea ezartzea erabakitzen duenean izan ezik.

Epekako edo prezio geroratuko eragiketatzat hartuko dira salmentak eta obren burutzapenak, berauen prezioa, osotasunean edo partzialki hurrenez hurrengo ordainketen edo ordainketa bakarraren bidez hartzen denean, ematearen eta azken epearen edo epe bakarraren mugaegunaren arteko denbora urtebetetik gorakoa izan denean.

Geroratutako zenbatekoen endosua, deskontua edo kobrantza aurreratua eginez gero, egotzi gabeko errenta momentu horretan lortutakotzat emango da.



Idatz-zati honetan ezartzen dena, ukituriko errentei dagozkien sarrerak eta gastuak kontabilizatzeko era edozein izanik ezarriko da.

**5.** Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateginaren zein borondatezko gizarte-aurreikuspeneko entitateen zerga-araubidea arautzen duten foru-arauen xede diren egoeren egoera berdinak edo antzekoak estaltzeko horniduretarako eta barruko funtsetarako gastuak prestazioak abonatzeko diren zergaldian egotziko dira.

Erregela bera aplikatuko da kendu ezin izan diren pentsio planen egoeren antzekoak estaltzeko ekarpenei dagokienez.

Era berean, foru-arau honetako 26. artikuluko 1. idatz-zatiko f) letran aipatutako ondare-tresnak emanez likidatutako langileria gastuak, tresna horiek ematen diren zergaldian izango dira kenkaridunak.

**6.** Narriatzea dela-eta balio-zuzenketaren xede izan diren ondare-elementuen balioak izan duen narriatzearen itzulketa berau gertatu den zergaldian egotziko da, zuzenketa egin zuen entitatean edo harekin lotutako beste batean.

Arau bera aplikatuko da eskualdatu ondoko sei hiletan berriz erosten diren aktibo ez korronteko ondare-elementuak eskualdatuta galerak gertatzen direnean.

**7.** Arau bidez, eta zerga-oinarria zehaztekotan bakarrik, emango dira arauak, aurreko 1. idatz-zatian ezarritakoa jarduera, eragiketa edo sektore zehatzei ezartzeko.

**8.** Hornikuntzak desagerrarazi direnean, ezarria zuten xederako erabili izan ez direlako, ekitaldiko sarreren kontu batera sartu gabe, haien zenbatekoa zuzkitu dituen entitatearen zerga-oinarrian sartuko da, zuzkidura hori gastu kenkortzat jo izan den neurrian.

**9.** Entitatea inbertsioaren arriskua bereganaturik duen aseguru-kontratuaren onuraduna bada, edo hura luditzeke eskubidea aintzatetsita badu, zerga-oinarrian polizari loturiko aktiboek zergaldiaren hasieran izan duen likidazio-balioaren eta zergaldiaren amaieran izan duenaren arteko kendura sartuko du.

Idatz-zati honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategina onetsi duen azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuko lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera enpresek euren gain hartutako pentsio-konpromisoak bideratzen dituzten talde aseguruako kontratuei.

Egotzitako errenten zenbatekoak kontratuetakozko zenbatekoak jasotzearen ondoriozko etekina murriztuko du.



**10.**<sup>115</sup> Konkurtso Legea aplikatzearen ondoriozko kita eta itxaronaldien kontabilitateko erregistroari dagokion sarrera zordunaren zerga oinarrian egotziko da, zor beraren ondoriozko finantza gastuak ondoren erregistratzeko beharra egon ahala eta sarrera horren mugaraino betiere.

Nolanahi ere, aurreko paragrafoan aipatzen den sarreraren zenbatekoa handiagoa bada zor beraren ondorioz erregistratzeko dauden finantza gastuen zenbateko osoa baino, sarrera hori modu proportzionalen egotziko da zerga-oinarrian, kontuan hartuta zergaldi bakoitzean erregistratutako finantza gastuak zenbat diren zor beraren ondorioz erregistratzeko dauden finantza gastu osoei dagokienez.

**11.**<sup>116</sup> <sup>117</sup>Pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak kengarriak izango dira, baldin eta, pertsona edo entitate horietan gastu edo eragiketaren kalifikazio desberdina izatearen ondorioz eta beraien artean alderdi independenteen artean adostuko liratekeen ordainketa baldintzez bestelako batzuk adostearen ondorioz, eragiketa horiek sortzen badituzte zergadunarentzat kengarriak diren ekitaldia amaitzen denetik hamabi hilabete baino gehiago igaro ondoren hasten den zergaldi batean integratu beharreko diru sarrerak. Gastu horiek kengarriak izango dira pertsona edo entitate horiek aipatutako diru sarrerak zerga honen zerga oinarrian edo pareko edo antzeko zerga baten zerga oinarrian sartu behar dituzten zergaldian.

<sup>118</sup>Apartatu honi dagokionez, aplikatzekoa izango da foru arau honetako 31 bis artikulua 1. apartatuko bigarren, hirugarren eta laugarren paragrafoetan eta 8. eta 12. apartatueta jasotakoa.

---

<sup>115</sup> Zenbaki hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita bat apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>116</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez gehitu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentzaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentzarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko zortzi apartatuak gehitu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>117</sup> Zenbaki hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinaleko lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>118</sup> Paragrafo hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikulua lau apartatuak aldatu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentzarauekin bat etorritik (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.



**12.**<sup>119120</sup> Pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei dagozkien diru sarrerak integratu beharko dira, baldin eta, pertsona edo entitate horiek sarreraren edo eragiketaren kalifikazioa desberdina izateagatik eta alderdi independenteen artean adostuko liratekeen ordainketa baldintzez bestelako batzuk elkarrekin hitzartzeagatik, beraien ondorioz sortzen badira jasotzailearentzat diru sarrera horiek sortzen diren ekitaldia hasi baino hamabi hilabete lehenago amaitu den zergaldian sartu beharreko gastuak, eta betiere haiek pertsona edo entitate horientzat kengarriak diren zergaldiko zerga oinarrian.

<sup>121</sup>Apartatu honi dagokionez, aplikatzekoa izango da foru arau honetako 31 bis artikulua 1. apartatuko bigarren, hirugarren eta laugarren paragrafoetan eta 8. eta 12. apartatueta jasotakoa.

## **VII. KAPITULUA**

### **Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa**

#### **55. artikulua. Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa.**

**1.**<sup>122</sup> Likidatu edo autolikidatu diren zerga oinarri negatiboak hurrengo hogeita hamar urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako errenta positiboekin konpentsatu ahal izango dira, muga hau aplikatuta beti: konpentsazioa egin aurretik dagoen zerga oinarri positiboaren 100eko 50. Foru arau honen 13. artikuluan definitutako mikroenpresen eta enpresa txikien kasuan, muga hori 100eko 70ekoa izango da.

---

<sup>119</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez gehitu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko zortzi apartatuak gehitu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>120</sup> Zenbaki hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinaletako lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>121</sup> Paragrafo hau 2022ko abenduaren 13ko 4/2022 FORU DEKRETU-ARAUAREN 1. artikulua lau apartatuak aldatu du. Foru dekretu-arauaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten dira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratzen den egunean jartzen da indarrean (2022/12/14ko GAO) eta aldaketak 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak.

<sup>122</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamalau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



Zerga oinarri negatiboen konpentsazioak duen muga ez da aplikagarria izango zergadunaren hartzekodunekin adostutako kitei edo itxaronaldiei dagozkien errenten zenbatekoan.

Apartatu honetan aurreikusitako mugak ez dira aplikatuko entitatea desagertzen den zergaldian, salbu eta desagertzen hori foru arau honen VI. tituluko VII. kapituluaren ezarritako zerga araubide berezia aplikagarri duen berregituratze baten ondorio bada.

Sorrera berriko entitateek zerga oinarri positiboa ematen duen lehen zergalditik aurrera konputatu ahal izango dute apartatu honetan aipatzen den konpentsazio epea. Halaber, arau bera aplikatu ahal izango da autobide, tunel eta ordainpeko bide berrien emakida lortzen duten sozietateek jarduera horien ustiapenagatik dituzten zerga oinarri negatiboak dagokienez.

**2.** Konpentsatu ahal den zerga-oinarri negatibotik ondoko kopurua kenduko da: bazkideek edozein titulurengatik egindako ekarpenen balioaren (eskuratutako partaidetzari dagokiona) eta partaidetza horren eskuraketa-balioaren arteko diferentzia positiboa, ondokoak gertatuz gero:

a) Sozietatearen kapitalaren zatirik handiena edo entitatearen emaitzetan parte izateko eskubideen zatirik handiena pertsona edo entitate batek eskuratu du, edo elkarri lotutako pertsona edo entitate batzuek, zerga-oinarri negatiboa sortu den zergaldia amaitu ondoren.

b) Aurreko letran aipatutako pertsonak edo entitateek % 25etik beherako partaidetza eduki dute zerga-oinarri negatiboa sortu den zergaldia amaitu denean.

c) Entitateak ez du jardun ustiapen ekonomiko batean sozietatearen kapitalaren gehiengoa eman dion partaidetza eskuratu aurreko sei hiletan.

**3.** Konpentsatu beharreko zerga-oinarri negatiborik egonez gero, zergadunak haien sorburua eta zenbatekoa frogatu behar ditu kontabilitatea eta bidezko agiriak erakutsiz, dena dela sortu diren ekitaldia.

**4.** Sozietate xedetzat hidrokarburo naturalen (likidoak edo gaseosoak) meategien eta lurrazpiko pilaketen esplorazioa, ikerketa eta ustiatzea duten sozietateek, hidrokarburoa Estatuko lurraldean eta bere mendeko itsasoko lurpean eta Espainiako Erresumaren subiranotasunaren mende dagoelarik, Hidrokarburoen Sektoreko Legeak (34/1998 Legea, urriaren 7koa) xedatutako moduan, eta sozietate horien osagarri gisa, erauzitako produktuen garraioan, biltegitratzean, araztean eta salmentan diharduten sozietateek ere honela konpentsatuko dituzte zerga-oinarri negatiboak: hurrengo ekitaldietako zerga-oinarriak murriztuko dituzte, gehienez ere % 50 urtean.



5.<sup>123</sup> 14. artikuluan jasotako ondare sozietateek ezin izango dituzte beren zerga oinarriak konpentsatu ondare sozietate moduan tributatu ez zuten zergaldiei dagozkien zerga oinarri negatiboekin.

## V. TITULUA ZERGA-ZORRA

### I. KAPITULUA

#### Karga-tasa, kuota osoa, kuota efektiboa eta gutxienez ordaindu beharrekoa

##### 56. artikulua. Karga-tasa.

1.<sup>124</sup> "Karga tasa orokorra hauxe izango da:

a) Oro har, 100eko 24.

b) Foru arau honetako 13. artikuluko mikroenpresentzat eta enpresa txikientzat, 100eko 20.

c) Kreditu entitateentzat eta foru arau honen VI. tituluaren VI. kapitulan jasotako erregelei jarraituz zergapetuta dagoen talde fiskal baten barruan dauden entitateentzat taldearen barruan dauden entitateetako bat kreditu entitatea denean, 100eko 28.

2. Foru-arau honetako 14. artikuluko ondare-sozietateei eskala hau aplikatuko zaie:

| Likidazio-oinarria         | Karga-tasa |
|----------------------------|------------|
| 0,00 - 2.500,00 euro       | % 20       |
| 2.500,01 - 10.000,00 euro  | % 21       |
| 10.000,01 - 15.000,00 euro | % 22       |

<sup>123</sup> 5. Apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bi apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>124</sup> Apartatu hau zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituen maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak aldatu du, eta, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabosgarren apartatuak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO).



|                            |      |
|----------------------------|------|
| 15.000,01 - 30.000,00 euro | % 23 |
| 30.000,01 eurotik gora     | % 25 |

**3.<sup>125</sup>** 100eko 19ko karga tasa jasango dute:

- a) Foru arau honetako 12. artikuluko 2. apartatuan aipatutako entitateek, salbuespen partziala dutenek.
- b) Aseguru orokorretako mutuek eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek, hurrengo 5. apartatuko tasa aplikatzen ez bazaie.
- c) Elkarrekiko berme sozietateek eta birfinkapeneko sozietateek, Espainiako Bankuaren erregistro berezian inskribatuta badaude.
- d) Balore burtsetako sozietate artezkariek eta agentziek eta Balore Merkatuari buruzko Legeak ezarritakoaren arabera Bilboko Balore Burtsako legezko kide diren balore eta burtsa sozietateek eta agentziek.

**4.** Foru-arau honetako VI. tituluko V. kapituluan ezarritako araubide berezia aplikatzen zaien talde inbertsioko entitateek % 1eko karga jasango dute.

**5.** Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legeko 24. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako prestazioetako bat ematen duten pentsio funtsen eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen gaineko karga % 0 izango da.

Aurreko paragrafoan ezartzen diren prestazioak eta bestelakoak ematen dituzten borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek paragrafo horretako prestazio mota bakoitzaren dokumentazioa bereizita aurkeztu behar dute.

Idatz-zati honetako karga-tasa lehen paragrafoan aipatzen diren prestazioei soilik aplikatuko zaie; gainerakoei artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoa aplikatuko zaie.

**6.<sup>126</sup>** 100eko 31ko tasarekin tributatu dute hidrokarburoen sorguneak eta lurrazpiko biltokiak miatu, ikertu eta ustiatzen dituzten entitateek, Hidrokarburoen Sektoreari buruzko urriaren 7ko 34/1998 Legeak jasotakoaren arabera.

<sup>125</sup> Apartatu hau zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituen maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak aldatu du, eta, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabosgarren apartatuak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO).

<sup>126</sup> Apartatu hau zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituen maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak aldatu du, eta, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabosgarren apartatuak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO).



Birfintzeari loturik dauden jarduerak eta ikerkuntza, ustiapen, garraio, biltegiaritze, arazketa eta ateratako hidrokarburoen salmentaz ateko bestelako jarduerak guztiak, bai eta gainerako jabetzapeko hidrokarburoen lurrazpiko biltegiaritze-jarduerak ere, karga tasa orokorraren pean jarriko dira.

Hirugarrenen jabetzako hidrokarburoak biltegiaritzen soilik aritzen diren entitateei ezin zaie aplikatu foru arau honetako 20. artikuluko 3. apartatuan, 29. artikuluan eta 55. artikuluko 4. apartatuan xedatutakoa, eta artikuluko 1. apartatuan ezarritako tasa orokorraren arabera ordaindu behar dute zerga.

## **57. artikulua. Kuota osoa.<sup>127</sup>**

Kuota osoa oinarri likidagarriari karga tasa aplikatzen ateratako kopurua da.

## **58. artikulua. Kuota likidoa.**

1.<sup>128</sup> Kuota likidotzat hartuko da kuota osoari foru arau honetako 60. artikuluan zergapetze bikoitza saihesteko ezarritako kenkarien zenbatekoa gutxituz ateratzen den kopurua, 60 bis artikuluan ezarritako portu agintaritzen inbertsioetako kenkaria eta hogeita laugarren xedapen iragankorrean ezarritako aldi baterako neurriak lehengoratzearen kenkaria.

2. Kuota likidoa ezin da izan negatiboa.

## **59. artikulua. Kuota efektiboa eta gutxieneko tributazioa.<sup>129</sup>**

1. Kuota efektiboa kuota likidotik titulu honetako III. kapituluaren ezarritako kenkarien zenbatekoa kenduta geratzen den kopurua da.

2. Kuota efektiboa ezin da izan negatiboa.

3. Zerga oinarri positiboak lortzen dituzten zergadunen kuota efektiboa kalkulatzeko kuota likidoaren gainean aplikatzen diren kenkariak, salbu eta foru

---

<sup>127</sup> 57. Artikulu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hiru apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>128</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. Artikuluko hamabi apartatuak aldatu du. Aipaturiko foru arauak Europako zuzentzararen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>129</sup> Artikulu hau zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituen maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak aldatu du, eta, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamaseigarren apartatuak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2018/05/17ko GAO).





arau honen 62tik 64ra bitarteko artikuluetan eta 65. artikuluan jasotakoak, ezingo dute berekin ekarri kuota efektiboa, oro har, zerga oinarriaren zenbatekoaren 100eko 17 baino txikiagoa izatea. Foru arau honen 56.1 artikuluko c) letran aipatzen diren entitateen kasuan, portzentaje hori 100eko 13koa izango da.<sup>130</sup>

Hala ere, kuota likidua kenkariak aplikatuta murriztearen ondoriozko kuota efektiboa ezin da izan ondoko kasu hauetako ehunekoa baino gutxiago.

a) Enpresa txikiak edo mikroenpresak: zerga oinarriaren 100eko 15.

b) Foru arau honetako 56. artikuluko 3. apartatua ezarritako karga tasa jasaten duten entitateak: zerga oinarriaren 100eko 11,75.

c) Foru arau honetako 56. artikuluko 6. apartatua ezarritako karga tasa jasaten duten entitateak: zerga oinarriaren 100eko 20,25.

4. Entitateak aurreko ekitaldiko plantillako lan kontratudunen batez besteko kopurua mantentzen badu edo gehitzen badu, aurreko apartatuko ehunekoak barik ondoko hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren: 100eko 15, 100eko 11, 100eko 13, 100eko 9,75 eta 100eko 18,25.

5. Aurreko bi apartatuetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako 56. artikuluko 2., 4. eta 5. apartatuetan ezarritako karga tasetako bat jasaten duten entitateei.

## II. KAPITULUA

### Kuota osoko kenkariak<sup>131</sup>

#### 60. artikulua. Zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria.

1.<sup>132</sup> Zergadunaren zerga oinarrian atzerrian lortu eta kargatutako errentak sartzen badira, kuota osotik kendu behar da zerga honen pareko edo antzeko karga baten zioz atzerrian ordaindutako zenbatekoa.

---

<sup>130</sup> Paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamar apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>131</sup> Titulu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamahiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>132</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokien aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko bederatzi apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Foru arau honetako 34. artikuluko 2. apartatuan aipatzen diren kasuetan, aurreko paragrafoaren xedatutakoaren ondorioetarako zenbateko hau soilik hartuko da kontuan: atzerrian zerga honen pareko edo antzeko karga baten zioz benetan ordaindutako kopurutik foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuaren b) edo c) letran ezarritakoaren arabera zerga oinarrian integratu behar ez diren errentei dagokion zatia, hain zuzen ere partaidetzaren eskualdaketa eskar lortutako guztirako errenten proportziozkoa.

Gainera, mekanismo egituratuen esparruan egindako transferentzia hibridoen kasuetan, zerga honen pareko edo antzeko karga dela-eta atzerrian ordaindutakoaren zenbateko efektiboak ezin izango du gaititu mekanismo horien esparruan zergadunak lortutako errenta garbiei proportzionalki dagokien zatia.

Salbuespena, hobaria edo beste edozein zerga onura dela bide ordaindu ez diren zergak ez dira kenduko. Halaber, foru arau honetako 39. artikuluko 3. apartatuan xedatutakoarekin bat etorritik zerga oinarrian sartu ez diren errentei dagokienez ordaindutako zergak ere ez dira kengarriak izango.

Zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat ezarri behar denean, kengaria ezin da izan hitzarmen horren arabera ordaindu beharreko zergak ezarritakotik gorakoa.

**2.** Atzerrian ordaindutako zenbatekoa, errentan sartuko da aurreko idatz-zatian ezarritako ondoreetarako eta, halaber, zerga-oinarriaren parte izango da, guztiz kengarria izan ez arren.

**3.** Zergadunak zergaldian zehar atzerrian errenta bat baino gehiago lortu badu, kengaria herri berean eskuratutakoak batuz egingo da, salbu establezimendu iraunkorrekoak, azken hauetako bakoitzerako aparte konputatuko baitira.

**4.**<sup>133</sup> Gainera, zerga oinarrian entitate batek ordaindutako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak sartuz gero, entitate horrek dibidenduen iturri diren mozkinengatik benetan ordaindutako zerga karga kenduko da, hain zuzen ere dibidenduei dagokien zenbatekoa, baldin eta zenbateko hori zergadunaren zerga oinarrian sartuta badago.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatzeko, ezinbestekoa da foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuko a) letran ezarritakoa betetzea; kasu horretan artikuluko bereko 3. eta 5. apartatuetan xedatutakoa ere aplikatuko da.

---

<sup>133</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentzarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko hamar apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Araua hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Partikulariki, apartatu honetan ezarritako kenkaria ez da aplikagarria izango jasotako dibidenduei edo mozkinetako partaidetzei dagokienez, haien zenbatekoa beren jatorrizko baloreetan oinarritutako kontratu baten ondorioz beste entitate bati eman behar zaionean, horretarako gastu bat erregistratuz. Zenbateko hori jasotzen duen entitateak apartatu honetan ezarritako kenkaria aplikatu ahal izango du, baldin eta balore horien kontabilitate erregistroa gordetzen badu eta bertan ezarritako baldintzak betetzen baditu.

Hori dela eta, benetan ordaindutako zergatzat hartuko da dibidendua banatzen duen sozietateak zuzenean partaidetzen dituen entitateek eta azken horiek aldi berean zuzenean partaidetzen dituzten entitateek –eta horrela hurrenez hurren– ordaindu duten zerga, dibidenduak ordaintzeko erabili diren mozkinen egotzitako zatian, baldin eta partaidetza horiek 100eko 5 baino txikiagoak ez badira (edo 100eko 3 baino txikiagoak, sozietate partaidetuak bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badu) eta foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuko a) letran ezarritako beharkizuna betetzen badute partaidetzaren edukitza aldiari dagokionez.

Apartatu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako 14. artikuluan aipatutako ondare sozietateei.

**5.<sup>134</sup>** Zergadunaren errenten artean egoitza Espainiako lurraldetik kanpo duen entitate baten dibidenduak edo mozkin partaidetzak badaude, hain zuzen ere egoitza Espainiako Erresumak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena (aplikagarria zaiona edota informazioa trukatzeko klausula duena) sinatuta ez daukan herrialde bateko entitate batenak, zergadunak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzea hauta dezake (kenkari hau ezin da bateratu artikuluko honetako aurreko apartatuetako kenkariarekin): dibidenduei edo mozkin partaidetzei dagokien zerga oinarriaren zatiaren 100eko 14.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, dibidenduei edo mozkin partaidetzei dagokien zerga oinarriaren zatia honela kalkulatu behar da: haien zenbateko osotik partaidetzaren inguruko gastuak gutxitu behar dira.

Apartatu honetan xedatutakoa ez da aplikatuko kasu hauetan: dibidenduei edo mozkin partaidetzei foru arau honetako 33. artikuluan ezarritakoa aplikatu ahal bazaie; dibidenduak edo mozkin partaidetzak foru arau honetako 33. artikuluko 1. apartatuko c) letrako azken paragrafoan xedatutakoari dagokionez konputatzen ez den jarduera batean sortu badira; eta dibidenduak edo mozkin partaidetzak foru arau honetako 48. artikuluko 2. apartatuko i) letran aipatzen diren jardueretako batek sortu baditu.

---

<sup>134</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamalau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)



**6.**<sup>135</sup> Zergadunek zerga oinarrian sartu behar badituzte foru arau honetako 48. artikuluan ezarritakoaren arabera ez-egoiliar diren entitateek lortutako errenta positibo batzuk, zergadun horiek kontzeptu hauek kendu ahal izango dituzte kuota osotik:

a) Zerga honen antzeko izaera duten zergak edo kargak, benetan ordainduak, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian.

Benetan ordaindutako zergatzat hartuko dira entitate ez-egoiliarrek, haren sozietate partaidetuek, azken horiek partaidetutakoek, eta segida horretakoek ordaindutakoak, betiere ere baldin eta partaidetza horiek ez badira 100eko 5etik beherakoak –100eko 3tik beherakoak, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen dutenean-, eta, gainera, foru arau honen 33. artikuluko 1. apartatuaren a) letran partaidetzaren edukitza-aldiari buruz aipatzen duen baldintza betetzen badute.

b) Dibidenduak edo mozkin partaidetzak banatzeagatik atzerrian benetan ordaindutako zerga edo karga, bai zergapetze bikoitza sailhesteko hitzarmen baten arabera bai herrialde edo lurralde hartako legeriaren arabera, lehendik zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian.

Entitate ez-egoiliarren gaineko partaidetza zeharkakoa denean, beste entitate ez-egoiliar baten edo batzuen bitartez, azken horrek edo horiek benetan ordaindutako zerga honen berdina edo antzekoa den zerga edo karga kenduko da, lehendik zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian.

Errenta positiboa sartu zen zergaldian ez ezik, beste zergaldi batzuetan ordaindutako zergak direnean ere egingo dira kenkariak.

Paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan ordaindutako zergak ez da inoiz ere izango kengarriak.

**7.** Artikulu honetan ezarritakoaren arabera kenkaria ezin da izan zerga hau dela eta zerga-oinarrian sartutako errentagatik ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren arautegiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero, hura dela eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Muga horretatik gorakoa ezin izango da zergatik ken daitekeen gastutzat jo.

---

<sup>135</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamalau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO).



**8.<sup>136</sup>** Kuota osoa nahikoa izan ez eta kendu ez diren zenbatekoak ondorengo lehen hogeita hamar urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako kuota osoetatik kendu ahal izango dira.

Apartatu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko artikuluko honetako 5. apartatuan ezarritakoaren arabera kentzen diren kopuruei.

**60 bis.<sup>137138</sup> artikulua. Kenkaria portu agintaritzek egindako inbertsioengatik.**

**1.** Portu agintaritzek kuota osoaren kenkari bat egiteko eskubidea izango dute, honako hauekin zuzenean lotutako inbertsio eta gastuen zenbatekoei dagokienez:

a) Itsas trafikoaren kontrolerako azpiegitura eta zerbitzuak.

b) Nabigazioaren segurtasuna eta Espainiako itsasertzeko ontzien mugimenduak hobetzeko zerbitzuak eta azpiegiturak, barnean sartuta itsas seinaleen, balizamenduen eta nabigaziorako laguntzaren elementuak, baldin eta haien onuradunak nagusiki ez badira haiek egin eta mantentzen dituen portuaren erabiltzaileak.

c) Zerbitzu publiko orokorreko errepide eta trenbide arloko lehorreko sarbideak, itsas sarbideak eta dragatzeak, –baldin eta kolektibitate osoaren mesederako

---

<sup>136</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>137</sup> Artikulu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamabost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>138</sup> Apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren xedapen gehigarri bakarrak hau dio:

*Xedapen gehigarri bakarra. Sozietateen gaineko zergan sartutako aldaketek ondoriorik ez izatea foru arau honetan aipatzen diren portu agintaritzen zerga araubideari dagokionez.*

*Foru arau honen 2. artikuluko bat, sei, hamabi, hamahiru eta hamabost apartatueta sartu diren aldaketek ez dute ondoriorik izango portu agintaritzen zerga araubidean, baldin eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak erabakitzen badu ezen foru arau hau indarrean jarri aurretik Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak portu agintaritzetarako aurreikusten duen tratamendu fiskala ez dela estatu laguntza bat Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren 107. artikuluan xedatutako eran, edo badela barne merkatuarekin bateragarria. Horrelakoetan, Zerga Administrazioak ofizioz erregularizatu beharko du foru arau honetan xedatutakoa aplikatu zaien zergadunen zerga egoera, hura aplikatu den zergaldietan.*

*Xedapen gehigarri honetan aurreikusitako kasuan, Gipuzkoako Foru Aldundiak foru dekretu-arau bat onartuko du foru arau honen bidez aldatu diren prezeptuei haietarako aurreikusi diren ondorioak baino lehen zuten idazketa emateko.*



badira eta haien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak—, bai eta erabilera orokorreko garraio sare orokorrak hobetzeko azpiegiturak ere.

d) Muturreko klima egoeren aurka babestu eta haiei aurre egiteko azpiegiturak, baldin eta haien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak.

e) Botere publikoaren ariketari lotutako itsas salbamenduko zerbitzuak eta azpiegiturak —baldin eta azpiegitura horiek ez badira komertzialki ustiatuak—, eta larrialdi, segurtasun eta salbamendu arloaz arduratzen diren zerbitzu publikoen prestakuntza, betiere prestakuntza hori ez bada derrigorrezkoa enpresentzat.

f) Segurtasun eta babes arloko planen prestaketa eta ezarpena, kostu horiek konpainia guztiek bete behar dituzten derrigorrezko segurtasuneko baldintzei lotuta ez dauden neurrian, eta babes zibileko larrialdien arreta, bi kasuetan jarduera horiek botere publikoaren ariketari lotuta daudenean eta haien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak.

g) Suteen, luizien eta babes zibilarekin lotutako beste arrisku batzuen aurkako zerbitzuak eta azpiegitura, betiere botere publikoaren ariketari lotuta badaude, komertzialki ustiatuak ez badira, enpresentzat derrigorrezkoak ez badira, kolektibitate osoaren mesederako badira eta haien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak.

h) Botere publikoaren ariketan Segurtasun Indar eta Kidegoek eta portuetako Poliziak bakarrik erabilitako zerbitzuak eta azpiegitura.

i) Ahultasun egoeran daudenei arreta emateko osasun zerbitzuak eta azpiegiturak, betiere azpiegiturak ez badira erabiltzen portuaren jarduera ekonomikoetarako.

j) Merkantzien aduana kontrolerako eta mugako ikuskapenerako azpiegiturak eta zerbitzuak, betiere haiek lege mailako arauak exijituak badira —hala nola, animalien eta landareen osasunaren eta kanpo osasunaren arloan eta industria segurtasunaren eta interes publikoaren arloan—, bai eta bidaiarien eta etorkinen kontrolarekin lotutakoak ere.

k) Kutsaduraren zaintzarako, ingurumen arloko larrialdietarako eta kutsaduraren aurkako borrokarako azpiegiturak eta zerbitzuak, botere publikoaren ariketari lotuta daudenean, baldin eta beren kostuak ez bazaizkio legez jasanarazi beharrekoak larrialdiaren sortzaileari eta kostu horien arrazoiak badira enpresa guztientzat legez derrigorrezkoa den araudia betetzea, jarduera ekonomiko bat egiteko erabiltzen ez diren lurzoruen kutsadura kentzea, itsasontzi eta ekipa abandonatuak desegitea, baldin eta haien tratamendua portu agintaritzaren esku bakarrik badago —haiek desegin, zirkulaziotik kendu edo txatar bihurtzeko interes pribatua identifikatzeko prozedurak bete gabe gelditzeagatik—, eta saneamendua egitea, portuaren garbiketa orokorra egitea eta portuaren erabiltzaileek sortutakoez besteko hondakinak kentzea —hala nola, itsasontziek sortutako hondarrak, zamaketaren hondakinak eta antzekoak—.



l) Espainiako Erresumak nazioarteko itun baten barruan hartutako diplomazia betebeharren ondorioz nazioarteko organismoentzat egin diren zerbitzuak eta azpiegiturak.

m) Defentsa nazionaleko zerbitzuak eta azpiegiturak.

n) Zientzia jardueretarako zerbitzuak eta instalazioak, baldin eta haien emaitzen xedea ez bada haien ustiapen ekonomikoa, eta meteorologiako ikerketari eta informazioari lotuta dagoen inguru fisikoaren monitorizazio eta iragarpen jarduketak, baldin eta haien emaitzak ez badira komertzialki ustiatuak.

o) Kolektibitatearen onurarako, herri erabilerarako eta irekiak diren zona komunen argiztapenerako zerbitzuak, baldin eta haien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak.

p) Itsasertzeko korrontea babestu edo zuzentzeko jarduketak, baldin eta beraien onuradunak nagusiki ez badira portuaren erabiltzaileak.

q) Kultura eta historia eta kultura arloko ondarea sustatzearekin lotutako inbertsioak eta zerbitzuak, barnean sartuta Espainiako Historia Ondarearen ekainaren 25eko 16/1985 Legearen 68.1 artikuluan jasotakoak, baldin eta obra publikoak ez badaude lotuta portu agintaritzaren jardura ekonomikoarekin, bai eta komertzialki ustiatuak ez diren eta gizarte osoari onura ekartzen dioten kultur babesdun ondasunak birgaitzeko jarduketak.

r) Lurzoru publikoa urbanizatu nahiz garatu eta haren erabilera publikoa bizkortzeko jarduketak, baldin eta hura komertzialki ustiatua ez bada.

**2.** Gainera, portu agintaritzek beraien kuota osotik kendu ahal izango dituzte itsas portuetako azpiegiturak eraiki, ordeztu edo hobetzeko egindako inbertsio eta gastuei dagozkien diru kopuruak, haietan sartzeko azpiegiturak egin, ordeztu edo hobetzeko egindakoei dagozkienak nahiz dragatze jardueretarako egindakoei dagozkien kopuruak, betiere Europako Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 Erregelamenduak (EB), Itunaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta barne merkatuarekin bateragarri diren laguntza kategoria jakin batzuk deklaratzeko dituenak, I. kapituluaren 56. artikuluan jasotako moduan eta baldintzetan.

Kasu horretan, kenkariak ezingo du gainditu, kasu bakoitzean, ezarritako gehieneko portzentajea, aipatutako 56. artikuluan jasotakoaren arabera.

**3.** Orobat, aurreko apartatuan aipatutako inbertsioak handiagoak direnean Europako Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 Erregelamenduak (EB), Itunaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta barne merkatuarekin bateragarri diren laguntza kategoria jakin batzuk deklaratzeko dituenak, 4. artikuluan 1. apartatuko ee) letran jasotako mugak baino, inbertsio horiek sartuta geldituko dira artikuluan honetan jasotako kenkariaren oinarrian, baldin eta Europako Batzordeak deklaratu badu barne merkatuarekin bateragarria dela Europar





Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Itunak 108.3 artikuluan jasotakoaren arabera.

Kasu horietan, beharrezkoa izango da, batetik, portuetako agintaritzek betetzea Europako Batzordearen dena delako erabakian barne merkatuarekiko bateragarritasuna deklaratzeko jarritako baldintzak eta, bestetik, kenkariak ez gainditzea erabaki horretan onartutako laguntzaren gehieneko intentsitatetik ateratzen den portzentajea.

4. Aurreko apartatuetan aipatutako kenkariaren oinarria osatuko du apartatu horietako bakoitzean adierazitako gastu eta inbertsioen zenbatekoak, behin kenduta, hala badagokio, gastu eta inbertsio horiek egiteko jaso diren kapital eta ustiapen subentzioen gainean 100en eta portuetako agintaritzei aplikagarri zaien karga tasaren arteko diferentziazatik eratorritako portzentajea aplikatuz ateratzen den zenbatekoa.

5. Artikulu honetan ezarritako kenkaria ordainketak egin ahala gauzatuko da, ordainketa horien zenbatekoan, salbu eta aurreko 3. apartatuan aipatutako kasuetan. Izan ere, ordainketak egin badira Europako Batzordeak laguntza barne merkatuarekin bateragarria dela deklaratzeko hartzen duen erabakiaren aurretik, haiei dagokien kenkaria erabaki hori hartu den zergaldian gauzatuko da.

6. Portuetako agintaritzek behar diren berariazko kontabilitate eta agiri erregistroak eramango dituzte, artikulu honetan aipatutako kenkariari lotutako gastu eta inbertsioak identifikatzeko, eta, gainera, horretarako erregelamenduz ezar daitezkeen obligazio formalak beteko dituzte.

7. Kuota osoa nahikoa ez izateagatik kenkaririk ez duten kopuruak ondoko eta jarraiko hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako kuota osoetatik kendu ahal izango dira.

### III. KAPITULUA

#### Beste kenkari batzuk

##### **61. artikulua. Aktibo finko berrietako inbertsioen ziozko kenkaria.**

1. Ondoren azalduko diren aktibo finkoetan inbertitzen diren kopuruek kuota likidoan kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, hain zuzen ere inbertsioaren % 10 (ustiapen ekonomiko bati atxikitako lurrak ez dira hartu behar halako aktibotzat):

a) Ibilgetu materialeko edo higiezinetakoko inbertsioetako aktibo finko berriak eskuratzeko ordaintzen diren kopuruak.



Aktibo finkoa ez da berritzat joko beste pertsona edo entitateren batek erabilitakoa bada, hau da, aurretik beste pertsona edo entitateren batek bere ibilgetuan sartu badu, edo, abian jarri ez arren, Kontabilitate Plan Orokorren arabera ibilgetuan sartu beharra izan badu.

b) Pabilioi industrial birgaituak eskualdatzeko asmoarekin eskuratzeko, pabilioi industrialak birgaitzeko asmoarekin eskuratzeko edota enpresaren aktiboetan dauden pabilioi industrialak birgaitzeko inbertitutako kopuruak.

Ondore hauetarako, pabilioi industrialtzat joko dira industrial modura sailkatutako zonalderen batean daudenak, pabilioian burutzen den jarduera dena delarik, eta birgaitze lantzat, egiturak, fatxadak edota gainaldeak finkatuz eta tratatuz pabilioiak berreraikitze burutuko direnak, betiere birgaikuntzarako lanen kostua eskuraketaren % 25 baino gehiago denean, birgaitzeko eskuratzen badira, edota ondasunari emandako kopuruaren balio garbiaren % 25 baino gehiago, birgaituko den pabilioia enpresaren aktiboetako bat bada.

c) Aplikazio informatikoetako aktibo ukiezin berrietan egiten diren inbertsioak.

d) Enpresa emakidadunak emakida-erabakiari lotutako zerbitzu publiko bat emateko azpiegiturak eraikitze edo eskuratzeko egiten dituen inbertsioak, baina azpiegitura horiek ibilgetu ukiezin edo finantza-aktibo gisa kontabilizatuta egon behar dute abenduaren 23ko EHA/3362/2010 Agindua indarrean jarri zenetik. Agindu horrek, hain zuzen ere, Kontabilitate Plan Orokorra azpiegitura publikoen enpresa emakidadunetara egokitzeko arauak onartu zituen.

Artikulu honetako 3. idatz zatian xedatutakoaren ondoretarako, azpiegitura horiek beren izaeraren arabera dagokien aktibo finkotzat hartuko dira.

**2.** Orobat, aurreko idatz-zatian ezarritako betekizunak beteta aktibo finkoetan inbertitzen diren kopuruek kuota likidoan % 5eko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute ondoko kasuetan:

a) Zergadunak bere aktibo finkoko elementuetan egiten duen inbertsioa hobekuntza moduan agertzen da kontabilitatean.

b) Eragiketa-errentamenduetan, errentariak errentatutako eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.

Kasu jakin batzuetan zergadunak Administrazioa lotesteko prozedura abiarazi ahal izango du Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 82. artikuluan eta hurrengoetan ezarritakoarekin bat etorriz, zerga-administrazioak kasuko inguruabarrak haztatu eta artikulu honetako 1. idatz-zatiko kenkari-tasa aplikatzeko baimena eman dezan: idatz-zati honetako a) letran aipatzen diren inbertsioak direla eta, kopuruagatik edo izaeragatik, hobekuntza aplikatu den aktiboan gertatzen den aldaketa egiturazko eta funtzionalari esker hura beste xede batzuetarako erabili ahal bada.



**3.** Aurreko idatz-zatietan aipatutako inbertsioek honako ezaugarri hauek eta ondorengo beharkizunak bete beharko dituzte:

a) Inbertitutako kopuruak aktibo ez korrontearen barruan kontabilizatu behar dira.

b) Inbertsioak aplikatzen diren aktiboek (informatikoen ez beste guztiek) gutxienez bost urteko amortizazio-aldia eduki behar dute ezarrita; aldi hori foru-arau honetako 17. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako taulako gehieneko amortizazio-koefizientea aplikatuta kalkulatu da.

c) Ez dute ordaindu behar Zenbait Garraibideren gaineko Zerga Berezia, bai haren menpeko ez direlako, bai, izan arren, salbuetsita daudelako; salbuespena: inbertsioa turismo ibilgailuetan egitea Zerga ordaindu arren halako ibilgailuen errentamenduan diharduten entitateek, baldin eta erosteko eskubiderik gabe («renting») eta hiru hilabeterako gehienez (pertsona edo entitate berari) edo jarraiko hamabi hilabeterako errentatzen badituzte, abenduaren 29ko 7/1994 Foru Dekretuko —Gipuzkoako Lurralde Historikoaren araudi fiskala Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legea egokitzen duena— 79. artikuluko 5. idatz-zatian ezarritakoaren arabera loturik dauden pertsona edo entitateei laga ezean, eta beti ere ibilgailuak alokatzeko beste ezertarako erabiltzen ez badira.

d)<sup>139</sup> Inbertsioaren xede diren aktiboen zenbateko osoak aktibo ez-korrontearen kontabilitate balio garbien baturaren 100eko 10 baino handiagoa izan behar du ekitaldi bakoitzean, kontabilizatutako amortizazioak eta balio-narriaduragatik izandako galerak kendu ondoren. Aktibo ez-korronte horrek ibilgetu materialaren, higiezinetakako inbertsioen eta aplikazio informatikoen eta artikuluko 1.d) apartatuan aipatutako inbertsioek osatzen duten ibilgetu ukiezinaren parte izan behar du. Beste edozein kasutan, aktibo horien zenbateko osoak 5 milioi eurotik gorakoa izan behar du urtean.

Kontabilitate balioa zehazteko, inbertsioa egin den ekitaldia hasi aurreko lehen zergaldiko azken egunari dagokion balantzea hartuko da kontuan, baina egun horretan inbertsio bat dagoeneko martxan badago, ez da konputatuko inbertsioaren xede den aktibo ez-korronte horri dagokion balioa.

Betekizun hau betetzeari begira, artikuluko 1. eta 2. apartatuetan aipatzen diren aktiboetan egindako inbertsioak baino ez dira konputatuko, betiere apartatu honetako aurreko letretako betekizunak betetzen badituzte; beraz, artikuluko honetan xedatutakoaren arabera hobaritu daitezkeen inbertsioak soilik konputatu beharko dira.

---

<sup>139</sup> Letra hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



4. Foru-arau honetako 67. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoaren ondoretarako, inbertsioak pabilioi industrialak birgaitzeko egiten direnean, birgaitzeko eskuratzen badira, berauen birgaiketarako erabiliko diren kopuruek eta haiek eskuratzeko salneurriaren zenbatekoak zehaztuko dute oinarria, aurrean aipatutako idatz-zatian azaldutako kontzeptuak kenduta.

5. Baldin eta foru-arau honetako 67. artikuluko 5. idatz-zatian aipatutako jaregitearen ondorioz inbertsioaren kopurua murrizten bada eta artikuluko 3. idatz-zatiko d) letran kenkaria aplikatzeko ezarritako gutxienekora iristen ez bada, kenkari osoa galduko da eta kenkariak direla eta ordaindu gabeko kuotak ordaindu beharko dira, bai eta berandutze-korrituak ere (hori gertatzen den ekitaldiko autolikidazioaren ondoriozko kuotari gehitu beharko zaizkio).

6.<sup>140</sup> Aktiboak eskuratzen badira legezko lagapen-obligazio bat betetzeagatik, entitate lagapendunak ezingo du aplikatu artikuluko honetan aipatzen diren kenkariak. Gainera, artikuluko honen 3. apartatuaren d) letran jasotakoaren ondorioetarako, lagapendunak aktibatutako zenbatekoak ezingo dira konputatu ez ekitaldiko inbertsio gisa ez lehenagotik dauden aktibo gisa.

## **62. artikulua. Ikerketa eta garapen jardueren ziozko kenkaria.**

1. Ikerketa eta garapen jarduerak egiteak kuota likidoan kenkaria aplikatzeko eskubidea emango du, artikuluan honetan eta foru-arau honetako 64. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik.

2. Ikerketa eta garapentzat hartuko dira:

a) Ezagutza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den "oinarrizko 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 erabiltzekoa bada.

c) Ikerketa aplikatuaren emaitzen "garapen esperimental" 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.

---

<sup>140</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita lau apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



d)<sup>141</sup> Software aurreratua asmatu, sortu, konbinatu eta konfiguratzea, teorema eta algoritmo berrien bitartez edo produktu, prozesu edo zerbitzu berri eta hobeak gauzatzera xedaturiko sistema eragile, hizkuntza, interfaze eta aplikazioen bidez, betiere aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua badakar eta haren xedea informatikaren eta zientzia konputazionalen arloan ziurgabetasun zientifiko edo tekniko bat argitzea bada.

Kontzeptu horrekin parekatzen da desgaitasuna duten pertsonen informazioaren gizarteko zerbitzuak helaraztera bideratutako softwarearen kontzeptua, irabazi-asmorik gabe egiten denean.

Jakintzaren aurrerapena eta ekarpena zientziaren eta teknologiaren beste arlo batzuetan gertatzen bada, "softwarea" oinarrizko ikerketako, ikerketa aplikatuko edo garapen esperimentaleko jardueren parte izan ahal izango da, artikulua honetan zehaztutako terminoetan.

d) letra honetan aurreikusitako kontzeptutik kanpo geratzen dira:

- Softwarearen erabilera berriak, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dagoenean eta jakintzari ekarpenik egiten ez zaionean.
- Softwarea mantentzearekin edo eguneratzearekin zerikusia duten ohiko jarduera arruntak.

**3.** Kenkariaren oinarrian ondokoak sartuko dira: ikerketa eta garapen gastuen zenbatekoak eta, bidezkoa izanez gero, ibilgetu material eta ukiezinako elementuetan (higiezinak eta lurrak ez besteetan) egindako inbertsioak.

Ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko gastutzat hartuko dira subjektu pasiboak egindako gastuak, baldin eta jarduera horiei zuzenean lotuta badaude eta benetan jarduera horietan erabili badira. Proiektuen arabera banaka sailkatuta agertuko dira gastuak.

Halaber, kenkariaren oinarrian sartuko dira Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jardueri dagozkien ikerketa eta garapen gastuak ere.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, hauek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta ikerketa eta garapeneko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren % 25 baino gehiago ez bada.

---

<sup>141</sup> Letra martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamaika apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Ikerketa eta garapeneko gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiteko asmoarekin zergadunak, berak bakarrik edo beste entitate batzuekin batera, ordaintzen dituen diru kopuruak.

#### 4. Kenkari ehunekoak hauek izango dira:

a) Kontzeptu hau dela-eta zergaldiaren barruan egindako gastuen % 30.

Ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak aurreko bi urteetan izandako batez bestekoa baino handiagoak badira, batez besteko horretara iritsi arte aurreko paragrafoan jasotako ehunekoa aplikatuko da, eta batez besteko horretatik gorako soberakinari, berriz, % 50.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariaz gain, % 20ko kenkari gehigarria egingo da zergaldiko gastu hauengatik:

a') Entitateko langileria gastuengatik, ikerketa eta garapen jardueri oso-osorik lotutako ikertzaile kualifikatuei dagozkienean

b') Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, proiektua hauetako batekin kontratatuta egonez gero: unibertsitateak, ikerketako erakunde publikoak edo zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak (hala onartuta eta erregistratuta daudenak Estatuko zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak arautu eta zentro horien erregistroa sortu duen abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera), eta Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzen dituen urriaren 1eko 221/2002 Dekretuaren bidez araututako Teknologiaren Euskal Sarean dauden entitateak.

b) Ibilgetu material eta immaterialeko elementuetan egindako inbertsioen % 10, higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita, baldin eta bakar-bakarrik ikerketa eta garapen jardueri atxikita badaude .

**5.<sup>142</sup>** Ikertzaileek Gizarte Segurantzako kotizazioetan duten hobaria (Ikertzaileen Gizarte Segurantzarako kotizazioetako hobariei buruzko 2014ko ekainaren 13ko 475/2014 Errege Dekretuan arautua) bateragarria izango da ikerketa eta garapen jarduerak direla-eta ezarritako kenkarien erregimenaren aplikazioarekin, mikroenpresen zein enpresa txiki eta ertainen kasuan.

---

<sup>142</sup> 5. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bost apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).







edo konbinazio berriak izan dituztelako, erregelamenduz ezartzen diren terminoetan.<sup>146</sup>

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.

Halaber, diagnostikoari lotutako jarduerak ere sartzen dira, helburua soluzio teknologiko aurreratuen identifikazioa, zehaztapena eta orientazioa denean (artikulu honetako 3. idatz-zatiko a) letran aipatzen diren entitateek egiten dituztenak), emaitzak gorabehera.

**3. Kontzeptu hauei lotutako berrikuntza teknologikoko jardueretan zergaldiaren barruan izandako gastuez osatuta egongo da kenkariaren oinarria:**

a) Ondokoei agintzen zaizkien proiektuak: unibertsitateak, ikerketako erakunde publikoak edo zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak (hala onartuta eta erregistratuta daudenak Estatuko zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak arautu eta zentro horien erregistroa sortu duen abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera), eta Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzen dituen urriaren 1eko 221/2002 Dekretuaren bidez araututako Teknologiaren Euskal Sarean dauden entitateak.

b)<sup>147</sup> Software ingeniariatza, industria diseinua, eta produktu edo negozio prozesu berrien ingeniariatza eta diseinua. Horien barruan sartuko da produktu edo prozesu bat fabrikatu, probatu, instalatu eta erabiltzeko behar diren elementu deskriptibo, zehaztapen tekniko eta funtzionamendu ezaugarriak definitzea helburu duten plano, marrazki eta euskarriak asmatu eta prestatzea, baita ehungintzako erakusgaiak egitea ere.

c)<sup>148</sup> Teknologia aurreratua eskuratzea, patente, baimen, know-how eta diseinu moduan. Apartatu honetan sartuko dira patente eta diseinu industrialeen eskaerengatik sortzen diren gastuak.

---

<sup>146</sup> Paragrafoa martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>147</sup> Letra martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>148</sup> Letra martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta



Zergadunarekin lotutako pertsona edo entitateei ordaindutako kopuruek ez dute kenkarirako eskubiderik emango.

Kontzeptu honi dagokion oinarria ezingo da izan milioi bat euro baino handiagoa.

d)<sup>149</sup> Berrikuntzaren kudeaketarekin lotuta dauden ISO 56002, UNE 166000 arauak edo haren gisakoak betetzeari buruzko ziurtagiria lortzea, arau horiek ezartzeko gastuak sartu gabe.

**4.** Berrikuntza teknologikoko gastutzat hartzen dira zergadunak proiektuka banatuta berariaz egiten dituenak, baldin eta artikulua honetan aipatutako jardueri zuzenean lotuta badaude eta benetan jarduera horiek garatzeko erabiltzen badira.

**5.** Halaber, kenkariaren oinarrian sartuko dira Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jardueri dagozkien berrikuntza teknologikoko gastuak ere.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, hauek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren % 25 baino gehiago ez bada.

Berrikuntza teknologikorako gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiteko asmoarekin zergadunak, berak bakarrik edo beste entitate batzuekin batera, ordaintzen dituen diru kopuruak.

**6.**<sup>150</sup> Ikertzaileek Gizarte Segurantzako kotizazioetan duten hobaria (Ikertzaileen Gizarte Segurantzarako kotizazioetako hobariei buruzko 2014ko ekainaren 13ko 475/2014 Errege Dekretuan arautua) bateragarria izango da berrikuntza teknologikoko jarduerak direla-eta ezarritako kenkariaren erregimenaren aplikazioarekin, mikroenpresen zein enpresa txiki eta ertainen kasuan.

---

hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>149</sup> Letra martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>150</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bost apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



7.<sup>151</sup> Gainerako enpresa edo entitateen kasuan ere, 2014ko ekainaren 13ko 475/2014 Errege Dekretuan araututako hobaria bateragarria izango da kenkari honekin, baina ikertzaile berari aplikatzen ez bazaio. Halakoetan, enpresek bi aukera dituzte: batetik, hobaria aplikatzea Gizarte Segurantzako kotizazioan, errege dekretu horren 2. artikuluan aipatzen diren langileei dagokienez; bestetik, kenkaria aplikatzea langileok parte hartzen duten eta berrikuntza teknologikoko jarduerak egiten dituzten proiektuen ondoriozko kostuengatik.

Aurreko paragrafoan ezarritakoarekin bat, enpresa berarentzat bateragarria izango da, proiektu berean, ikertzaile batzuen kasuan hobariak aplikatzea eta beste ikertzaile batzuk direla-eta kenkariak aplikatzea.

8.<sup>152</sup> Zerga Administrazioak eskaturik, hobariak eta kenkariak aplikatzen dituzten entitateek edo enpresek urteko memoria bat aurkeztu beharko dute, egindako jarduerak zein proiektuak eta hobariak ukitutako ikertzaileak jasoko dituen.

#### **64. artikulua. Ikerketa eta garapenaren eta berrikuntza teknologikoaren kontzeptutik kanpo gelditzen direnak, eta kenkariak interpretatzeko eta aplikatzeko arauak.**

1. Honako hauek ez dira ikerketa eta garapen jardueratzat ez berrikuntza teknologiko jardueratzat joko:

a) Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, produktuen edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak, lehendik dagoen produktu edo produkzio prozesu bat bezero batek ezarritako betebeharrak zehatzetara egokitzea, aldizkako edo sasoiko aldaketak, eta lehendik dauden produktuetan antzekoetatik bereizteko egindako aldaketa estetikoak edo garrantzi txikikoak.

b) Industria produkzioko eta zerbitzu hornikuntzako edo ondasun eta zerbitzu banaketako jarduerak. Bereziki, produkzio jardueraren plangintza; produkzioaren prestaera eta hasiera, tresnen doikuntza eta foru-arau honetako 63. artikuluko 3. idatz-zatian azaldutakoez bestelako jarduerak barne direlarik; ikerkuntza eta garapen jarduera edo berrikuntza jarduera bezala sailkatutako jarduerari atxikita ez dauden produkzioarako instalazio, makina, ekipo eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoaren konponketa;

---

<sup>151</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bost apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>152</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita bost apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileen trebakuntza eta prestakuntza.

c) Mineral eta hidrokarburoen azterketa, zundaketa edo prospekzioa.

**2.**<sup>153</sup> Aurreko 62. eta 63. artikuluetan aipatzen diren kenkarien oinarrian ez dira sartuko gastu hauei dagozkien zenbatekoak, besteak beste:

a) Bidaia, dieta, egonaldi eta joan-etorri gastuak.

b) Prestakuntza gastuak.

c) Proiektuen dokumentazio gastuak.

d) Proiektuaren kudeaketa eta ziurtapenarekin lotutako aholkularitza eta ziurtapen gastuak.

e) Administrazio gastuak eta bulegoko materialak sortutakoak.

f) Proiektuari jasanarazitako enpresa gastu orokorrak, eta, oro har, ikerketa eta garapen jarduerekin edo berrikuntza arlokoekin zuzenean lotuta ez daudenak, baldin eta jarduera horiek egiteko aplikatzen badira.

**3.** Foru-arau honetako 62. eta 63. artikuluetan arautzen diren kenkariak aplikatzeko, zergadunek arau bidez ezarritako organoak egindako txosten arrazoitua aurkeztu ahal izango dute artikuluko horietako 2. idatz-zatietan zergadunaren jarduerak ikerketa eta garapentzat edo berrikuntza teknologikotzat (hurrenez hurren) kalifikatzeko eskatzen diren betebeharrak zientifiko eta teknologikoak betetzeari buruz. Kasu batean zein bestean, artikuluko honetako 1. idatz-zatian xedatutakoa hartu beharko da kontuan. Esandako txostenean, jarduera horiei egotzitako gastuen eta inbertsioen zenbatekoa zehaztu beharko da.

**64. bis artikulua.**<sup>154</sup> **Sorrera berriko entitate berritzaileek egindako ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea.**<sup>155156</sup>

---

<sup>153</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamahiru apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>154</sup> Artikulu hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita bi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



1. Zerga honen zergadunek edo establezimendu iraunkorrarekin diharduten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek parte hartzen badute beste zergadun batzuek egindako ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketan eta proiektu horiek bete egiten badituzte foru arau honetako 62tik 64ra bitarteko artikuluetan ezarritako kenkarietarako eskubidea izateko artikulua horietan bertan ezartzen diren baldintzak, bada, orduan, zergadun horiek eskubidea izango dute kenkaria egiteko beren kuota likidoan, artikulua honetan ezarritako baldintza eta betekizunekin; nolana ere, kenkari hori bateraezina izango da, osorik edo zati batean, zergadunok artikulua horietan ezarritakoaren ondorioz aplikatu litezkeen kenkariarekin.

Ondorio horietarako, ulertuko da zergadun batek beste zergadun baten ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektu baten finantzaketan parte hartzen duela proiektuko kostu osoak edo haien zati bat ordaintzeko diru-kopuruak jartzen dituenen, eta proiektua egiten duen zergadunak diru-kopuru horiek itzultzea aurreikusten ez denean.

Ez da onartuko ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektu baten finantzaketan parte hartzen duen zergadunaren posizioan subrogatzea, oinordetza unibertsalaren kasuetan izan ezik.

---

<sup>155</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu

<sup>156</sup> 1/2023 Foru Arauak, urtarilaren 17koa, 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak, 2023an mikroenpresatzat edo enpresa txikitzat hartzen diren entitateek garatutako ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketan parte hartzeari dagokionez, honako hau xedatzen du bere hirugarren xedapen gehigarrian:

«Hirugarren xedapen gehigarria. Mikroenpresek edo enpresa txikiek garatutako ikerketa eta garapen proiektuetan edo berrikuntza teknologikokoetan parte hartzea.

1. Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 13. artikuluan jasotakoari jarraituz, 2023an mikroenpresatzat edo enpresa txikitzat hartzen diren entitateek garatutako ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketan parte hartzen duten sozietateen gaineko zergaren zergadunek foru arau horren 64 bis artikuluan jasotako kenkaria aplikatu ahal izango dute, bertan xedatutakoaren arabera eta berezitasun hauek kontuan hartuta:

a) Zergaren foru arauak 64 bis artikulua 2. apartatuko c) letran xedatutako betebeharra ez da aplikatuko.

b) Artikulu horretako 5. apartatuaren lehen paragrafoan xedatutako muga ez da aplikatuko.

c) Artikulu horretako 5. apartatuaren bigarren paragrafoan xedatutako muga 1.000.000 eurokoa izango da proiektu bakoitzeko.

2. Aurreko apartatuan xedatutakoa ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko proiektu hauei aplikatuko zaie:

a) 2023an hasitakoak.

b) 2024an hasitakoak, 2023an formalizatzen denean 64 bis artikuluko 2. apartatuaren d) letran aipatutako finantzaketa kontratua.

c) 2023. urtearen aurretik hasitakoak, baldin eta finantzaketa kontratua zergaren foru arauaren 64 bis artikuluko 8. apartatuan xedatutakoaren arabera aldatu bada.

3. Halaber, artikulua honetan araututako kenkaria aplikatu ahal izango dute establezimendu iraunkor bidez diharduten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 10eko 16/2014 Foru Araua aplikatu behar bazaie, baldin eta zergadun horien zerga egoitza ez badago kokatuta zergarik gabeko edo paradisu fiskaltzat jotako herrialde edo lurralde batean, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, hamargarren xedapen gehigarrian xedatutakoari jarraituz.»



**2. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzeko, baldintza hauek bete beharko dira:**

a) Proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak eta foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuaren arabera hari lotuta dauden pertsonak edo entitateak, parte hartu gabeak izan behar dute, zuzenean edo zeharka, proiektua egiten duen entitatean, kenkari hau aplikatu baino lehen.

b) Proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak eta foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuaren arabera hari lotuta dauden pertsonak edo entitateak, ezin dute eduki zuzeneko edo zeharkako partaidetzarik proiektua egiten duen entitatean, ez proiektua egiten den bitartean ez hura amaitu ondorengo hiru urteetan.

c) Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak beharkizun hauek ditu:

a') Sorrera berriko entitate berritzailea izatea, urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 89 ter artikuluko 1. apartatuan xedatutako eran.

b') Aipatutako artikuluko 4. apartatuan aipatzen diren baldintzak betetzea. Ondorio horietarako, apartatu horretan jasotako baldintzak bete beharko dira proiektua garatzen den denboran zehar, salbu eta b) eta c) letretan aipatutakoak, horiek kontratua formalizatzen den unean bete beharko dira-eta.

d) Bai ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak bai haren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak finantzaketa kontratu bat izenpetu behar dute, eta bertan honako datuok zehaztu behar dira, besteak beste:

a') Proiektuan parte hartzen duten zergadunen identitatea.

b') Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren deskripzioa.

c') Proiektuaren aurrekontua.

d') Proiektua finantzatzeko modua, bereizita adieraziz zer kopuru jarriko dituen proiektua egiten duen zergadunak, zeintzuk jarriko dituen proiektuaren finantzaketan parte hartzen duenak, eta zeintzuk dagozkien finantza erakundeek kredituei, diru-laguntzei eta bestelako laguntza neurriei.

e') Erregelamendu bidez zehazten diren gainerako guztiak.

<sup>157</sup>d) letra honetan aipatzen den finantzaketa kontratua proiektua exekutatzen hasi aurretik formalizatu beharko da, nahiz eta haren exekuzioaren lehendabizikoa

---

<sup>157</sup> Paragrafo honek bigarren eta hirugarren paragrafoak ordeztu ditu. Aldaketa 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko lau apartatuak egin du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten



bederatzi hilabeteetan ere formalizatu ahal izango den, baldin eta artikuluko honetako 7. apartatuan aipatutako txostena proiektua exekutatzen hasi aurretik edo haren exekuzioaren lehendabiziko hiru hilabeteetan eskatu bada eta kontratuaren exekuzioa hasten den zergaldiari dagokion autolikidazioa aurkezteko epea amaitu gabe badago.

<sup>158</sup>Aurreko paragrafoaren azken tartekian jasotako kasuan, finantzaketa kontratuari 7. apartatuan aipatzen den txosten eskaeraren kopia erantsi beharko zaio, eta aurreko 1. apartatuan xedatutakoa aplikatuko bada, aipatutako txostena jaso beharko da.

**3.** Proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak ezingo du eskuratu jabetza intelektualeko edo industrialeko eskubiderik, ez eta beste modu bateko eskubiderik ere, proiektuaren emaitzei dagokienez; izan ere, haien jabetza proiektua egiten duen zergadunarena izango da beti.

**4.** Zergadunak artikuluko honetan ezarritako araubidea aplikatzea aukeratzen badu, ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak ez du eskubiderik izango foru arau honetako 62tik 64ra bitarteko artikuluetan ezarritako kenkariak osorik edo zati batean aplikatzeko. Haren ordez, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak izango du artikuluko horietan aurreikusitako kenkaria bere autolikidazioan aplikatzeko eskubidea, eta kenkari horren zenbatekoa kalkulatu da proiektua egiten duen zergadunari aplikatuko litzaizkioken baldintza berdinetan.

Aurretik jasotakoa jasota ere, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak kuotan gehienez ere aplika dezakeen kenkariaren zenbatekoa hau da: zergadunak berak proiektua finantzatzeko ordaindutako zenbatekoa bider 1,20 eginez ateratzen den zenbatekoa.

Soberakina egonez gero, ikerketa garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak aplikatu ahal izango du.

Apartatu honetan ezarritako muga ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua garatzen den zergaldi guztietarako aplikatuko da.

**5.** Zergadun batek bere taldearekin batera artikuluko honi jarraituz zehaztutako kenkariaren batura ezin izango da izan 200.000 eurotik gorakoa hiru zergaldi jarraituetan. Horretarako, kontuan hartuko dira bai ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen

---

ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>158</sup> Paragrafo hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko lau apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.





zergadunak aplikatutako kenkariak eta bai Merkataritza Kodearen 42. artikuluari jarraituz zergadun taldeko kide diren entitateek aplikatutakoak.

Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak aplikatutako kenkariak eta Merkataritza Kodearen 42. artikuluari jarraituz zergadun taldeko kide diren entitateek artikuluko honetan xedatutakoa aplikatzeagatik jaso duten finantzaketa ezin izango da 200.000 eurotik gorakoa izan hiru zergaldi jarraituetan.

Enpresa eskurapenetan eta foru arau honen VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako araubide berezira bildutako bat-egiteetan, apartatu honetan ezarritako mugak aintzat hartuko dira enpresa eskuratzaileari edo entitate berriari artikuluko honetan aipatu diren geroko proiektuetan zer partaidetza dagokion zehazteko.

**6.** Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak kenkaria aplikatzen badu, aplikazio hori kontuan hartu beharko da bai foru arau honen 59. artikuluko 3. apartatuan gutxienezko tributazioari buruz ezarritako erregelaren ondorioetarako, bai foru arau honen 67. artikuluko 1. apartatuan ezarrita dagoen 100eko 35eko baterako muga aplikatzeko.

Zergaldi batean zenbateko batzuk aplikatu gabe geratu badira apartatu honetan aipatutako mugaren ondorioz, aplikatu ez diren zenbateko horiek hurrengo zergaldietan aplikatu ahal izango dira, betiere esandako muga errespetatuz.

**7.** Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzeko, nahitaezkoa izango da aurreko 2. apartatuan aipatu den finantzaketa kontratua sinatu baino lehen foru arau honen 64. artikuluko 2. apartatuan aipatzen den txosten arrazoitua lortu izana. Txosten hori, aipatutako kontratuarekin batera, komunikazio baten bitartez aurkeztu beharko zaio zerga administrazioari, bai ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak, bai finantzaketan parte hartzen duenak izenpetuta. Proiektuaren garapena hasten den zergaldia amaitu baino lehen aurkeztu beharko da komunikazioa, erregelamenduz ezartzen diren baldintzetan.

Alabaina, aurreko 2. apartatuko d) letraren azken paragrafoan jasotako kasuan, komunikaziori txostena eskatu izanaren kopia erantsi beharko zaio, eta zergadunak behin txostena jasotakoan, beste komunikazio osagarri bat aurkeztu beharko da, txosten hori erantsita duela, txostena jaso eta hiru hilabeteko epearen barruan.

**8<sup>159</sup>.** Gerora sortutako zirkunstantzia tekniko edo ekonomikoak gertatzen direnean, zergadunek zerga Administrazioari baimena eskatu ahal izango diote

---

<sup>159</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



abian diren ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketa kontratuak aldatu ahal izateko, zirkunstantzia horien arabera ordainketen eta gastu eta inbertsioen egutegia berregokitu dezaten.

Halaber, finantzatzailearen kaudimenarekin lotutako salbuespenezko kasuak gertatzen direnean, zerga Administrazioaren baimena eskatu ahal izango da ikerketa, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektu bat finantzatzeko jada formalizatutako kontratuetan parte hartzen duen zergadunaren egoeran subrogatzeko.

Baimen eskaerak ekainaren 16ko 17/2015 Foru Dekretuaren bidez onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduko 44. artikuluan jasotako prozeduraren arabera izapidetuko dira. Eskaerak hiru hilabeteko epean aurkeztu beharko dira, aurreko paragrafoetan aipatutako zirkunstantziak gertatzen direnetik aurrera.

## **65. artikulua. Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza zein energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatiko kenkaria.**

1. Zergadunek Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzen duen Eusko Jaurlaritzako sail egokiaren aginduan zehazten diren ekipo osoetan egindako inbertsioen zenbatekoaren % 30 kendu ahal izango dute kuota likidotik.

2. Zergadunek honako hauen zenbatekoaren % 15 kendu ahal izango dute kuota likidotik:

a) EAEko erakunde ofizialek onarturiko proiektuak gauzatzeko ekitaldian zehar lur kutsatuak garbitzeko aktibo finkoetan egindako inbertsioak eta izandako gastuak.

b) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, aktibo horiek ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk - garapen iraunkorraren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren eremuaren barruan- dituzten proiektuak gauzatzean beharrezkoak badira:

a') Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.

b') Mugikortasuna eta garraio iraunkorra.

c') Natura-guneetako ingurumena leheneratzea, konpentsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz.

d') Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.

e') Energia berriztagarrien erabilera eta energia eraginkortasuna.

3. Artikulu honetako 1. idatz-zatian aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatu behar du zerga-administrazioak eskatuta. Hain zuzen ere, ekipo osoetan



egindako inbertsioez Eusko Jaurlaritzako sail egokiak ziurtagiria aurkeztu beharko du (Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartu duen Eusko Jaurlaritzako sail egokiaren Aginduan aipatzen diren ekipoak).

Artikulu honetako 2. idatz-zatiko a) letran aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatu behar du zerga-administrazioak eskatuta. Eusko Jaurlaritzako sail egokiak emandako ziurtagiria, letra horretan azaltzen diren betekizunak betetzen dituela frogatzen duena, aurkeztu behar du.

Artikulu honetako 2. idatz-zatiko b) letran aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatu behar du zerga-administrazioak eskatuta. Hain zuzen ere, Gipuzkoako Foru Aldundian edo Eusko Jaurlaritzan ingurumenaren arloko eskumena daukan sailak egindako ziurtagiria, inbertsioek letra horretan ezarritako betekizunak betetzen dituela frogatzen duena, aurkeztu beharko du.

4. Foru-arau honetako 67. artikuluko 5. paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako, iritziko da ez dagoela desatxikitzerik artikulu honetan araututako kenkariak baliatzen diren aktiboak, legeak hala aginduta, hirugarrenei lagatzen zaizkienean.

Era berean, finantza-errentamenduko araubidean egindako inbertsioak ere kenkari honetaz baliatu ahal izango dira.

5. 67. artikuluan xedatutakoa eragotzi gabe, artikulu honetako 1. idatz-zatian eta 2. idatz-zatiko a) eta b) letretan aipatzen diren kenkariak bateraezinak dira euren artean.

6. Erregelamendu bidez arautuko da kenkari hau aplikatzeko prozedura. Halaber, haren aplikazioa dakarten egitatezko suposamenduak zehaztu ahal izango dira.

## **66. artikulua. Kenkaria enplegua sortzeagatik.<sup>160</sup>**

1.<sup>161</sup> Zergaldian zehar kontratatzen den pertsona bakoitzeko, hurrengo paragrafoan ezarritako kopurua kendu ahal izango da kuota likidotik, betiere pertsona horrek lan kontratu mugagabea badu, eta haren soldata kontratazioaren unean indarrean dagoen lanbidearteko gutxieneko soldata baino 100eko 70 handiagoa bada.

---

<sup>160</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeia apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>161</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamalau apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Aurreko paragrafoan esandako kenkaria 7.000 eurokoa izango da kontratatutako pertsona bakoitzeko.

Kontratatzeko den pertsona lan merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituzten taldeetakoak bada erregelamenduz ezartzen diren terminoetan, kopuru kengarria gorago adierazitakoari jarraituz kendu daitekeenaren bikoitza izango da.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kenkariaren muga langileak lanaldi osoarekiko egiten duen lanaldiaren proportzioan joango da.

**2.** Aurreko apartatuan ezarritako kenkaria aplikatzeko, bi baldintza bete behar dira: lan kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez murriztea kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran ez hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan, eta langile kopuru hori kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izatea, kenkarirako eskubidea ematen duten kontratuen kopuru berean gutxienez.

Gainera, aurreko apartatuan aipatzen den langile kopuruak (azken ekitaldian lan kontratu mugagabea duten langileenak) handiagoa izan behar du kontratazio horiek egin aurreko zergaldikoa baino, kenkarirako eskubidea eman zuten kontratuen kopuru berean gutxienez.

Apartatu honetan xedatutakoa bete beharko da bai lan kontratu mugagabea duten langileei dagokienez, bai aurreko 1. apartatuko bi langile taldeei dagokienez, erregelamenduz ezartzen diren baldintzetan.

Lan harremana eten edo lanaldia murrizten bada langileen estatutuko 47. artikuluan jasotakoaren arabera, apartatu honetan ezarritako betekizunak ez dira bete beharko harik eta lan harremanaren etenak edo lanaldiaren murrizketak ondorioak izateari utzi arte.

Lan kontratu mugagabea duten langileen murrizketa konputatu gabe utziko da, baita ere, baldin eta, lan harreman bakoitza amaitu eta bi hilabeteko epean, enpresak langile kopuru bera kontratatzen badu. Kontratu berriei hurrengo apartatuko azken paragrafoan ezarritakoa aplikatuko zaie.

Era berean, kontratazioaren zergaldia amaitu ondorengo lehen hiru urteetan bukatzen diren zergaldietan, ezinbestekoa izango da kenkarirako eskubidea sortu duen pertsonari egotzi dakioken soldata mantentzea edo handiagoa izatea.

**3.** Artikulu honen 2. apartatuan ezarritako betekizunak betetzen ez badira, zergadunak kenkaritik ondorioztatzen den kuota gehi berandutze interesak sartu beharko ditu ez-betetzea gertatzen den zergaldiko autolikidazioan.

Lan kontratu mugagabea duten langileen kopurua mantentzeko buruz ezarritakoa bere osoan betetzen ez den kasuetan, zirkunstantzia hori gertatzen den zergaldiko kuotari haxe gehitu beharko dio zergadunak: mantendu ez diren



langileen kopuruari edo zatikiari dagokion kenkariaren zati proportzionala gehi dagozkion berandutze interesak.

Langile kopurua kalkulatzearen ondorioetarako, lanaldi partziala duten lan kontratu mugagabedunak haien lanaldiak lanaldi osoarekiko adierazten duen proportzioan konputatuko dira.

Kenkarirako eskubidea ematen duen kontratua formalizatu den zergaldia bukatu ondorengo hiru urteetan hasitako zergaldietan zergapekoak lan kontratu berri bat formalizatzen badu, kontratu horrek kenkarirako eskubidea sortzeko betekizunak betetzen baditu, eta beharrezkoa gertatzen bada aurreko ekitaldi batean sortutako kenkarirako eskubidea finkatzeko, orduan lan kontratu horrek ez du kenkarirako eskubiderik sortuko aipatutako eskubidea finkatzeko beharrezkoa den zatian.

4. Sozietateak eta enpresa indibidualak bat egin, banandu eta eraldatzeko eragiketak egiteak sozietate berriak sortzeko, ez du ekarriko, bere horretan, artikulua honetan araututako kenkaria aplikatzea.

5. Foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan jasotzen diren kasuetan, kenkari hau aplikatzeko garaian kontuan eduki beharko da lotutako entitateek batera duten egoera.

## **67. artikulua. Kapitulu honetan ezarritako kenkariei buruzko arau orokorrak.**

1.<sup>162</sup> Kapitulu honetan aurreikusitako kenkarien batura ezingo da izan, batera hartuta, kuota likidoaren 100eko 35 baino handiagoa, kenkari hauek aparte utzita:

a) 62. artikulutik 64.era bitartean jasotakoak, zeinen muga kuota likidoaren 100eko 70 izango baita.

b) 65. artikuluan jasotakoak, zeinen muga kuota likidoaren 100eko 50 izango baita.

Muga desberdinen eraginpean dauden kenkariak aldi berean gertatzen badira, 100eko 70eko muga aplikatuko zaio 100eko 35eko muga bateratua aplikatu ondoren ateratzen den kuota likidoaren soberakinari; aldiz, 100eko 50eko muga 100eko 35eko eta 100eko 70eko kenkari mugak aplikatu ondoren ateratzen den kuota likidoaren soberakinari aplikatuko zaio.

---

<sup>162</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabost apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



**2.<sup>163</sup>** Kuota nahikoa izan ez eta kentzen ez diren kopuruak ondorengo lehen hogeita hamar urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan aplikatu ahal izango dira, muga bera errespetatuta.

Kapitulu honetako kenkariak aplikatzeko epealdien konputua emaitza positiboak gertatzen diren lehen ekitaldira arte atzeratu ahal izango da preskripzioaldiaren barruan.

**3.<sup>164</sup>** Hitzartutako kontraprestazio osoa sartuko da kenkariaren oinarrian, salbu eta interesak, zeharkako zergak eta haien errekarguak, eraikuntza marjina eta lizitazioaren gastu teknikoak. Aurreko horiek ez dira kenkarian konputatuko, baina kontuan hartu ahal izango dira aktiboak edo gastuak baloratzeko.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa hala izanik ere, sortzen diren kostuak baldin badatoz aipatutako kenkariak aplikatzeko eskubidea ematen duten aktiboak eraitsi edo desagerrarazteko obligazioengatik, kostu horiek ez dira sartuko kapitulu honetan aurreikusitako kenkariaren oinarrian, aktiboak baloratzeko aintzat hartu badaitezke ere.

Errentamendu operatiboen kasuan, errentan eman edo laga den elementuan errentatzaileak inbertsio bat egiteagatik agerian jartzen diren aktiboak ez zaizkie aplikatuko kapitulu honetan jasotako kenkariak, berariaz hala ezartzen denean izan ezik.

Foru arau honen 31. artikuluko 3. apartatuan aipatutako ibilgailuen kasuan, kenkariak apartatu horren e) letran aipatutako ibilgailuei dagokienez bakarrik aplikatuko dira. Era berean, 31. artikuluko 4. apartatuan aipatzen diren garraio elementuak direnean, kenkariak haren hirugarren apartatuan aipatutako elementuei dagokienez bakarrik aplikatuko dira.

Kenkariaren oinarria, horrela kalkulatu, ezingo da izan subjektu independentek merkatuko baldintza normaletan adostuko luketen prezioa baino handiagoa.

Inbertsioak ondasun higiezinetan egiten badira, lurzorua balioa kenkariaren oinarritik kanpo utziko da beti.

Halaber, behar den kasuetan, aipatutako oinarritik murriztuko da kapitulu honetako kenkariak eragiten dituzten inbertsioetarako edo jardueren sustapenerako jaso diren diru-laguntzei – kapitalekoei zein ustiapenekoei–

---

<sup>163</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>164</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



hurrengo portzentajea aplikatzearen emaitza: 100 eta entitateari aplikatu beharreko zerga tasaren arteko diferentziazatik ateratzen dena.

Kapitulu honetan araututako kenkarien oinarrian sartzen diren zenbateko guztiak ibilgetu moduan edo, hala badagokio, gastu moduan egon behar dute kontabilizatuta, Kontabilitate Plan Orokorreko arauetara jarraituz.

**4.** Oro har, kapitulu honetan aurreikusitako inbertsioak funtzionamenduan jartzen diren garaian egindakotzat hartuko dira.

Hala ere, epe luzerako inbertsioetan (hamabi hilabete baino gehiago igaro direnean ondasunak enkargatu zirenetik eskuan izan arte) zergadunak erabaki dezake inbertsioa ordainketak egin ahala eta horien zenbatekoaz egindakotzat ematea, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu zen egunean indarrean zegoen kenkarien araubidea aplikatuz.

Hori hautatuz gero, irizpide hori inbertsio osoan izango da aginduzko.

Aukera horretaz baliatu nahi duen zergadunak Ogasun eta Finantza Sailari emango dio horren berri, hilabeteko epearen barruan, kontratuaren datatik aurrera. Jakinarazpenean, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa zehaztu beharko du, baita ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia ere. Halaber, horrekin batera kontratuaren kopia ere bidali behar dio.

**5.** Kapitulu honetan aurreikusitako kenkarien gai diren aktibo finkoak edo ondare-elementuak gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei atxikita, hala badagokie, ondasun horien bizitza baliagarria laburragoa denean salbu, eskualdatu, alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga gabe, justifikatutako galerak izan ezik. Elementu horiek desatxiki, eskualdatu, alokatu edo lagatzeak, edo adierazitako epea amaitu baino lehenago ezarritako helburuetatik desatxikitzeak, bere garaian egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak –dagozkion berandutze interesekin– ordaintzeko beharra ekarriko du. Berandutze interesak, egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kenkarigai den inbertsioa gauzatzen den aktibo ez-korronteak hartan ezarritako epea baino denbora gutxiagoz egon daitezke, baldin eta haien orde, hiru hilabeteko epean, kenkarirako eskubidea ematen duten betebeharrak eta baldintzak betetzen dituzten beste batzuk ipintzen badira.

Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela jaregiterik inbertsioa gauzatzen den ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktibo finkoak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, foru-arau honetako 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza-errentamenduko eragiketarik ez izatea.





**6.** Gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria entitate bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta entitate batean kapitulu honetan araututako kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere. Ezin izango du kapitulu honetan araututako kenkariak aplikatzerik ekarri, halaber, foru-arau honetako 53. artikuluan azaltzen den moduan ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduera indartzeko erreserba berezia gauzatzeko balio izan badu.

Kapitulu honetan ezarritako kenkariak bateraezinak izango dira inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga-onurarekin, amortizatzeko askatasunari, amortizazio bizkortuari eta baterako amortizazioari dagokienez izan ezik.

**7.**<sup>165</sup> Kuota likidoaren kenkariak aplikatzerakoan, hurrenkera honi jarraitu beharko zaio:

a) Aurrenik, aurreko ekitaldietan sortu diren eta artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 35eko muga aplikagarri duten kenkariak aplikatuko dira.

b) Bigarrenik, artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 35eko muga aplikatu behar zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.

c) Hirugarrenik, aurreko ekitaldietan sortu diren eta artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 70eko muga aplikagarri duten kenkariak aplikatuko dira.

d) Laugarrenik, artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 70eko muga aplikatu behar zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.

e) Bosgarrenik, aurreko ekitaldietan sortu diren eta artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 50eko muga aplikagarri duten kenkariak aplikatuko dira.

f) Azkenik, artikuluko honen 1. apartatuan ezarritako 100eko 50eko muga aplikatu behar zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.

**8.** Kapitulu honetan araututako kenkariak soilik izango dira aplikagarriak bertan eskatutako baldintza eta beharkizunen pean, zergadunak bere kabuz aurkezturiko autolikidazioetan aplikatutako diru kopuruengatik, baita zerga-arloko arau-haustearen ziozko erantzukizunik sortu ez duten likidazioen ondoriozko autolikidazioetan ere, ezertan eragotzi gabe foru-arau honetako 128. artikuluan xedaturikoa.

**9.**<sup>166</sup> Kapitulu honetan araututako kenkariak eta zerga araudian jasotako kuota likidoaren bestelako kenkariak ez zaizkie aplikatuko foru arau honetako 14. artikuluan aipatzen diren ondare sozietateei.

---

<sup>165</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabost apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



## **IV. KAPITULUA**

### **Konturako ordainketengatiko kenkaria**

#### **68. artikulua. Atxikipen eta konturako sarrerengatiko kenkaria.**

1.<sup>167</sup> Kuota efektibotik kendu ahal izango dira:

a) Atxikipenak, salbu eta foru arau honetako 39. artikuluko 3. apartatuan xedaturikoa aplikatuta zerga oinarrian sartzen ez diren errentei dagozkienak.

b) Konturako sarrerak.

c) Ordainketa zatikatuak.

2. Kontzeptu hauen guztien zenbatekoa benetako kuotatik gorakoa denean, zerga-administrazioak gaindikina, bere arioz, itzuliko du.

## **VI. TITULUA**

### **ZERGA ARAUBIDE BEREZIAK**

#### **I. KAPITULUA**

##### **Definizioa**

#### **69. artikulua. Definizioa.**

1. Zerga-araubide bereziak dira titulu honetan araututakoak, dela ukitutako zergadunen izaeragatik, dela egitate, egintza edo eragiketen izaeragatik.

2. Gainerako tituluetan dauden arauak titulu honetakoen ordezkio gisa erabiliko dira.

#### **II. KAPITULUA**

##### **Itsas garraioko enpresen araubidea**

#### **70. artikulua. Aplikazio eremu subjektiboa eta objektiboa eta zerga-oinarriaren kalkulua.**

---

<sup>166</sup> 9. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Zortzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>167</sup> Apartatu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



**1.** Subjektu pasiboek hauen artean hauta dezakete: ontzi guztien (eurenak zein errentatuta dituztenak) ustiapenari dagokion zerga-oinarriaren zatia zehaztea edo araubide hau aplikatu ahal zaien ontzien kudeaketa teknikoari eta haietako langileen kudeaketari dagokiena, ontzi bakoitzaren erregistro garbiko tonajeari beheko eskala aplikatuta:

| Erregistro garbiko tonak    | Eguneko zenbatekoa 100 tonako (euroak) |
|-----------------------------|----------------------------------------|
| 0 eta 1.000 bitartean       | 0,85                                   |
| 1.001 eta 10.000 bitartean  | 0,71                                   |
| 10.001 eta 25.000 bitartean | 0,40                                   |
| 25.001etik gora             | 0,20                                   |

Eskala aplikatzeko egunak zenbatzeko, ez dira kontutan hartuko itsasontzia konponketa arruntengatik zein apartekoengatik operatibo ez dagoen egunak. Era berean, itsasontziaren jardunaren hasiera urtekitaldiaren hasierako eguna ez bada edo jardueraren amaierakoa urtekitaldiaren amaierako eguna ez bada, ez dira zenbatuko egunok.

Ontzi guztien kudeaketa teknikoa eta haietako langileen kudeaketa egitea jarduera horien erantzukizun osoa hartzea da, baita, horiez gain, Segurtasunerako Kudeaketaren Nazioarteko Kodeak ontziak ustiatzeko eta kutsaduraren prebentziorako ezarritako betebeharrak eta erantzukizunak ere.

Araubide honetako eskakizunak betetzen dituzten eskatzailearen itsasontzi guztientzako da araubide hau, baita baimena eta gero erosten edo alokatzen dituen itsasontzientzako ere, beti ere eskakizunok betetzen badituzte, eta araubide horretakoaz baliatu daitezke fletamenduan hartutako itsasontziak ere, baldin eta entitatearen, edo hala balitz araubidepeko talde fiskalaren, ontzidi guztiaren tona garbien 100eko 75a gaingiditzen ez badute.

Zerga baterakuntzaren araubide berezipean zergak ordaintzen dituzten entitateak badira, zerga taldea osatzen duten entitate guztien itsasontzi guztiei aplikatuko zaie araubide hau, aurreko lerroaldean aipatutako betekizunekin.

**2.** Araubide horrekin lortutako zerga-oinarriaren zatian hurrengo jardueretatik, eta ez beste edozeinetatik, eratorritako errentak baino ez dira sartuko:

a) Salgaiak itsasoz garraiatzeko itsasontzia ustiatzetik.

Ontzi batek merkatugaiak garraiatzeaz batera dragatze-lanak ere egiten baditu, araubide honetan sartzeko zergaldiko jardun-denboraren % 50 baino gehiago

itsaso zabaleko garraioan eman behar du; hala bada, jarduera hori bakarrik sartuko da araubidean.

b) Bidaiariak itsasoz garraiatzeko itsasontzia ustiatzetik.

c) Itsas salbamendurako, soroslaritzarako edo atoi-lanerako itsasontzia ustiatzetik.

Atoiontzia sartzeko, zergaldiko jardun-denboraren % 50 gutxienez portuetan egiten diren jardueretan eta ontzi autopropulsatuei portuan sartzen laguntzen eman behar dute.

d) Araubide hau aplikatu ahal zaien ontzien kudeaketa teknika eta haietako langileen kudeaketa.

e) Entitate batek pilotaje, atoi, amarratze eta desamarratze zerbitzuak egitea berak araubide honetan dituen ontziei, eta ontzietako gaien zama-lanak eta estibatze eta desestibatze lanak egitea, baldin eta garraioaren erabiltzaileari fakturatzeko bazez eta entitateak berak edo berarekin lotuta ez dagoen beste batek egiten baditu.

Honelako ontzien erabilera lagatzen duten entitateei dagokienez, aurreko a) eta c) letretan ezarritako betekizuna betetzat joko da atoi edo dragatze lanak egiten dituen entitateak araubide hau aplikatu ahal den zergaldi bakoitzerako beharrezko den portzentajea bete duela frogatuz gero.

Arrantzako jardueretan erabiltzen diren ontziak ezin dira sartu araubide honetan, ez kirol ontziak ez aisialdikoak.

**3.** Aurreko idatz-zatietan aipaturiko itsasontzien kudeaketa estrategikoa eta merkataritzakoa Europako Batasuneko edozein Estatutatik egin behar da.

Horren ondoreetarako, estrategien eta merkaturatzearen kudeaketa itsas garraioaren edo itsasoko lanen kontrola eta arriskua nork bere gain hartzea da.

Araubide hau Europar Batasunetik kanpo erregistratutako ontziak dituzten zergadunei aplikatu ahal bazaie, ontzi horien tonaje garbiak araubide berezian dagoen entitatearen ontziteriaren tonajearen eragindako gehikuntzak, arrazoi gorabehera, ez du eragotziko araubide hau aplikatzea gehikuntza sortu duten ontziei, baldin eta Europar Batasuneko estatuetan erregistratutako ontzien aurreko urteko batez besteko tonaje garbiaren ehunekoak kopuru berean irauten badu hurrengo hiru urteetan.

Baldintza hori ez da aplikatuko Europar Batasuneko estatuetan erregistratutako ontzien tonelaje garbiaren portzentajea % 60tik gorakoa izanez gero.

Aurreko paragrafoetan ezarritakoa eragotzi gabe, atoi eta dragatze lanetarako erabiltzen diren ontziak Europar Batasuneko estatuetan erregistratuta egon behar dira.



Araubide hau aplikatzeko ezinbestekoa da ontzi guztiak egotea erregistratuta Europar Batasunean.

**4.** Araubide hau aukeratuz gero, hurrengo arau bereziak izango dira kontuan:

a) Entitatea enpresa ertaina edo handia izatea, Europako Batzordearen 2003/361/CE Gomendioan xedatutakoaren arabera.

b) Berregituratzeko laguntza jasotzea, estatuak Europako Batzordearen 2004/C244/02 Berriematean ezarritakoaren itzalpean emanik.

c) Europako Batzordeak araubide honen ondoriozko zerga-onurak kontuan hartu ez izana berregituratzeko laguntzari buruzko erabakia hartzean.

**5.** Edonola ere, foru-arau honetako 29. artikularen 1. idatz-zatiko a) letran xedatutako karga-tasa orokorra aplikatuko da.

a) Aurreko 1. idatz-zatian ezarritakoaren arabera zehaztutako zerga-oinarriaren zatiari ezin aplikatu izango zaio txiki penik.

b) Ez dira aplikatuko foru-arau honetako IV. tituluko V. kapituluaren ezarritako zuzenketak aurreko 1. idatz-zatian ezarritakoaren arabera kalkulaturako zerga-oinarriaren zatian.

c) Aurreko 1. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuta zehaztutako zerga-oinarriaren zatia ezin da konpentsatu aurreko ekitaldietatik konpentsatzeko utzitako zerga-oinarri negatiboekin, ez itsas entitatearen beste jarduerak (araubide honetan sartu ezin direnak) sortutakoekin, ez araubide hau aplikatzen hastean konpentsatu gabe dauden zerga-oinarri negatiboekin.

d) Aurreko 1. idatz-zatian ezarritakoaren arabera zehaztutako zerga-oinarriaren zatiari ezin aplikatu izango zaio kenkaririk.

**6.** Betiere, foru-arau honetako 56. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran ezarritako karga-tasa orokorra aplikatuko da.

**7.** Zergadunaren beste jarduerari dagokien zerga-oinarriaren zatia zehazteko Zergaren araubide orokorra aplikatu behar da, haiek sortutako errentak soilik kontuan hartuta. Dragatze-lanetan, jarduera horren errenta zerga-oinarriaren zati horretan sartuko da, ez baitago araubide berezi honetan.

Zerga-oinarriaren zati horretan araubide honetan dauden jarduerak sortzen ez dituzten diru-sarrera guztiak eta horiek lortzeko zuzenean egin beharreko gastuak zenbatuko dira, bai eta jarduera horiek sortu duten negozio kopuruari gastu orokorretan dagokion zatia ere.

Araubide hau betetzeko, entitateak araubidean dagoen ontzi bakoitzaren diru-sarrerak eta gastuak, zuzenekoak zein zeharkakoak, eta ustiapenerako



erabiltzen diren aktiboak zehazteko behar diren kontabilitate-erregistro guztiak eduki behar ditu.

**8.** Subjektu pasibo batek araubide honetan ezarritako betekizunen bat betetzen ez badu, ekitaldi horretan zergaldiko kuotarekin batera araubide hau aplikatu duen ekitaldi guztietan araubide orokorra aplikatuz gero sartu beharko zituen kuota guztiak sartu beharko ditu; horrez gain, bidezko berandutza-korrituak, errekarquak eta zehapenak ere aplikatu ahal izango zaizkio.

Artikulu honetako 3. idatz-zatian ezarritako baldintza ez betetzeak bertan aipatutako gehikuntza sortu duten ontziak araubidean egotea eragotziko du eta, ondorioz, aurreko paragrafoan ezarritako erregularizazioa aplikatu beharko zaie ontzi horiei. Gehikuntza Europar Batasuneko estatuetan erregistratutako ontzien baxaren ondorioz gertatzen bada, ontzi horien erregularizazioa foru-arau hau indarrean sartzen denetik aurrera hasi eta ontziok araubide honetan egondako zergaldi guztietakoa izango da.

Aurreko paragrafoetan ezarritakoa ez da aplikatuko betekizunak zergadunari ezin egotz dakioken aparteko inguruabar bategatik edo ezinbesteko batek eraginda betetzen ez direnean.

**9.** Araubide hau jardueren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren bidez zehazten duten pertsona fisikoei aplikatu ahal izango zaie, ezarritako baldintzak eta betekizunak betez gero.

## **71. artikulua. Araubide bereziari atxikitako ontziak.**

**1.** Kapitulu honetan araututako araubideari atxikitako ontzi bat eskualdatuta sortzen den errenta positiboa edo negatiboa foru-arau honetako 70. artikuluko 1. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuta kalkulaturako zerga-oinarrian sartutzat joko da.

**2.** Aurreko idatz-zatian xedatutakoa gorabehera, entitate batek araubide hau hautatzen badu Zergaren araubide orokorrean ordaindu ondoren, araubidea aplikatzen zaion lehenengo ekitaldian erreserba baliaezin bat eratu behar du araubide bereziari heldu dionean titular izan den ontzi bakoitzeko, hain zuzen ere haren merkatuko balio arruntaren eta kontabilitateko balio garbiaren arteko diferentzia positiboaren bestekoa, edo bestela titulartasunari eusten dion ekitaldi guztietan ontzi bakoitzaren balio bi horien arteko diferentzia zehaztu beharko du urteko kontuen memorian.

Gauza bera egin behar da araubidea aplikatzen hasi ondoren eskuratzen diren ontzi erabiliekin, baina hauen kasuan erreserbaren kopurua ontziaren eskuraketa-balioaren eta merkatuko balioaren arteko diferentzia positiboa izan behar da.

Halaber, foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluko araubide berezia aplikatu den eragiketa baten bidez eskuratutako ontzien kasuan, kontabilitateko balio



garbia entitate eskualdatzailearen kontabilitatean ageri den eskuraketa-balioa oinarritzat hartuta kalkulatuko da.

**3.** Erreserba ez baliatzeko betebeharra edota memorian aipamena egiteko betebeharra, biak ere artikuluko honetako aurreko idatz-zatian ezarritakoak, betetzen ez badira, zerga-arloko arau-haustea egingo da, eta zehapen gisa aipatutako diferentziaren % 5eko isun proportzionala ezarriko da.

**4.** Artikulu honetako 2. idatz-zatian araututako erreserba ez da zergapetuko, salbu eta horren iturri den ontzia foru-arau honetako 70. artikuluko 2. idatz-zatian jasorik ez dagoen jardueraren bati atxikitzen zaionean edo besterentzen denean.

**5.** Araubide honetako ontzi bat besterenduz gero, hura eskualdatuta sortzen den errenta positiboa ez da zergapetuko.

Hala ere, besterentzean, kargapean izango da artikuluko honetako 2. idatz-zatian aipatutako erreserbaren zatia, besterendutako ontziari dagokiona, besterentzearen emaitzako zenbateko guztia foru-arau honetako 36. artikuluan ezarri bezala berrinbertitu ezean.

Idatz-zati honetan ezarritakoaren ondoreetarako, ontzi bat eskualdatzen bada, zuzenean zein zeharka, foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapitulua aplikatu ahal zaion eragiketa baten bidez, ez da eskualdaketzat joko, baldin eta entitate eskuratzailerak, artikuluko honetako 2. idatz-zatian ezarritako betekizunak betez, erreserba zuzkitzen badu edo memorian agertzen badu, eskualdatzailearen kontabilitatean egon den bezala.

## **72. artikulua. Komunikazioa.**

**1.** Zergadunak araubide honen aplikazioaren berri eman behar dio zerga-administrazioari.

Zergak zerga-baterakuntzaren araubidean ordaintzen dituzten entitateek araubidea aplikatzeko betekizunak betetzen dituzten zerga-taldeko entitate guztiak aipatu behar ditu berriematean, foru-arau honetako 70. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritakoari lotuta.

**2.** Jakinarazpen horretakoak 10 urteko indarraldia izango du eta luzatu egin daiteke zerga-administrazioari beste jakinarazpen bat eginez, 10 urteko eperako bakoitzean.

Araubidea hautatu ondoren zergadun batek 10 urtean aplikatzen ez badu, aplikatzen duen azken urtetik 5 urte pasatu beharko dira berriro aplikatu ahal izateko.

Bidezko arrazoiren bat egonez gero, zergadunak zerga-administrazioari eskatu ahal izango dio araubidea 10 urtean ez beste aldi batean aplikatzen uzteko. Epealdia 5 urtekoa izan behar da gutxienez.





3. Araubideak eragina izango duen zergaldia amaitu eta hurrengo bi hilabeteen barruan egingo da jakinarazpena.

4. Zerga-administrazioak egiaztatu egin dezake araubide hau ondo betetzen denentz eta urtekitaldiz urtekitaldi betetzen ote diren hori aplikatzeko dauden eskakizunak.

Halaber, informazioa bil dezake, araubide hau aplikatzeak itsas garraiorako Europako Batasuneko politikaren helburuei benetan laguntzen dien jakiteko.

### III. KAPITULUA

## Interes ekonomikoko taldeak, Espainiakoak zein Europakoak, eta aldi baterako enpresa elkarteak

### 73. artikulua. Interes ekonomikoko espainiar elkarteak.

1. Interes Ekonomikoko Elkarteak apirilaren 29ko 12/1991 Legeak araupetzen dituen interes ekonomikoko elkarteak Zerga honen arau orokorrak aplikatuko zaizkie, ondoko espezialitateekin:

a)<sup>168</sup> Foru arau honen aplikaziotik ondorioztatzen diren zerga-betebeharrak izango dituzte, lurralde espainiarrean egoiliar diren bazkideei egozgarri zaien zerga oinarriaren zatiari dagokion zerga-zorraren ordainketa izan ezik.

Foru arau honen 130 bis artikuluan arautzen diren ordainketa zatikatuei dagokienez, bere 2. apartatuan aipa-tzen den kalkulu oinarrian ez da sartuko lurralde espainiarrean egoiliar diren bazkideei egotzi behar zaien zerga oinarriaren zatia.

Foru arau honen 68. artikuluan aipatzen den itzulketa ez da inola ere egingo lurralde espainiarrean egoiliar diren bazkideei egotzi beharreko zerga oinarriaren zatiari dagokionez.

b)<sup>169</sup> Espainiako lurraldean bizi diren bazkideei hauek egotziko zaizkie:

a') Foru arau honen 25 bis artikuluan arabera, zergaldian entitate horiek kenkari gisa aplikatu ez dituzten finantza gastu garbiak. Bazkideei egozten zaizkien finantza gastu garbiak ez dira kengarriak izango entitatearentzat.

---

<sup>168</sup> Letra hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAREN 2. artikuluko bigarren ordinalaren bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>169</sup> Letra hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



b') Entitate horiek lortutako zerga oinarri positibo zein negatiboak. Bazkideei egozten zaizkien zerga oinarri negatiboak ez dira konpentsagarriak izango haiek lortu zituen entitatearentzat.

c') Entitateak kuotan aplika ditzakeen kenkariak. Kenkarien oinarriak bazkideen likidazioan sartuko dira, eta kuota gutxituko dute zerga honen edo pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arauari jarraituz.

Nolanahi dela ere, bazkideek ekonomia intereseko taldeei egiten dizkieten ekarpenak ezaugarri bereziko ondare tresna gisa kalifikatu behar badira kontabilitate irizpideen arabera, foru arau honen 62. eta 64. artikulua bitartean jasotzen diren kenkariak ez dira sartuko bazkideen likidazioan.

d') Entitateari dagozkion atxikipenak eta konturako sarrerak.

Nolanahi ere, bazkideek ekonomia intereseko taldeei egindako ekarpenak ezaugarri bereziko ondare tresna gisa kalifikatu behar badira kontabilitate irizpideen arabera, finantza gastu garbien, zerga oinarri negatiboaren eta kuotako kenkarien egozpenak ezingo du gainditu, kuota terminoetan, bazkideak taldearen kapitalari egindako ekarpenen zenbatekoa bider 1,20 eginez ateratzen den zenbatekoa. Soberakina ez zaie inoiz ere egotziko bazkideei.

**2.** Espainiar lurraldean bizi ez diren bazkideei dagozkien hobarietako dibidendu eta partaidetzak kontzeptu horretan ordainduko dute zerga, Ez-egoileen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan eta Espainiak ezarpen bikoitza ekiditeko sinatutako itunetan ezarritako arauen arabera.

**3.** Zerga-oinarriaren egozketa jasan behar duten eta entitatea indarrean dagoen araubidean berean zegoeneko zergalditik datozen bazkideei dagozkien mozkinen dibidendu eta partaidetzak ez dute zerga hau ez Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga ordainduko. Mozkineko dibidendu edo partaidetza hauen zenbatekoa ez da egotzi zaizkien bazkideen partaidetzen erosketaren balioan sartuko. Partaidetzak egozpenaren ondoren erosi dituzten bazkideak direnean, horien erosketa balioari zenbateko hori gutxituko zaio.

Kapitaleko, fondo propioetako, araubide honetan sartutako entitateen emaitzetako partaidetzak eskualdatzean, erosketa balioari bazkideei, izatezko banaketarik gabe, erostetik saltzerainoko tartean beren partaidetzen errenta gisa egotzi zaizkien mozkin sozialen zenbatekoa gehituko zaio.

Era berean, eskurapen baliotik bazkideei egotzi zaizkien galera sozialen zenbatekoa gutxituko da. Nolanahi ere, kontabilitate irizpideek hala ezartzen dutenean, eskurapen baliotik gutxituko dira bazkideei eskurapenaren unetik eskualdaketa bitartean egotzitako finantza gastu garbiak, zerga oinarri negatiboak eta egotzi zaizkien kenkariak, harik eta eskurapen balio hori



baliogabetu arte. Dagokion finantza sarrera ere zerga oinarrian sartu beharko da.<sup>170171</sup>

4. Zerga araubide hau ez da bere xedeari egokitutakoez bestelako jarduerarik egiten diren edo bere bazkide diren, beren bazkideen edo hirugarrenen jarduerak zuenean zein zeharka zuzendu edo kontrolatzen dituzten sozietateetan partaidetzarik edukitzen diren zergaldietan aplikatuko.

#### **74. artikulua. Interes ekonomikoko europar elkarteak.**

1. Europar Erkidegoen Kontseiluaren uztailaren 25eko 2.137/1985 Arautegiak araupetzen dituen interes ekonomikoko europar elkarteei eta beren bazkideei arestiko artikuluan esandakoa aplikatuko zaie, ondoko espezialitateekin:

a) Ez dute Sozietateen gaineko Zergarengatik ordainduko.

Entitate horiei ere ez zaie foru-arau honetako 68. artikulua jasotzen duen itzulketa aplikatuko.

b) Entitatea Espainiako lurraldeko egoiliarra ez bada, Espainiako egoile diren bere bazkideek Sozietateen gaineko Zergaren edo. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, dagokienean, elkartean zehaztutako mozkin edo galeretan dagokien zatia sartuko dute, zerga-oinarria zehazteko arauak aplikatuz zuzenduta.

Bazkideek elkartearen bidez egindako jarduerak atzerrian ezarpen iraunkorra ekarri duenean, Sozietateen gaineko Zergan edo Espainiak nazioarteko ezarpen bikoitza ekiditeko sinatutako itunean ezarritako arauak aplikatuko dira.

c)<sup>172</sup> Espainiako lurraldeko egoiliar ez diren pertsona eta entitate bazkideak, entitatearen egoitza Espainian egon zein ez, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren kargapean egongo dira, baldin eta, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 13. artikuluan edo nazioarteko zergapetze bikoitza ekiditeko hitzarmenean ezarritakoaren arabera,

---

<sup>170</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita lau apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>171</sup> Paragrafo hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>172</sup> c) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehen ordinalaren Bederatzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



haiek taldearen bitartez egindako jarduerak establezimendu iraunkorra egotea eragiten badu.

d) Ez-egoileen Errentaren gaineko Zergaren arauen arabera zergak ordainarazi zaizkien eta lurralde espainiarreko egoile ez diren bazkideei egotzitako mozkinak ez dira beren banaketarengatik zergak ordaintzearen mende egongo.

2. Arestiko idatz-zatietan aurreikusitako araubidea ez da aplikatuko interes ekonomikoko europar elkarteak bere xedeaz bestelako jarduerak edo uztailaren 25eko CEE 2137/1985 Arautegiaren 3. artikuluko 2. zenbakiak debekatzen dituen jarduerak egiten dituen zergaldian.

## **75. artikulua. Enpresen aldi baterako batasunak.**

1. Enpresen Elkarte eta Aldi Baterako Batasunen eta Eskualdeko Industria Garapeneko Sozietateen Zerga Araubidearen gaineko maiatzaren 26ko 18/1982 Legean araututako enpresen aldi baterako batasunek, dagokien erregistro berezian izena emandakoek, baita beren enpresa kideek ere, Foru Arau honetako 73. artikuluan ezarritakoaren arabera zergak ordainduko dituzte.

2. Atzerrian diharduten aldi baterako enpresa elkarteetako enpresa kideek, atzeritik datozen errentak direla-eta, foru-arau honetako 33., 34. eta 35. artikuluetan ezarritakoa aplikatu ahal izango dute.

3. Atzerrian egin edo emandako obretan, zerbitzuetan eta horniduretan aldi baterakoen antzeko lankidetzak-formulen bidez parte hartzen duten entitateek, atzeritik datozen errentei dagokienez, foru-arau honetako 33., 34. eta 35. artikuluetan ezarritakoari atxiki ahal izango zaizkio.

Entitateek zerga-administrazioari eskatu beharko diote aipatutako artikuluetan ezarritakoaren aplikazioa. Horretarako, Espainiako lurraldean eratutako aldi baterako enpresa elkartei eskatzen zaie informazioaren antzekoa aurkeztu beharko dute.

4.<sup>173</sup> Foru arau honetako 33., 34. eta 35. artikuluetan ezarritakoa aplikatzea aukeratzen bada, aldi baterako enpresa elkarteak amaitu arte aplikatu beharko da. Foru arau honetako 31 bis artikuluko 4. apartatua eta 5. apartatuaren d) letran jasotakoa eragotzi gabe, aldi baterako enpresa elkartetik lortutako errenta negatiboa entitate kideen zerga oinarriari egotziko zaio. Halakoetan, hurrengo ekitaldietan aldi baterako enpresa elkarteak errenta positiborik daukanean, enpresa kideek beren zerga oinarrietan, positibo modura, aurretiaz egotzitako

---

<sup>173</sup> Apartatu hau xedapen honen bitartez aldatu da: 1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoari dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentzarauaren transposizioari buruzkoa. Bere 1. artikuluko hamaika apartatuak aldatu du. Foru Dekretu-Arau hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2021/01/21eko GAO) eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arau hau indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango ditu ondorioak.



errenta negatiboa sartuko dute, errenta positibo horien zenbatekoaren mugarekin.

**5.** Artikulu honetan xedatutakoa ezin izango da zergadunak bere xede soziala ez diren jarduerak egiten dituen zergaldietan aplikatu.

## **76. artikulua. Bazkideen edo enpresa kideen egozketarako eta identifikaziorako irizpideak.**

**1.** Kapitulu honek hizpide dituen egozketak araubide honen mende jarritako entitatearen zergaldiaren azkeneko egunean bazkide edo enpresa kide izatearekin batera doazen eskubide ekonomikoak dituzten pertsona edo entitateei egotziko zaizkie, entitatearen eraketa eskrituratik ondorioztatzen den proportzioan eta, bestela, zati berdinetan.

**2.** Egozpena honelaxe egingo da:

a) Bazkideak edo enpresa kideak araubide honen mende jartzen direnean, araubide honen mende jarritako entitatearen ekitaldiaren amaierako egunean.

b) Gainerako suposamenduetan, hurrengo zergaldian, araubide honen mende jarritako entitatearen ekitaldiaren amaierako egunean bertan hori egiten jarraitzea erabaki ezean.

Zer aukeratzen den ondoreak izan behar ditueneko Zergaren lehenengo aitorpenean adieraziko da, eta hiru urtez mantenduko da.

**3.** Kapitulu honetan xedatutakoa aplikatzekoa zaien entitateek, Sozietateen gaineko Zergaren beren aitorpenarekin batera, zergaldiaren amaierako egunean bazkide edo enpresa kide diren edo horrekin batera doazen eskubideak dituzten pertsonen zerrenda ere aurkeztuko dute, baita bakoitzak entitate horien emaitzetan zenbateko partaidetza duen ere.

## **IV. KAPITULUA**

### **Arrisku kapitaleko sozietateak eta funtsak**

## **77. artikulua. Kapital-arriskuko sozietate eta funtsak.<sup>174</sup>**

**1.** Arrisku kapitaleko entitateek, zeinak araututa baitaude azaroaren 12ko 22/2014 Legean (arrisku kapitaleko entitateak, inbertsio kolektiboko bestelako entitate itxiak eta inbertsio kolektiboko entitate itxien entitate kudeatzaileak arautu eta Inbertsio kolektiboko entitateen azaroaren 4ko 35/2003 Legea aldatzen du lege horrek), foru arau honetako 34. artikulua 1. apartatuan ezarritako

---

<sup>174</sup> Artikulu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



arabidea aplikatu ahal izango diete lege horren 3. eta 9. artikuluetan adierazten diren arrisku kapitaleko enpresa edo entitateen kapitalean edo funts propioetan parte hartzearen balore adierazgarriak eskualdatzeagatik lortzen dituzten errentei, foru arau honen 33.1 artikuluko a) eta c) letretan jasotakoa bete edo ez, baldin eta partaidetza eskuratu denetik hamabost urte igaro ez badira.<sup>175</sup>

Salbuespenez, azken epe hori luzatzea onartu ahal izango da hogeigarren urtera bitartean, hori ere barne. Erregelamenduz ezarriko da zein kasu eta baldintzatan eta zein beharkizun betez egin ahal izango den luzapena.

Gainerako kasuetan, arrisku-kapitaleko entitateek foru arau honen 34. artikuluko 1. apartatuan ezarritako baldintza guztiak bete beharko dituzte.

Nolanahi ere, errentak lortzen direnean 22/2014 Legearen 9. artikuluko 2. apartatuaren a) letran aipatzen diren enpresen kapitalean edo funts propioetan parte hartzearen baloreak eskualdatzeagatik, apartatu honetan xedatutakoa aplikatzeko ezinbestekoa izango da entitate partaidetuak dituen ondasun higiezinaren kontabilitate balio osoaren gutxienez 100eko 85 atxikita egotea, etengabe eta baloreak eduki bitartean, jarduera ekonomiko baten garapenari, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan ezarritako eran. Jarduera hori ezingo da finantzarioa izan, aipatutako 22/2014 Legean definitzen den zentzuan, ezta higiezinena ere.

**2.** Arrisku-kapitaleko sozietate eta funtsek sustatu eta bultzatzen dituzten sozietateetatik jasotzen diren dibidenduei eta, oro har, mozkin-partaidetzei, zerga oinarrian ez integratzeko arabidea aplikatuko zaie, foru arau honen 33. artikuluko 1. apartatuan aurreikusia, apartatu horretako a) eta c) letretan ezarritakoa bete edo ez.

**3.** Arrisku-kapitaleko sozietate eta funtsetatik zuzenean zein zeharka jasotzen diren dibidenduek eta, oro har, mozkin-partaidetzek tratamendu hau izango dute:

a) Foru arau honen 33. artikuluko 1. apartatuan xedatutakoa aplikatzeko eskubidea emango dute, apartatu horretako a) eta c) letretan jasotakoa bete edo ez, baldin eta hartzailea zerga honen zergadun bada edo establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta badago.

b) Hartzailea ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta dagoen entitatea edo pertsona fisikoa denean, establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duena, dibidenduak edo mozkin-partaidetzak ez dira hartuko lurralde espainiarrean lortutakotzat.

---

<sup>175</sup> Paragrafo hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak..



**4.** Arrisku-kapitaleko entitateen funts propioak adierazten dituzten akzioak edo partaidetzak eskualdatu edo itzultzeagatik agerian jartzen diren errenta positiboak honela tratatuko dira:

a) Foru arau honen 34. artikuluko 1. apartatuan xedatutakoa aplikatzeko eskubidea emango dute, 33.1 artikuluko a) eta c) letretan jasotakoa bete edo ez, baldin eta hartzailea zerga honen zergadun bada edo establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta badago.

b) Hartzailea ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta dagoen entitatea edo pertsona fisikoa denean, establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duena, errenta horiek ez dira hartuko lurralde espainiarrean lortutakotzat.

**5.** Artikulu honetan xedatutakoa ez da aplikagarria izango errenta paradisu fiskaltzat kalifikatutako herrialde edo lurralde baten bitartez lortzen bada edo eskuratzailerak herrialde edo lurralde horretan badu egoitza.

**6.** Aurreko 1. apartatuan ezarritako araubidea ez da aplikagarria izango honako kasu hauetan:

a) Pertsona edo entitate eskuratzailerak lotura duenean arrisku-kapitaleko entitatearekin, salbu eta arrisku-kapitaleko beste entitate bat bada, kasu horretan, azken hori entitate eskualdatzailearen eskurapen datan eta balioan subrogatuko baita.

b) Eskualdatutako baloreak arrisku-kapitaleko entitatearekin lotura duen pertsona edo entitate bati eskuratu zaizkionean.

**7.** Entitate partaidetuak araututa dauden balore merkatuetan kotizatzen badu, aurreko apartatuan aurreikusitako araubidea aplikatzeko, ezinbestekoa izango da arrisku-kapitaleko entitateak gehienez ere hiru urteko epean eskualdatzea enpresa partaidetuaren kapitalean duen partaidetza. Epe hori enpresa partaidetua merkatuan kotizatzen hasten den egunetik aurrera kontatuko da.

**8.**<sup>176</sup> Errentak zerga oinarrian ez integratzeko erregelak, aurreko 3. eta 4. apartatuan aurreikusiak, berdin aplikatuko zaizkie urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 34. artikuluko f) letran adierazitako kopuruekin bat datozen erreteiei.

---

<sup>176</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.





**9.<sup>177</sup>** Akzio bihur daitezkeen obligazioak bihurtzen dituzten arrisku kapitaleko entitateek ez dute zerga oinarrian integratuko bihurketa horretan agerian jartzen den errenta.

Eragiketa horren ondorioz arrisku kapitaleko entitateak harpidetutako akzio berriek jatorrizko obligazio bihurgarrien eskurapen balioa eta data gordeko dituzte.

**10.<sup>178</sup>** Arrisku kapitaleko entitateen zerga oinarrian ez dira integratuko finantza kontratuetatik datozen errentak, baldin eta kontratu horien ordainsaria diruzko zati batek eta gauzazko beste batek osatzen badute, azken kasu horretan entitate finantzatuaren akzioak edo partaidetzak erosteko eskubide gisa, betiere baldintza eta beharkizun hauek betetzen badira:

a) Kontratu horien bidez finantzaketa jasotzen duten entitateek, kontratua formalizatzeko unean, mikroenpresatzat, enpresa txikitzat edo enpresa ertaintzat hartuta egon behar dute, foru arau honen 13. artikuluan xedatutakoaren arabera.

b) Akzioak edo partaidetzak erosteko eskubidea baliatzeak ezin izango du berekin ekarri entitate mailegu hartzailearen kapital sozialetik eskuratzen den partaidetza 100eko 25ekoa edo handiagoa izatea.

c) Finantzaketa kontratua indarrean dagoen bitartean, haren alderdiak ezin dira lotuta egon foru arau honen 42. artikuluko 3. apartatuan ezarritako terminoetan.

d) Finantzaketa kontratuan, alderdi guztiek aukeratu beharko dute apartatu honetan eta foru arau honen 31.1.j) artikuluan aurreikusitako tratamendua aplikatzea, edo, hala badagokio, espresuki uko egin beharko diote tratamendu horretatik ondorioztatutako gastu fiskalaren aplikazioari. Aukera edo uko hori Ogasun eta Finantza Departamentuari komunikatu beharko zaio ondorioak izan behar dituen lehen zergaldia amaitu baino lehen.

Finantzaketa kontratu batean apartatu hau aplikatzeko baldintzak eta beharkizunak betetzen ez badira, honela jokatu da:

- Ez-betetzearen zergaldian eta hortik aurrera, ez da aplikatuko apartatu honetan eta foru arau honen 31.1.j) artikuluan kontratu horretarako aurreikusitako tratamendu fiskala.

---

<sup>177</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko lehenengo ordinalak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>178</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren bost apartatuak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



- Ez-betetzearen zergaldian, zerga oinarrian sartu beharko dira finantzaketa kontratua indarrean egon den bitartean sartu ez diren kopuruak, eta haien zenbatekoaren 100eko 100 gehitu beharko zaie.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatzen duten entitateek komunikazio bat igorri beharko diote urtero Zerga Administrazioari, erregelamenduz ezartzen diren baldintzetan.

## **V. KAPITULUA**

### **Talde inbertsioko entitateak**

#### **78. artikulua. Talde inbertsioko entitateen zerga-ordainketa.**

1. Talde Inbertsioko Entitateei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen dituen talde inbertsioko entitateek, karga-tasa orokorraren pean daudenak ez besteez, ez dute eskubiderik izango ez kuotan kenkaririk aplikatzeko, ez foru-arau honetako 33. artikulutik 35.era bitartekoetan ezarritako araubidea aplikatuta errentak zerga-oinarrian ez sartzeko, ez foru-arau honetako IV. tituluko V. kapituluan xedaturikoa aplikatzeko. Ez dira inoiz ondare-sozietatetzat joko foru-arau honetako 14. artikuluan ezarritakoari jarraituz.

2. Aurreko idatz-zatian aipatutako entitateek foru-arau honetako 56. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritako karga-tasa aplikatuko dute, honako betekizun eta baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Talde Inbertsioko Entitateei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen bidez araupeitutako inbertsio fondo finantzarioek, baldin eta beharrezko partaideen kopurua lege horretako 5. artikuluko laugarren idatz-zatian ezarritakoa bada, gutxienez.

b) Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen bidez araututako higiezinetak inbertsio sozietateek eta higiezinetak inbertsio funtsek, hurrengo c) letran ageri ez direnek, baldin eta beharrezko akziodun edo partaide kopurua lege horretako 5. eta 9. artikuluetako laugarren apartatueta ezarritakoa bada, gutxienez, eta, inbertsio kolektiboko erakunde ez-finantzarioak izanik, sozietatearen xede bakarra era guztietako hiri ondasun higiezinetan inbertitzea bada, gero errentan emateko.<sup>179</sup>

Foru-arau honetako 56. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritako karga-tasa aplikatzeko, aurreko paragrafoan aipatutako talde inbertsioko entitateen aktiboko ondasun higiezinak ezin dira besterendu eskuratu direnetik hiru urte igaro arte,

---

<sup>179</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAU Aren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



salbu eta, aparteko kasuetan, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak beren beregi horretarako baimena ematen badu.

Horrelako ondasun higiezin bat b) letra honetan aipatutako gutxieneko epealdia igaro aurretik eskualdatzen bada, eskualdaketa onoriozko errenta Zergaren tasa orokorra aplikatuta kargatuko da. Gainera, entitateak, ondasuna eskualdatu den zergaldiko kuotaz gainera, zenbateko hauek ere sartu behar ditu: b) letra honetan ezarritako araubidea aplikatu beharko zen aurreko zergaldi bakoitzeko, higiezinak zergaldian sortutako errentari aldi bakoitzean indarrean zegoen karga-tasa orokorraren eta foru-arau honetako 56. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritako karga-tasaren arteko diferentzia aplikatzearen emaitza den zenbatekoa, eta, hala badagokio, berandutze-korrituak, errekarquak eta zehapenak ere ordaindu behar izango ditu.

c) Azaroaren 4ko 35/2003 Legearen bidez araupetutako higiezinak talde inbertsioko sozietateak eta higiezinak inbertsio fondoek, baldin eta, c) letran ezarritako betekizunak betetzeaz gainera, errentatzeko soilik diren etxebizitzak sustatzen badituzte eta ondoko baldintza hauek betetzen badituzte:

**1.** Higiezinak sustatzearekin lotutako ondasun higiezinak inbertsioek ezin dute gairiditu higiezinak inbertsio sozietatearen edo funtsaren guztizko aktiboaren % 20.

**2.** Higiezinaren sustapena eta haien errentamendua bereiz kontabilizatu behar dira eskuratzen edo sustatzen den higiezin bakoitzeko, eta higiezinak etxebizitza, lokal edo erregistro finka lokabe bakoitzaren errenta behar bezala banakatu behar da; hala ere, inbertsioak guztizko aktiboan konputatu ahal izango dira b) letran ezarritako ehunekoaren ondoretarako.

**3.** Higiezinak inbertsio sozietateen edo funtsen sustapen jardueraren ondoriozko higiezinak gutxienez hamar urtez egon behar dute errentan emanda edo errentatzeko eskainita. Epealdi hau eraikuntza-lanak amaitzen direnetik konputatuko da. Honen ondoretarako, higiezinaren eraikuntza amaitu dela frogatzeko obraren azken ziurtagiria behar da, Etxegintzaren Antolamenduari buruzko 38/1999 Legeko 6. artikuluan aipatutakoa.

Higiezin horiek c) letra honetan edo aurreko b) letran adierazitako gutxieneko epea igaro aurretik eskualdatuz gero, hala badagokio, eskualdatze horren ondoriozko errenta dagokion zergaren karga-tasa orokorrarekin ordaindu behar izango da. Gainera, entitateak, ondasuna eskualdatu den zergaldiko kuotaz gainera, zenbateko hauek ere sartu behar ditu: c) letra honetan ezarritako araubidea aplikatu beharko zen aurreko zergaldi bakoitzeko, higiezinak zergaldian sortutako errentari aldi bakoitzean indarrean zegoen karga-tasa orokorraren eta foru-arau honetako 56. artikuluko 4. idatz-zatian ezarritako karga-tasaren arteko diferentzia aplikatzearen emaitza den zenbatekoa, eta, hala badagokio, berandutze-korrituak, errekarquak eta zehapenak ere ordaindu behar izango ditu.



Higiezinetakoko inbertsio sozietate edo fondo batek errentatzeko etxebizitzak sustatzen baditu, horren berri eman behar dio zerga-administrazioari jarduerari ekiten dion zergaldian.

3. Atxikipenen, konturako sarreraren eta, hala denean, zatikako ordainketen zenbatekoa kuota osoaren munta baino handiagoa denean, zerga-administrazioak gaindikina ofizioz itzuliko du.

## **79. artikulua. Talde-inbertsioetarako entitateetako kideen edo partaideen zerga-ordainketa.**

1. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatuko zaie zerga honen kargapeko bazkide edo partaideei edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapekoei, establezimendu iraunkorra dela medio errentak lortzen badituzte aurreko artikuluan aipatutako talde inbertsioko entitateetatik.

2. Aurreko idatz-zatian aipatutako zergadunek zerga-oinarrian sartuko dituzte kontzeptu hauek:

a) Akzioak edota partaidetzak eskualdatzeagatik edo berauek berreskuratzeagatik lortutako errenta positiboa edo negatiboa.

b) Talde-inbertsioetarako entitateak banatutako mozkinak. Mozkin horiek ez dute eskubiderik emango foru-arau honetako 33. artikuluan xedatutakoa eta, hala dagokionean, 60. artikuluan xedatutakoa aplikatzeko.

3.<sup>180</sup> Inbertsio kolektiboko erakundeek bazkide edo partaideek aplikagarri izango dute artikulu honen 2. apartatuan aipatutako araubidea, baldintza hauek betetzen direnean: inbertsio erakunde horiek araututa egotea Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauan, balio higigarrien inbertsio kolektiboko erakunde batzuei buruzko lege, erregelamendu eta administrazio xedapenak koordinatzeari buruzkoan, foru arau honen 81. artikuluan aurreikusitako erakundeak ez izatea, Europar Batasuneko estatu kideren batean eratuta eta helbideratuta egotea, eta Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren erregistro berezian inskribatuta egotea, egoitza Espainian duten entitateek merkaturatzearen ondorioetarako.

## **80. artikulua. Talde inbertsioko entitateen akzio edo partaidetzetatik eratorritako errenta kontabilizatuak.**

Talde inbertsioko entitateetako akzio edo partaidetzetatik eratorri diren eta zergadunak kontabilitatean jaso dituen edo jaso behar dituen errenten zenbatekoa zerga-oinarrian sartuko da.

---

<sup>180</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu



## **81. artikulua. Zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eratutako talde inbertsioko entitateetako bazkide eta partaideen zergapetzea.**

1. Zerga honen kargapeko zergadunek edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapekoek, euren errentak establezimendu iraunkorraren bidez lortzen dutenek, zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eratutako talde inbertsioko entitateetan partaidetza badute, partaidetzak zergaldiaren itxiera egunean duen likidazio-balioaren eta partaidetzaren eskuraketa-balioaren arteko diferentzia positiboa sartuko dute zerga-oinarrian.

Zerga-oinarrian sartutako kopurua eskuraketa-balio handiagotzat joko da.

2. Talde inbertsioetarako entitateak banatutako mozkinak ez dira zerga-oinarrian sartuko eta partaidetzaren eskuraketa-balioa gutxituko dute.

3. Kontrakoa frogatzen ez den bitartean, aurreko 1. idatz-zatia. idatz-zatian aipatutako aldea akzioa edota partaidetza eskuratzeko balioaren 100eko 15ekoa dela ulertuko da.

## **VI. KAPITULUA**

### **Zerga-baterakuntzaren araubidea**

## **82. artikulua. Definizioa.**

1. Zerga-taldeek kapitulu honetan ezarritako zerga-araubidea hautatu ahal izango dute. Horrela eginez gero, beraiek osatzen dituzten entitateek ez dute zerga banako araubidean ordainduko.

2. Banako zerga-araubidetzat joko da, entitate bakoitzari legokiokeena zerga-baterakuntzaren araubidea ezin bazaie ezarri.

## **83. artikulua. Zergaduna.<sup>181</sup>**

1. Talde fiskala da zergaduna.

2.<sup>182</sup> Talde fiskalaren entitate ordezkariak zerga baterakuntzaren araubidetik eratortzen diren zerga betebeharrak materialak eta formalak bete behar ditu.

---

<sup>181</sup> Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAren 1. artikuluko bat apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>182</sup> 2. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamahiru apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari



Hauetako bat hartuko da talde fiskalaren entitate ordezkariatzat: entitate nagusia, egoitza lurralde espainiarrean duenean, edo, bestela, taldekoen artean aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitatea, lurralde espainiarrean egoitza duen eta entitate nagusi izateko beharkizunak betetzen dituen entitaterik ez dagoenean.

Nolanahi ere, lurralde espainiarrean egoitzarik ez duen entitate nagusiak taldeko beste entitate bat izendatu dezake ordezkari. Horretarako, baina, ezinbestekoa da entitate horri aplikagarri zaion araudia talde fiskalean aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari aplikatzen zaion berbera izatea.

3. Talde fiskaleko entitateak berdin egongo dira banakako tributazioaren araubidetik datozen obligazioei lotuta, zerga zorra ordaintzeari dagokionean izan ezik.

4. Talde fiskalaren entitate ordezkaria horren jakitun delarik, talde fiskaleko edozein entitateren aurrean egindako egiaztapen zein ikerketa ekintza administratiboek talde fiskalari loturik dagoen sozietateen gaineko zergaren preskripzio epea geldiaraziko dute.

#### **84. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidearen ezarpenagatik eratorritako zerga ordainketarako erantzukizunak.<sup>183</sup>**

Talde fiskaleko sozietateek solidarioki erantzungo dute zerga zorraren ordainketaz, zehapenak alde batera utzita.

#### **85. artikulua. Talde fiskalaren definizioa. Entitate nagusia. Menpeko entitateak.<sup>184</sup>**

1. Talde fiskaltzat hartuko da lurralde espainiarreko egoiliarren izanik artikuluko honetan jarritako beharkizunak betetzen dituzten eta sozietate anonimoaren, erantzukizun mugatuko sozietatearen eta akzio bidezko sozietate komanditarioaren forma duten entitateen multzoa, bai eta artikuluko honen 3. apartatuan aipatutako kreditu entitateak ere, betiere foru arau honetako 5. artikuluko 2. apartatuan jasotakoa eragotzi gabe.

---

Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>183</sup> Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUaren 1. artikuluko bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>184</sup> Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUaren 1. artikuluko hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.



Entitate batek egoitza ez badu ez Espainiako lurraldean ez paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde batean, nortasun juridikoa duen entitate bada eta Espainiako sozietateen gaineko zergaren izaera berdina edo antzekoa duen zerga baten mende badago eta hartatik salbuetsi gabe, eta, gainera, entitate hori entitate nagusitzat hartzen bada bi entitate filial edo gehiagorekiko, bada, orduan, artikuluko honetako 3. apartatuan zehazten diren beharkizunak betetzen dituzten menpeko entitate guztiek eratuko dute talde fiskala.

Zerga baterakuntzaren araubidea aplikatzeko, eta horretarako bakarrik, entitate ez-egoiliarren establezimendu iraunkorrak entitate ez-egoiliar horiek kapitalaren eta boto eskubideen 100eko 100ean partaidetutako entitate egoiliartzat joko dira.

**2. Entitate nagusitzat joko da honako betekizun hauek betetzen dituen:**

a) Nortasun juridikoa izatea eta sozietateen gaineko zergaren edo Espainiako sozietateen gaineko zergaren izaera berdina edo antzekoa duen zerga baten mende egotea eta hartatik salbuetsi gabe, betiere paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bateko egoiliarra ez bada. Entitate ez-egoiliarrek Gipuzkoako lurralde historikoan dituzten establezimendu iraunkorrak entitate nagusitzat joko dira partaidetzak establezimendu horri afektatuta dituzten entitateekiko, baldin eta entitate horiek paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bateko egoiliarra ez badira.

b) Tributazio araubide hau aplika daitekeen zergaldiko lehen egunean beste sozietate baten kapitalean 100eko 75eko partaidetza edo handiagoa edukitzea, zuzenean zein zeharka, eta menpeko entitatetzat har daitekeen entitate baten edo beste batzuen boto eskubideen gehiengoa edukitzea.

Aurreko portzentaje hori 100eko 70ekoa edo handiagoa izango da baldin eta entitatearen akzioak araututako merkatu batean negoziatzeko onartuta badaude. Beste entitate batzuen kapitalean zeharkako partaidetza edukiz gero ere azken portzentaje hori aplikatuko da, baldin eta partaidetza portzentaje hori lortzen bada akzioak araututako merkatu batean negoziatzeko onartuta dituzten entitate partaidetuen bitartez.

c) Partaidetza hori zein boto eskubide horiek zergaldi osoan mantentzea.

Partaidetza zein boto-eskubideak zergaldi osoan zehar mantentzeko betebeharra ez da exijituko partaidetutako entitatea desegin egiten bada.

d) Ez izatea, zuzenean edo zeharka, sozietate nagusitzat jotzeko beharkizunak betetzen dituen beste baten menpeko entitatea.

e) Ez egotea ez Espainiako eta Europako ekonomia intereseko taldeen araubide berezian, ez aldi baterako enpresa elkarleen araubide berezian (foru arau honetako VI. tituluko III. Kapituluan ezarri da), ez eta horien bien antzeko araubideetan ere, eta ez izatea ondare sozietatea foru arau honetako 14. artikuluan ezarritakoaren arabera.





f) Espainiako lurraldean ez-egoiliarak diren establezimendu iraunkorrak badira, entitate horiek ez izatea entitate bat nagusitzat jotzeko beharkizunak betetzen dituen Espainiako lurraldean egoiliar den beste entitate baten filialak, eta ez izatea, zuzenean edo zeharka, paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bateko egoiliarak.

**3.** Entitate bat kasu bi hauetan joko da menpeko entitatetzat: batetik, entitate nagusiak haren gainean duen partaidetzak aurreko apartatuko b) eta c) letretako beharkizunak betetzen baditu; bestetik, Espainiako lurraldean ez-egoiliarak diren entitateen establezimendu iraunkorrak badira eta entitate bat aurreko apartatuan ezarritako baldintzak betetzen baditu entitate hori dela eta.

Menpeko entitatetzat joko dira, halaber, 1985eko maiatzaren 25eko 13/1985 Legeko 8. artikulua 3. apartatuko d) letran aipatzen den babes sistema instituzional batean sartuta dauden kreditu entitateak (lege hori, hain zuzen ere, finantzabitatekariaren inbertsio koefizienteei, baliabide propioei eta informazio obligazioei buruzkoa da), baldin eta baldintza hauek betetzen badira: batetik, sistemako entitate zentrala talde fiskaleko kidea bada; bestetik, sistema eratzen duten entitateek emaitzen 100eko 100 komunean jar tzen badute eta, azkenik, entitateen arteko kaudimen eta likidezia konpromisoa entitateotako bakoitzari egozgarriak zaizkion baliabide propioen 100eko 100era bitartekoa bada. Babes sistema instituzional batean beharkizun horiek betetzat joko dira, baldin eta hainbat aurrezki kutxek, modu itunduan, soilik sistemako entitate zentralaren bidez betetzen badute, zuzenean edo zeharka, kreditu entitate gisa duten xedea, 2010eko uztailaren 9ko 11/2010 Errege Lege Dekretuko 5. artikulua 4. apartatuan ezartzen denaren arabera (dekretu hori aurrezki kutxen gobernu organoei eta araubide juridikoaren beste alderdi batzuei buruzkoa da).

**4.** Honako inguruabar hauetako bat duten entitateek ezin izango dute talde fiskal bateko kide izan:

a) Espainiako lurraldean egoiliarak ez izatea.

b) Zergatik salbuetsita daudenak.

c) Zergaldia ixtean konkurtsoan dagoela adierazi bada, adierazpen horrek ondorioak sortzen dituen zergaldietan.

d) Zergaldia ixtean, sozietate anonimoen forma ez eduki arren, Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bategineko 363.1.e) artikuluan ezarritako ondare egoeretako batean daudenak (legea uztailaren 2ko 1/2010 Errege Lege Dekretuak onetsi zuen), urteko kontuen arabera; salbuespena: urteko kontuak onetsi diren ekitaldia amaitu aurretik gainditu egin bada konkurtso egoera hori.



e)<sup>185</sup> Menpeko entitateak, sozietateen gaineko zergan aplikatzen zaien karga tasa talde fiskaleko entitate nagusiari aplikatzen zaion berbera ez denean.

Alabaina, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, kontuan hartuko den karga tasa aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari dagokiona izango da.

f)<sup>186</sup> Ekitaldi soziala, legez agindutakoa, entitate nagusiarenera egokitu ezin duten menpeko entitateak.

Alabaina, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, kontuan hartuko den ekitaldi soziala aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitatearena izango da.

**5.** Talde fiskala iraungitzat joko da entitate nagusiak izaera hori galtzen duenean. Nolanahi ere, entitate nagusiak izaera hori galdu arren ez da talde fiskala iraungiko, baldin eta entitate hori ez-egoiliarra bada Espainiako lurraldean eta bete egiten badira menpeko entitate horiek zerga baterakuntzako taldea osatzen jarraitu ahal izateko baldintza guztiak betetzen badira, salbu eta entitateok beste talde fiskal batean sartzen direnean.

## **86. artikulua. Entitateak talde fiskalean sartzea edo hortik ateratzea.<sup>187</sup>**

**1.** Aurreko artikulua 2. apartatuko b) letran definitutakoa bezalako partaidetza bat eskuratzen bada entitate batetik, entitate hori nahitaez talde fiskalean integratuko da, hurrengo zergalditik aurrerako ondorioekin. Entitateak sortu berriak direnean, eratzen diren unetik beretik sartuko dira taldean, betiere talde fiskalean sartzeko gainerako beharkizunak betetzen badira.

**2.** Menpeko entitateak izateari uzten diotenak talde fiskaletik kanpo geratuko dira, eta horrek zirkunstantzia hori gertatzen den zergaldi berean izango ditu ondorioak.

---

<sup>185</sup> e) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamalau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>186</sup> f) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamalau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>187</sup> 86. Artikulu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamabost apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



## **87. artikulua. Nagusitasuna eta boto eskubideak zehaztea zeharkako partaidetzetan.<sup>188</sup>**

1. Entitate batek partaidetza badu beste entitate batean eta bigarren entitate horrek, berriz, hirugarren batean badu, lehenengo entitateak besteetan zeharka duen partaidetza zenbatekoa den kalkulatzeko kapital sozialaren gaineko partaidetza portzentajeak biderkatu behar dira, hurrenez hurren, eta biderketaren emaitza kapital sozialaren 100eko 75 izan behar da, gutxienez, edo, bestela, kapital sozialaren 100eko 70, gutxienez, baldin eta entitateon akzioak araututako merkatu batean negoziatzeko onartuta badaude edo azken entitate horiek zuzenean zein zeharka partaidetutako entitateak badira.

2.<sup>189</sup> Talde fiskal batean zuzeneko eta zeharkako partaidetza harremanak badaude, entitate batek beste batean duen partaidetza osoa kalkulatzeko – lehenengoak zeharka edo zuzenean kontrolatua–, zuzeneko eta zeharkako partaidetza portzentajeak batu behar dira. Entitate partaidetuak entitateen talde fiskalean sartzeko obligazioa izan dezan, batura horrek, gutxienez, kapital sozialaren 100eko 75 eman behar du. Dena den, gutxienezko portzentaje hori 100eko 70 izan daiteke akzioak merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta dituzten entitateak direnean edo azken horiek zuzenean edo zeharka partaidetutako entitateak direnean, betiere haien bitartez portzentaje horretara iristen bada.

3. Taldeko kideen artean elkarrekiko partaidetzak, partaidetza zirkularrak edo partaidetza konplexuak badaude, taldean izateko frogatu behar da kapitalaren partaidetza 100eko 75 dela gutxienez, edo 100eko 70, sozietatearen akzioak negoziatzeko onartuta badaude araututako merkatu batean edo horrelako sozietateek badute partaidetza, zuzenean zein zeharka, eta portzentaje horretara iristen bada.

4. Boto eskubideak zehazteko, Urteko kontu bateratuak egiteko Arauetako 3. artikuluan ezarritakoa aplikatuko da; arauok 2010eko irailaren 17ko 1.159/2010 Errege Dekretuaren bidez onetsi ziren.

## **88. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidearen aplikazioa.<sup>190</sup>**

---

<sup>188</sup> 87. Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAren 1. artikuluko lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>189</sup> 2. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamasei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>190</sup> Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAren 1. artikuluko bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako



**1.** Zerga baterakun tza ren araubidea talde fiskaleko entitate guzti-guztiekin hala egitea erabaki tzen dutelako aplikatuko da.

**2.**<sup>191</sup> Aurreko apartatuan aipatutako erabakiak Administrazio Kontseiluak edo antzeko organoak hartu behar ditu, zerga baterakuntzaren araubidea aplikatu behar den zergaldia hasi aurreko zergaldiko edozein egunetan.

**3.** Aurrerantzean talde fiskalean sartzen diren entitateek aurreko apartatueta jasotako beharkizunak bete beharko dituzte, zerga baterakuntzaren araubidean tributatu beharreko lehenengo zergaldia bukatzen den egunean amaituko den epearen barruan.

**4.**<sup>192</sup> Artikulu honetako 1. eta 2. apartatueta aipatutako erabakiak ez hartzeak berekin ekarriko du zerga baterakuntzaren araubidea ezin aplikatzea.

Talde fiskalean gerora sartu behar diren entitateei buruzko erabakirik ez hartzea entitate ordezkariaren zerga arloko arau-haustea izango da. Araubidea beharkizun hori bete gabe aplikatzen den lehenengo zergaldiagatik, 20.000 euroko diru isun finkoa ezarriko da, eta bigarren eta hurrengoarengatik, berriz, 50.000 eurokoa. Zehapenak ez du eragotziko ukituriko entitateak taldean sartzea.

**5.** Aukera egindakoan, talde fiskala araubide hori loturik egongo da ondorengo zergaldietan, foru arau honetako 85. artikuluan ezarriko beharkizunak betetzen badira eta zentsu aitopenaren bidez uko egiten ez zaion bitartean. Uko egin nahi izanez gero, azken zergaldia amaitu eta hurrengo 2 hilabeteetan zehar baliarazi behar da.

**6.**<sup>193</sup> Talde fiskalaren entitate ordezkariak araubide hau aplikagarria den zergaldia hasi baino lehen jakinarazi behar dizkio zerga Administrazioari artikulu honetako 1. apartatuan aipatzen diren erabakiak.

---

Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>191</sup> 2. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>192</sup> 4. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>193</sup> 6. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



Talde fiskala eratuta badago foru arau honetako 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, entitate ordezkariak aurreko paragrafoan adierazitako modu berean komunikatu behar du lurralde espainiarrean egoiliartu gabeko entitate nagusiak talde fiskalaren entitate ordezkaria izendatzeko hartutako erabakia. Hiru hilabeteko epean jakinarazi behar du bere identitatea, zergaldia amaitzen denetik aurrera».

Dena den, entitate ordezkaria foru arau honen 83. artikuluko 2. apartatuaren bigarren paragrafoan jasotakoari jarraituz izendatu bada, ez da beharrezkoa izango aurreko paragrafoan aipatutako komunikazioa egitea.

Halaber, talde fiskalaren osaera aldatzen bada, entitate ordezkariak Zerga Administrazioari jakinarazi behar dizkio aldaketa horiek, eta identifikatu behar du zer entitate sartu diren taldean eta zer entitate utzi diren taldetik kanpo. Jakinarazpena hilabeteko epean egingo da, zergaldia amaitzen denetik aurrera.

## **89. artikulua. Zerga-taldearen zerga-oinarriaren zehaztapena.**

**1. Zerga-taldearen zerga-oinarria hurrengoak zenbatuz zehaztuko da:**

a)<sup>194</sup> Talde fiskaleko entitate guztien banakako zerga oinarriak; haien barruan ez dira sartu behar banakako zerga oinarri negatiboen konpentsazioa, foru arau honetako 32. artikuluko 4. apartatuan jasotako zerga konpentsazioa eta IV. tituluko V. kapituluaren ezarritakoaren arabera emaitzen aplikazioan egin beharreko zuzenketak.

b) Ezabaketak.

c) Aurreko ekitaldietan burututako ezabaketen eranskinak.

d) Foru-arau honetako IV. tituluko V. kapituluaren ezarritakoaren arabera zerga-taldearen emaitzen aplikazioan egin beharreko zuzenketak (kopuruak kalkulatzeko artikuluko honetako 4. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuko da).

e)<sup>195</sup> Foru arau honetako 32. artikuluko 4. apartatuan jasotako zerga konpentsazioa, hala badagokio. Hori kalkulatzeko, artikuluko honetako 8. apartatuan jasotakoari jarraituko zaio.

---

<sup>194</sup> a) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehen ordinalaren hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>195</sup> e) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehen ordinalaren hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



f)<sup>196</sup> Zerga-taldeko zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa, aurreko letretan adierazitakoen batura positiboa denean, bai eta foru-arau honetako 92. artikuluko 2. idatz-zatian adierazitako zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa ere.

**2.** Foru-arau honetako 33 - 35 bitarteko artikuluetan xedatutakoa aplikatzeko betekizunak zerga-taldeari dagozkio.

**3.** Ezabaketak eta atxikimenduak urteko kontu bateratuak formulatzeko arauak onetsi dituen abenduaren 20ko 1.815/1991 Errege Dekretuan ezarritako irizpideen arabera egingo dira.

Hala ere, jabetza intelektualaren edo jabetza industrialaren gaineko eskubideen lagapenak sortzen dituen sarrerak eta eragiten dituen gastuak, foru-arau honetako 37. artikuluko lehen hiru idatz-zatietan aipatzen direnak, ezin dira ezabatu zerga-taldearen zerga-oinarria kalkulatzeko, nahiz eta lagapena taldeko entitateen artean egin.

**4.**<sup>197</sup> Foru arau honetako IV. tituluko V. kapituluaren ezarritakoaren arabera talde fiskalaren emaitzen aplikazioan egin beharreko zuzenketa zenbatekoa kalkulatzearen ondorioetarako, talde fiskalaren magnitudeak kalkulatu diren zergaldiko azken egunean talde fiskalari dagozkion urteko kontu bateratuak aintzat hartuta.

Dena den, erreserben zuzkidura taldeko edozein entitatek egingo du.

Talde fiskalei ez zaie inola ere aplikatuko foru arau honen 51. artikuluko 5. apartatuaren lehen paragrafoan xedatutakoa, ez eta 52. artikuluko 4. apartatuaren lehen paragrafoan xedatutakoa ere.

**5.**<sup>198</sup> Emaitzaren aplikazioan egin beharreko zuzenketa, foru arau honen 51. artikuluan arautua, egin duten entitateek talde fiskalean sartu baino lehen egin badute zuzenketa hori, eta entitate horiek, taldearen parte diren zergaldietan, 51. artikuluko 3. apartatuaren ezarritakoarekin bat, beren zerga oinarria gehitu behar badute, kopuru horiek guztiek talde fiskalaren zerga oinarria handituko dute.

---

<sup>196</sup> f) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren hemezortzi apartatuak gehitu du (lehen eduki berak apartatu honen e) letra osatzen zuen). Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>197</sup> 4. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>198</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamazazpi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



Halaber, entitate batzuek talde fiskal batean integratu aurretik zuzkitu badute foru arau honetako 51. artikuluan emaitzen aplikazioa dela-eta aurreikusten den zuzenketari dagokion erreserba eta, gainera, zerga oinarri nahikorik ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak badituzte 51. artikuluko 4. apartatuan ezarritako baldintzetan, bada, orduan, talde fiskalak zerga oinarritik murriztu ahal izango ditu zenbateko horiek, entitateak zergaldian lortzen duen zerga oinarri positibo indibidualaren mugarekin, betiere entitate horri dagozkion ezabapenak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honetako 90. eta 91. artikuluetan ezarritakoarekin bat.

**6.<sup>199</sup>** Talde fiskal batean sartzen diren entitateek kopuruak bideratu badituzte foru arau honen 52. artikuluan araututako erreserbarako –mozkinak nibelatzeko erreserba berezirako–, eta kopuru horiek ez badute oraindik gehitu entitatearen zerga oinarria, taldearen zerga oinarria gehituko dute 52. artikuluko 2. eta 3. apartatueta aurreikusitako zirkunstantziak gertatzen direnean, emaitzaren aplikazioan zuzenketa egin duen entitatearen banakako zerga oinarriaren zenbatekoari erreparatuta, betiere entitate horri dagozkion ezabapenak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honetako 90. eta 91. artikuluetan ezarritakoarekin bat.

**7.<sup>200</sup>** Ekintzailletza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezia, foru arau honen 3. artikuluan arautua, zuzkitu duten entitateek talde fiskalean sartu baino lehen egin badute zuzkidura hori, eta taldean integratzeko momentuan erreserba hori gauzatu ez badute, taldeko edozein entitatek gauzatu dezake.

Foru arau honen 53. artikuluko 3. eta 4. apartatueta aurreikusitako kasuetan, dena delako kopuruek talde fiskalaren zerga oinarria gehituko dute.

**8.<sup>201</sup>** Foru arau honetako 32. artikuluen 4. apartatuan jasotako zerga konpentsazioagatik talde fiskalari dagokion zenbatekoa zehazteko, taldearen zerga oinarriaren gainean egingo da kalkulua, aurreko 1. apartatuko e) eta f) letretan ezarritakoa aplikatu aurretik.

---

<sup>199</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamazazpi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>200</sup> 7. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hemeretzi apartatuak gehitu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>201</sup> 8. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hemeretzi apartatuak gehitu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).





9.<sup>202</sup> Talde fiskaleko kide izateari uzten dion entitate baten partaidetza eskualdatzean sortutako errenta negatiboen zenbatekoa murriztu egingo da eskualdatutako entitateak talde fiskalaren barruan sortu dituen zerga oinarri negatiboei dagokien zatitik, bertan konpentsatuak izan badira.

## **89 bis artikulua. Finantza gastuen kengarritasuna mugatzea.**<sup>203</sup>

1. Talde fiskalaren zerga oinarria zehaztearen ondorioetarako, foru arau honen 25 bis artikuluan finantza gastuen kengarritasunari dagokionez ezartzen den muga talde fiskal osoarekiko aplikatuko da. Muga hori ez da aplikatuko entitatea iraungitzen den kasuan, salbu eta iraungipena talde fiskalaren barruan gertatzen bada eta iraungitako entitateak, taldean sartzeko unean, oraindik kendu gabeko finantza gastuak baditu.

Hala ere, zerga baterakuntzaren araubidean dauden eta izaera horretakoak ez diren beste entitate batzuekin batera tributatzen duten kreditu entitateen edo aseguru etxeen kasuan, foru arau honen 25 bis artikuluan ezarritako muga kalkulatu da azken entitate horien mozkin operatiboa eta gastu finantzarioak aintzat hartuta, baita talde osoari dagozkion ezabaketak eta txertaketak kontuan hartuta ere.

2. Entitate bat talde fiskal batean sartzen bada, arau hauek aplikatuko dira talde fiskalaren zerga oinarria zehazteko:

a) Talde fiskalean sartzean kendu gabe dituen finantza gastu garbiak, foru arau honen 25 bis artikuluan aipatuak, entitatearen beraren mozkin operatiboaren 100eko 30eko mugarekin kenduko dira, betiere entitate horri dagozkion ezabaketak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honen 90. eta 91. artikuluetan aurreikusten den moduan. Finantza gastu horiek 25 bis artikulua 1. apartatuan aipatzen den muga ere hartuko dira kontuan.

Era berean, foru arau honen 25 bis artikuluko 2. apartatuan aurreikusitako diferentzia entitate batek talde fiskalean sartu aurretik sortu denean, entitateak berak sortutako finantza gastuei dagokienez izango da aplikagarria.

b) Foru arau honen 25 bis artikuluan ezarritakoaren ondorioetarako, zerga baterakuntzako talde batean sartzen diren edozein motatako entitateen kapitalaren edo funts propioen partaidetzak eskuratzeko zorretatik eratorritako finantza gastuak entitate edo talde fiskal eskuratzailaren mozkin operatiboaren

---

<sup>202</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamazazpi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan..

<sup>203</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bost apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



100eko 30eko muga gehigarriarekin kenduko dira, betiere dagozkion ezabaketak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honen 90. eta 91. artikuluetan aurreikusten den moduan. Mozkin operatibo horretan ez da sartuko ez eskuratutako entitateari dagokiona ez eskurapena egin ondorengo 4 urteetan hasten diren zergaldietan talde fiskalean sartzen den beste ezein entitaterena. Finantza gastu horiek 25 bis artikulua 1. apartatua aipatzen den muga ere hartuko dira kontuan.

Letra honetan xedatutakoagatik kengarriak ez diren finantza gastuak hurrengo zergaldietan kendu ahal izango dira, betiere letra honetan eta foru arau honen 25 bis artikuluko 1. apartatua ezarritako muga kontuan hartuta.

Letra honetan ezarritako muga ez da aplikagarria izango entitateen kapitalaren edo funts propioen partaidetzak eskuratzen diren zergaldian, baldin eta eskurapen hori zor bidez finantzatu bada eskurapen prezioaren 100eko 70ean gehienez. Era berean, muga hori ez da aplikatuko hurrengo zergaldietan, baldin eta, eskurapenaren unetik, zor horren zenbatekoa, gutxienez, hurrengo 8 urteetako bakoitzari dagokion zati proportzionalean murrizten bada, zorra eskurapen prezioaren 100eko 30era iritsi arte.

## **90. artikulua. Ezabaketak.**

1. Zerga-oinarri bateratua zehazteko, zergaldian zehar egindako barruko eragiketen emaitzen ezabaketa guztiak burutuko dira.

Barne eragiketatzat hartzen dira talde fiskaleko sozietateen artean egiten diren eragiketak, baldin eta taldekide diren zergaldietan egiten badira zerga baterakuntzaren araubidea aplikatuta.<sup>204</sup>

2. Barruko eragiketengatiko emaitzen ezabaketak, positiboak zein negatiboak, emaitza horiek zerga-taldeko entitateen banako zerga-oinarrian daudenean burutuko dira.

3. Sozietateen banakako zerga-oinarrietan sartutako dibidenduetatik ez dira ezabatuko foru-arau honetako 33. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoa aplikatu zaienak.

## **91. artikulua. Eransketak.**

1. Ezabatutako emaitzak zerga-taldearen zerga-oinarriari erantsiko zaizkio gainerakoen aurrean egiten direnean.

---

<sup>204</sup> Paragrafo hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hogei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



2.<sup>205</sup> Entitate batek barne eragiketa batean parte hartu badu eta, horren ostean, talde fiskaleko partaide izateari uzten badio, eragiketa horren emaitza ezabatua taldea utzi aurreko zergaldian talde fiskalari zegokion zerga oinarrian erantsiko da.

3.<sup>206</sup> Talde fiskaleko entitateen partaidetza-balioaren zuzenketa dela-eta egindako ezabaketa erantsiko da entitate horiek taldea uzten dutenean eta balio-zuzenketa eragin zuen galeragatik gertatutako zerga oinarri negatiboa konpentsatzeko eskubidea beren gain hartzen dutenean. Ez da eransketarik egingo partaidetutako entitatea talde fiskalekoa izan ez den zergaldietan egindako balio-zuzenketen itzulketagatik.

## 92. artikulua. Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa.

1. Zerga-taldearen zerga-oinarria zehazteko arauen arabera berau negatiboa ateratzen bada, foru-arau honetako 55. artikuluan ezarritako moduan konpentsatu ahal izango da zenbatekoa zerga-taldearen zerga-oinarri positiboekin.

2.<sup>207</sup> Talde fiskalean sartzean entitate batek konpentsatu gabe dituen zerga oinarri negatiboak taldearen zerga oinarrian konpentsatu daitezke, gehienez zergaren foru arauaren 55. artikulua entitatearen beraren banakako zerga oinarriaren gainean aplikatuz ateratzen den mugaraino, betiere entitate horri dagozkion ezabapenak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honetako 90. eta 91. artikuluetan ezarritakoarekin bat.

## 93. artikulua. Aparteko mozkinen berrinbertsioa.

1.<sup>208</sup> Talde fiskaleko entitateek zilegi dute aplikatzea foru arau honen 36. artikuluan aipatutako aparteko mozkinen berrinbertsioa; aparteko mozkina lortu

---

<sup>205</sup> 2. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hogieta bat apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>206</sup> 3. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hogieta bat apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>207</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamazortzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>208</sup> 1. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hogieta hiru apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



duen entitateak berak nahiz talde fiskaleko beste batek egin dezake berrinbertsioa. Talde fiskaleko beste entitate bati eskuratutako elementu batean gauzatu daiteke berrinbertsioa, baldin eta elementu hori berria bada.

**2.** Ezin izango zaio aparteko mozkinen berrinbertsioari eutsi zerga-taldeko entitateen artean egindako eskualdaketetan.

Hala ere, eragiketa hauen emaitza zerga-taldearen zerga-oinarrian sartu behar izanez gero, taldeak foru-arau honetako 36. artikuluan xedatutakoa aplikatu dezake, bertan ezarritako guztia betetzen badu.

#### **94. artikulua. Zergaldia.<sup>209</sup>**

**1.** Talde fiskalaren zergaldia haren entitate nagusiarena bera izango da.

Alabaina, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, zergaldia aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari dagokiona izango da.

**2.** Talde fiskala osatzen duten gainerako entitateen artean, baten batek banakako tributazioaren arauari jarraituz bukatzen badu zergaldi bat, bukaera horrek ez du talde fiskalarena ekarriko

#### **95. artikulua. Talde fiskalaren kuota osoa.<sup>210</sup>**

Talde fiskalaren zerga oinarriari entitate nagusiaren karga tasa aplikatzetik ateratzen den zenbatekoa joko da talde fiskalaren kuota osotzat.

Alabaina, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, aplikatuko den karga tasa aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari dagokiona izango da.

#### **96. artikulua. Zerga-taldearen kuota osoan aplikatu daitezkeen kenkariak.**

**1.** Zerga-taldearen kuota osotik foru-arau honetan ezarritako kenkarien zenbatekoa ken daiteke.

Kenkariok aplikatzeko betekizunak zerga-talde osoak bete behar ditu.

---

<sup>209</sup> 94. Artikulu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Hogieta lau apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO)..

<sup>210</sup> 95. Artikulu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluan Lehen ordinalaren Hogieta bost apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO)..



2.<sup>211</sup> Talde fiskalean sartzeko unean entitate batek aplikatu gabe dituen kenkariak talde fiskalaren kuota osotik kendu ahal izango dira entitate horrek banakako tributazio araubidean izango lukeen mugarekin, betiere entitate horri dagozkion ezabapenak eta txertaketak kontuan hartuta, foru arau honetako 90. eta 91. artikuluetan ezarritakoarekin bat.

## 97. artikulua. Informazioa eman beharra.

1.<sup>212</sup> Zergari dagokionez, talde fiskalaren entitate ordezkariak balantzea, galera eta irabazien kontua, ekitaldiko ondare garbiaren aldaketei buruzko egoera orri bat eta efektiboaren fluxuen egoera orri bat egin behar izango ditu, talde fiskala osatzen duten entitate guztiei integrazio orokorreko metodoa ezarritik.

2.<sup>213</sup> Egoera orri bateratuak talde fiskaleko entitate nagusiaren urteko kontuen itxierako egun eta zergaldi berberari buruzkoak izango dira, eta talde fiskaleko gainerako entitateek entitate nagusiak egiten duen egunean bertan itxi beharko dute beren ekitaldi soziala.

Alabaina, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, kontuan hartuko den data aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitateari dagokiona izango da

3. Lehenengo idatz-zatian aipatutako agiriei honako informazio hau erantsi beharko zaie:

a) Sartzeko dauden aurreko zergaldietan egindako ezabaketak.

b) Zergaldian zehar egindako ezabaketak; berauen jatorria eta zenbatekoa behar bezala frogatu behar dira.

c) Zergaldian zehar izandako eransketak; berauen jatorria eta zenbatekoa ere behar bezala frogatu behar dira.

---

<sup>211</sup> Apartatu hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hemeretzi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>212</sup> 1. Apartatu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAREN 1. artikuluko hamar apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>213</sup> 2. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehen ordinalaren Hogieta sei apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



d) Zerga-taldearen zerga-oinarria zehazteko eta artikuluko 1. idatz-zatiko agiriak prestatzeko egindako ezabaketan eta eransketen artean egon daitezkeen diferentziak, behar bezala azalduta.

## **98. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidea galtzeko arrazoiak.<sup>214</sup>**

1. Zerga baterakuntzaren araubidea galdu egingo da arrazoi hauek gertatzen direnean:

a) Talde fiskaleko entitateen batek 2005eko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, xedatutakoaren arabera zeharkako zenbatespenaren araubidea ezartzea dakarten inguruabarretariko baten bat izatea.

b) Aurreko artikuluko 1. apartatuan azaldutako informazio betebeharrak ez betetzea.

2. Zerga baterakuntzaren araubidearen galerak aurreko apartatuan azaldutako arrazoiak gertatzen diren zergaldian bertan izango ditu ondorioak eta talde fiskaleko entitateek zergaldi horretan banakako araubidean ordaindu beharko dute zerga.

## **99. artikulua. Zerga baterakuntzaren araubidea galtzeak eta talde fiskala iraungitzeak dakartzan ondorioak.<sup>215</sup>**

1. Zerga baterakuntzaren araubidea galtzen den edo talde fiskala iraungitzen den zergaldian gertatzen bada badaudela txertatu gabeko ezabaketak, foru arau honen 51.4 artikuluen arabera zerga oinarrian integratu beharreko zuzenketak, kendu edo konputatu ez diren finantza gastu garbiak, talde fiskalaren zerga oinarri negatiboak, edo kuotan konpentsatu gabeko kenkariak, ondoren zehazten den eran jokatu da.<sup>216</sup>

---

<sup>214</sup> 98. Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUaren 1. artikuluko hamaika apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>215</sup> 99. Artikulu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hogieta zazpi apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatu da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>216</sup> Paragrafo hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.



a) Eransteke dauden ezabaketak sartu behar dira zerga baterakuntzaren araubidea aplikagarria den azken zergaldian talde fiskalari dagokion zerga oinarrian.

Aurrekoa ez da aplikatuko entitate nagusia berehala beste talde fiskal bateko menpeko entitate bihurtzen denean, edo beste talde horretako entitate bateko hura xurgatze duenean foru arau honen VI. tituluko VII. kapituluaren ezarritako bat-egite prozesuen bidez. Bi kasuetan, ezinbesteko baldintza da menpeko entitate guztiak beste talde horretan sartzea. Ezabatutako emaitzak foru arau honen 91. artikuluan ezarritako eran erantsiko zaizkio beste talde fiskal horren zerga oinarriari.

Talde fiskalak eratuta badaude foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, arau horiek berak aplikatuko dira taldea osatzen duten entitateak beste talde fiskal bateko menpeko bihurtzen direnean.

Aurreko bi paragrafoetan xedatutakoa aplikatzeko, nahitaezko baldintza da talde fiskalak, deskribatu diren zirkunstantzietan eratuak, zerga baterakuntzaren araubidean tributatzea aurreko taldeak araubide hori azkeneko aldiz aplikatu duen zergaldia amaitu ondorengo zergaldiko lehen egunetik aurrera.

b) Araubide hau galtzen edo iraungitzen den zergaldian talde fiskalean dauden entitateek eskubidea bereganatuko dute talde fiskalaren emaitzaren aplikazioan egin beharreko zuzenketak egitekoa –foru arau honen 51.4 artikuluan arabera zerga oinarrian sartugabe–, zuzenketa horien sorkuntzan duten proportzioan.

Era berean, entitate horien obligazioa izango da zerga oinarrian integratzea talde fiskalak emaitzaren aplikazioan egindako zuzenketak, hain zuzen ere foru arau honen 51.3 artikuluan, 52. artikuluko 2. eta 3. apartatuetan, eta 53. artikuluko 3. et 4. apartatuetan aipatutakoak, zuzenketa horien sorkuntzan izan duten proportzioan.

Aurreko a) letrako bigarren edo hirugarren paragrafoan xedatutakoa aplikagarria den kasuetan, foru arau honen 89. artikuluko 5., 6. eta 7. apartatuetan ezarritako arauak aplikatuko dira talde fiskala osatzen zuten entitate guztiak aintzat hartuta, nagusia izandakoa barne; aldiz, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, taldea osatzen zuten entitate multzoa hartuko da kontuan.

c)<sup>217</sup> Zerga baterakuntzaren araubidea galtzen edo azkentzen den zergaldian talde fiskaleko kide diren entitateek eskubidea bereganatuko dute talde fiskalak kendu gabe dituen finantza gastu garbiak kentzeko –foru arau honetako 25 bis artikuluan aipatuak–, foru arau honetako 25 bis artikuluko 2. apartatuan

---

<sup>217</sup> Letra hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)





ezarritako diferentzia beren alde egozteko, eta talde fiskalean konpentsatu ez diren zerga oinarri negatiboak konpentsatzeko, betiere haien osaketan esku hartu duten proportzioan.

Konpentsazioa banakako tributazio araubidean zehaztutako zerga oinarri positiboekin egingo da, zergaren foru arauaren 55. artikuluan jasotakoaren arabera, artikuluko 1. apartatuan aipatzen den epea osatu arte falta diren zergaldietan, talde fiskalaren zerga oinarri negatiboak zehaztu diren azken zergalditik edo zergaldietatik aurrera kontatuta.

d) Araubide hau galtzen edo iraungitzen den zergaldian talde fiskalean dauden entitateek eskubidea bereganatuko dute talde fiskalaren kuotako kenkariak konpentsatzeko, haien sorkuntzan izan duten proportzioan.

Konpentsazioa banakako tributazioan zehaztutako kuota osoen zein likidoen gainean egingo da, aplikatu gabeko kenkaria egiteko foru arau honek ezartzen duen epea osatu arte falta diren zergaldietan. Epe hori kontatuko da kendu beharreko zenbatekoak zehaztu ziren zergaldia edo zergaldiak amaitu ondorengotik edo ondorengoetatik aurrera.

Aurreko a) letrako bigarren edo hirugarren paragrafoan xedatutakoa aplikagarria den kasuetan, foru arau honen 96. artikuluko 2. apartatuan ezarritako araua aplikatuko da talde fiskala osatzen zuten entitate guztiak aintzat hartuta, nagusia izandakoa barne; aldiz, talde fiskala eratuta badago foru arau honen 85. artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezarritako eran, taldea osatzen zuen entitate multzoa hartuko da kontuan.

**2. Aurreko apartatuan xedatutakoa talde fiskaleko entitateren bat taldetik irteten denean aplikatuko da.**

Artikulu honetako aurreko apartatuko a) letraren bigarren paragrafotik laugarrenera bitartean eta b), c) eta d) letren hirugarren paragrafoetan ezarritako erregelak kasu hauetan aplikatuko dira:

a) Talde fiskaleko entitate nagusiak nagusi izateari uzten badio eta haren menpeko entitate bat berehala beste talde fiskal bateko entitate nagusi bihurtze bada, talde fiskal berria osatzen duten guztiak aurreko taldean zeudenean.

b) Foru arau honen 85.1 artikuluko bigarren paragrafoan eraturako talde fiskal batean entitateetako bat talde fiskal berri bateko entitate nagusi bihurtzen bada, talde fiskal berria osatzen duten guztiak aurreko taldean zeudenean.

c) 85. artikuluko 1. apartatuko lehen paragrafoan ezarritako eran eraturako talde fiskal batek beste talde fiskal bat eratzen badu apartatu horren bigarren paragrafoan jasotakoari jarraikiz, talde fiskal berria osatzen duten guztiak aurreko taldean zeudenean.

Aurreko hiru letretan xedatutakoa aplikatzeko, nahitaezko baldintza da talde fiskalak, deskribatu diren zirkunstantzietan eratuak, zerga baterakuntzaren



araubidean tributatzea aurreko taldeak araubide hori azkeneko aldiz aplikatu duen zergaldia amaitu ondorengo zergaldiko lehen egunetik aurrera.

#### **100. artikulua. Talde fiskalaren aitortpena eta autolikidazioa.<sup>218</sup>**

1. Talde fiskalaren entitate ordezkariaren betebeharra da, talde fiskalaren aitortpena aurkeztearekin batera, hari dagokion zerga zorra likidatzea eta emaitza Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak ezarritako tokian, moduan eta epeetan ordaintzea.
2. Talde fiskalaren entitate ordezkariaren banakako tributazioko aitortpenari dagokion epearen barruan aurkeztu beharko da talde fiskalaren aitortpena.
3. Talde fiskala iraungitzen bada, zerga baterakuntzaren araubidea galtzen badu edo entitatearen bat talde fiskalek irteten bada egin beharko diren aitortpen osagarriak egutegiko hogeita bost eguneko epean aurkeztu behar dira; iraungipen, galera edo bereizketaren arrazoia gertatzen den egunetik sei hilabete igarotakoan hasiko da zenbatzen epe hori.

### **VII. KAPITULUA**

#### **Ondokoen araubide berezia: bat-egiteak, zatiketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak, aktiboaren eta pasiboaren lagapen osoak, eta Europako sozietate edo sozietate kooperatibo baten egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste batera aldatzea**

#### **101. artikulua. Definizioak.**

1. Bategite eragiketatzat joko da hurrengoak burutzen dituen eragiketa:
  - a) Likidaziorik gabe desegiteagatik eta desegiten den momentuan bertan entitate batek edo batzuek aurretik dagoen beste entitate bati beren sozietatearen ondasunak blokean eskualdatzen dizkio, beste entitatearen sozietatearen kapitaleko ordezkartasuna duten baloreak eta, hala bada, izendun balorearen 100eko 10etik gorakoa ez den diru-kontentsazio bat, edo, izendun balorerik ez balego, kontabilitateari kendutako balore horien bereko beste balore bat kideei eratzikiz.
  - b) Likidaziorik gabe desegiteagatik eta desegiten den momentuan bertan entitate bik edo gehiagok entitate berri bati beren sozietatearen ondasun guztiak blokean eskualdatzen dizkio, entitate berriaren sozietatearen kapitaleko

---

<sup>218</sup> Artikulu hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAren 1. artikuluko hamabi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.



ordezkaritasuna duten baloreak eta, hala bada, izendun balorearen 100eko 10etik gorakoa ez den diru-konpentsazio bat, edo, izendun balorerik ez balego, kontabilitateari kendutako balore horien bereko beste balore bat kideei eratzikiz.

c) Likidaziorik gabe desegiteagatik eta desegiten den momentuan bertan entitate batek bere sozietatearen kapitalaren ordezkariatasuna duten balore guztien titularra den entitateari sozietatearen ondasun guztiak eratzikitzen dizkio.

2.<sup>219</sup>

Zatiketatzat joko da hurrengoak burutuko dituen eragiketa: <sup>220</sup>

a) Likidaziorik gabe desegin delako entitate batek bere sozietatearen ondare guztia zati batean edo gehiagotan banatzen du eta blokean eskualdatzen die aurretik dauden edo berriak diren entitate biri edo gehiagori, ekarpena hartuko duten entitateen sozietatearen kapitalaren ordezkariatasuna duten baloreak, proportziozko arau baten arabera, eta, hala bada, izendun balorearen 100eko 10etik gorakoa ez den diru-konpentsazio bat, edo, izendun balorerik ez balego, kontabilitateari kendutako balore horien bereko beste balore bat beren kideei eratzikiz.

b) Entitate batek jarduera adarrak osatzen dituzten ondare sozialeko zati bat edo batzuk segregatzea, eta aurretik dauden edo sortu berriak diren entitate bati edo batzuei blokean eskualdatzea, entitate eskualdatzailean gutxienez jarduera adar bat mantenduz, edo, bestela, beste entitate batzuen kapitaleko partaidetzak –haien kapital sozialean gehiengoa ematen diotenak– mantenduz. Horren truke, entitate horrek entitate eskuratzailaren kapital sozialeko balore adierazgarriak jasotzen ditu, bazkideei esleitu beharko dizkienak beren partaidetzaren arabera, kapital soziala eta erreserbak behar den zenbatekoan murriztuz, eta, hala badagokio, diru konpentsazio bat eginez aurreko letran ezarritako eran.

c) Entitate batek bere sozietatearen ondarearen zati bat bereizten du, beste entitate batzuen sozietate-kapitalean gehiengoa ematen dioten kapital-partaidetzek osatua, eta bere ondarean, gutxienez, beste entitate bat edo batzuen edo jarduera-adar batean antzeko ezaugarriak dituzten partaidetzak mantentzen ditu. Bereizitakoa beste entitate bati –sortu berria edo lehendik dagoena– eskualdatzen dio, eta trukean entitate eskuratzailaren kapitala ordezkatzeko duten baloreak jasotzen ditu; jasotakoa entitatearen bazkideei

---

<sup>219</sup> Apartatu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>220</sup> 101. artikuluko 2. apartatua desagertzen da 1. azpiapartatuari egiten zaion erreferentzia, apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



esleitu behar die –bakoitzaren partaidetzaren arabera–, sozietate-kapitala eta erreserbak derrigorrezkoa den zenbatekoan gutxitu behar ditu, eta, hala bada, aurreko idatz-zatian ezartzen den bezalako diru-konpentsazioa eman beharko die.

**3. 3.a.** Diruzkoa ez den jarduera-adarren ekarkintzat joko da hurrengo burutuko duen eragiketa, hots: desegin gabeko entitate batek aurretik dagoen edo berria den beste entitate bati jarduera-adar bat edota guztiak eratxikitzen dizkio eta horren trukean, horiek hartzen dituen sozietatearen kapitalaren ordezkartasuna duten baloreak hartzen ditu.

**4. 4.a.** Jarduera adartzat joko da ekonomi ustiapen bat zehazten duen ekonomi unitate autonomiaduna osatzeko gai diren ondare osagaien multzoa, hau da, berez baliatzeko gai den multzoa. Entitate eskuratzailari entitatearentzat edo eskualdatzen diren osagaien funtzionamendurako hartutako zorrak eratxiki ahal izango zaizkio.

**5. 5.a.** Entitate batek egiten duen eragiketa bat sozietatearen kapitala ordezkatzan duten baloreen truketaz joko da entitateak hurrengo eragiketetatik bat egiten badu: beste entitate bateko boto-eskubideen gehiengo lortzeko bidea emango dion beste entitate horren sozietate-kapitalaren partaidetza eskuratzen badu; edo, dagoeneko gehiengo badu, partaidetza handiagoa eskuratzen badu, bazkideei, beren baloreen truke, lehenengo entitatearen sozietate-kapitala ordezkatzan duten beste balore batzuk esleituz, eta, hala badagokio, diru-konpentsazioa emanez; konpentsazio horrek ez du gairitu behar balio nominalaren ehuneko 10, edo, balio nominalik ezean, balore horien nominalari baliokidea den balioa, kontabilitatetik ondorioztatuko dena.

## **102. artikulua. Eskualdaketa eratorritako errenten araubidea.**

**1.** Aurreko artikuluan aipatutako eragiketetatik datozen ondoko errenta hauek ez zaizkio zerga-oinarriari erantsiko:

a)<sup>221</sup> Espainian kokatutako ondasunak eta eskubideak eskualdatzeagatik agerian jartzen direnak.

Entitate eskuratzailak egoitza atzerrian duenean, Espainian dagoen establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak eskualdatzean sortu diren errentak bakarrik kenduko dira zerga oinarritik.

Elementu horiek lurralde espainiarretik kanpora aldatzeak berarekin ekarriko du establezimendu iraunkorraren zerga oinarrian sartzea, aldaketa egin den zergaldian, merkatuko balio normalaren eta ondorengo artikuluan aipatutako

---

<sup>221</sup> Letra hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



balio gutxituaren arteko diferentzia. Gutxipena, hala behar denean, fiskalki kengarriak izan diren eta kontabilitatean jaso diren amortizazioen eta beste balio-zuzenketa batzuen zenbatekoarena izango da.

Dena den, Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak Europar Batasuneko beste estatu kide batera edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batera aldatzen diren kasuan, gertatzen bada estatu horrek baduela formalizatua Espainiarekin edo Europar Batasunarekin kreditu tributarioen kobrantzan elkarri laguntzeko akordio bat, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusten den elkarrekiko laguntzarekin parekatzen dena (zerga, eskubide eta bestelako neurriei dagozkien kredituak kobratzeko elkarrekiko laguntzari buruzkoa), zergadunak zilegi izango du aurreko paragrafoan xedatutakoagatik ordaindu beharreko kuota zatikatzea hurrengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietan kopuru bereko bost ordainketa eginez, betiere Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko 16/2014 Foru Arauak, abenduaren 10ekoak, 18. artikulua 7. eta 8. apartatuetan ezarritako baldintzetan eta aipatutako xedapenetan jasotako moduan.<sup>222</sup>

b) Egoitza Espainiako lurraldean duten entitateei Europar batasunekoak ez diren estatuen lurraldeetako establezimendu iraunkorrek eskualdaketa egitearen zioz sortzen direnak.

c)<sup>223</sup> Lurralde espainiarrean egoiliar ez diren entitateek lurralde horretan kokatuak dituzten establezimendu iraunkorrak eskualdatzeagatik agerian jarritakoak.

Entitate eskuratzailerak egoitza atzerrian duenean, Espainian dagoen establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak eskualdatzean sortu diren errentak bakarrik kenduko dira zerga oinarritik.

Elementu horiek lurralde espainiarretik kanpora aldatzeak berarekin ekarriko du establezimendu iraunkorren zerga oinarrian sartzea, aldaketa egin den ekitaldian, merkatuko balio normalaren eta ondorengo artikuluan aipatutako balio gutxituaren arteko diferentzia. Gutxipena, hala behar denean, fiskalki kengarriak izan diren eta kontabilitatean jaso diren amortizazioen eta beste balio-zuzenketa batzuen zenbatekoarena izango da.

---

<sup>222</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)

<sup>223</sup> Letra hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



Dena den, Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak Europar Batasuneko beste estatu kide batera edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batera aldatzen diren kasuan, gertatzen bada estatu horrek baduela formalizatua Espainiarekin edo Europar Batasunarekin kreditu tributarioen kobrantzan elkarri laguntzeko akordio bat, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusten den elkarrekiko laguntzarekin parekatzen dena (zerga, eskubide eta bestelako neurriei dagozkien kredituak kobratzeko elkarrekiko laguntzari buruzkoa), zergadunak zilegi izango du aurreko paragrafoan xedatutakoagatik ordaindu beharreko kuota zatikatzea hurrengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietan kopuru bereko bost ordainketa eginez, betiere Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko 16/2014 Foru Arauak, abenduaren 10ekoak, 18. artikuluen 7. eta 8. apartatueta ezarritako baldintzetan eta aipatutako xedapenetan jasotako moduan.<sup>224</sup>

d)<sup>225</sup> Espainiako lurraldean ez-egoiliar diren entitateek Espainiako lurraldean egoiliar diren entitateen partaidetzak beren herrialde edo lurralde bereko entitateei edo Europar Batasuneko lurraldean egoiliar diren entitateei eskualdatzean agerian jartzen diren errentak, baldin eta, azken kasu horretan, entitate eskualdatzaileak zein entitate eskuratzailerak Kontseiluaren urriaren 19ko 2009/133/EE Zuzentarauko I. eranskineko A zatian zehaztutako formatako bat badute, Zuzentarauko I. eranskineko B zatian aipatzen diren tributuetako baten kargapean badaude eta ez badaude salbuetsita (zuzentarau horretan zerga araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako kooperatiba sozietate batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste batera aldatzen duenerako).

e)<sup>226</sup> Egoitza Espainian duten entitateek Europar Batasuneko estatu kideen lurraldean kokatuta dauden establezimendu iraunkorrek egoitza estatu horietan duten entitateei eskualdatzean agerian jartzen diren errentak, baldin eta eskualdaketa horiek Kontseiluaren urriaren 19ko 2009/133/EE Zuzentarauko I. eranskineko A zatian zehaztutako formatako bat badute, Zuzentarauko I.

---

<sup>224</sup> Paragrafo hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO).

<sup>225</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>226</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



eranskineko B zatian aipatzen diren tributueta baten kargapean badaude eta ez badaude salbuetsita (zuzentarau horretan zerga araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako kooperatiba sozietate batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste batera aldatzen duenerako).

Aurreko a), b) eta c) letretan aipatutako eragiketarik datozen errentak ez dira zerga-oinarritik bazter utziko, baldin eta entitate eskuratzailerak zerga honetatik salbuetsita badago edo errenta-eratzikipeneko araubidean badago.

Zerga-oinarritik bazter utzi behar dira idatz-zati honetan aipatzen diren eragiketetan sortzen diren errentak, nahiz eta entitate eskuratzailerak foru-arau honetako 56. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritakoak ez beste karga-tasa bat jasan edo zerga-araubide berezian egon. Entitate eskuratzailerari karga-tasa edo zerga-araubide berezi bat aplikatzen bazaio, eskualdatzailearena baino beste bat, eragiketa egin den unean egondako ondare-elementuak eskualdatuz lortzen den errenta —eragiketaren ondoren gauzatutakoa— eskualdatutako elementuaren ukantza-denbora osoan zehar modu linealean lortu dela ulertuko da, besterik frogatu ezean. Errenta horretatik eragiketa egin den unera arte sortu den kopuruari entitate eskualdatzaileak izango lituzkeen karga-tasa eta zerga-araubidea aplikatuko zaizkio.

2. Aurreko idatz-zatian ezarritako araubideari uko egin ahal izango zaio ondare-elementuen osotasuna edo zatiren bat eskualdatzeak eratorritako errenten zerga-oinarriari erantsiz.

3. Edozein modutan ere, nazioarteko itsas eta aire-nabigazioan diharduten entitateetan agerian agertuko diren itsasontziak edota aireontziak edo ustiapenerako ondasun higikorak eskualdatzeak eratorritako errentak zerga-oinarriari erantsiko zaizkio, entitate eskuratzaileraren egoitza lurralde espainiarrean ez dagoenean.

### **103. artikulua. Eskuratutako ondasunen zerga-balorazioa.**

1. Aurreko artikuluan ezarritako araubidea ezartzeko gertatu zaien eragiketek eratorritako eskualdaketen bidez eskuratutako ondasunak eta eskubideak, zergari dagokionez, eragiketa burutu aurretik entitate eskualdatzailean zituzten balio berberen arabera baloratuko dira eta berdin mantenduko da, entitate eskualdatzailearen eskuraketa eguna foru-arau honetako 40. artikuluko 11. idatz-zatia. idatz-zatian xedatutakoa ezartzeko. Balio horiek eragiketari esker benetan ordaindu dituzten zergen errenten zenbatekoan zuzenduko dira.

2. Aurreko artikuluan ezarritakoa aplikatzeko gertatuko ez den kasuetan alde bien artean erabakitako balioa hartuko da merkatuko balio arruntaren mugarekin.

### **104. artikulua. Ekarpeneraren kontraprestazio gisa jasotako akzio edo partaidetzen zerga-balorazioa.**





Jarduera-adar baten ekarpenaren ondorioz jasotako akzioen edo partaidetzen zerga-baloraziorako unitate ekonomiko autonomoaren kontabilitate-balioa hartuko da aintzat; balio horri zuzenketa bat aplikatuko zaio behar den kasuetan: eragiketa dela eta sozietate eskualdatzailearen zerga-oinarrian sartutako errenten zenbatekoa.

## **105. artikulua. Balore-trukearen zerga araubidea.**

**1.** Balore trukea dela-eta agerian geratzen diren errentak ez dira sartuko zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zerga oinarrian, betiere beharkizun hauek betetzen badira:<sup>227</sup>

a) Balore-trukea egiten duten bazkideak Espainian bizi badira edota Europako Batasuneko kide den beste herri batean edota bestelako estatu batean, baldin eta, azken kasu horretan, jasotako baloreak Espainian egoitza duen entitate baten sozietate-kapitalaren adierazgarri badira.

Bazkidea errenta-eratzikipenaren araubidean dagoen entitatea bada, balore-trukearen ondorioz sortzen den errenta ez da sartu behar entitatearen bazkideen, jaraunleen, erkideen edo partaideen zerga-oinarrian, baldintza hauek betez gero: eragiketari kapitulu honetan ezarritako zerga-araubidea aplikatzea edo Kontseiluaren 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauaren itzalpean egitea (zuzentarau horretan zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako); bazkideak jasotako baloreen zerga-balorazioa trukaturatukoena bera izatea.

b) Baloreak eskuratzen dituen entitatearen egoitza Espainiako lurraldean egon behar da, edo Kontseiluaren 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauaren aplikazio-eremuan (zuzentarau horretan zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako).

**2.** Balore trukea egiten duen entitateak jasotako baloreak ekarpena egiten duten bazkideen ondarean zuten balioaren arabera baloratuko dira, zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren

---

<sup>227</sup> Paragrafo hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako hiru apartatuak aldatu du. Aipaturako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



gaineko zergaren arauei jarraikiz, non eta haien merkatuko balio normala ez den txikiagoa, horrelakoetan azken horren arabera baloratuko baitira.<sup>228</sup>

Bazkideek sortutako errentak Espainian zergari atxikita ez badaude, alderdien artean erabakitako balorea hartuko da aintzat, eta merkatuko balore arrunta izango da muga.

Bazkidea errenta-eratzikipenaren araubidean dagoen entitatea bada, balore-trukearen ondorioz sortzen den errenta ez da sartu behar beraren bazkideen, jaraunsleen, erkideen edo partaideen zerga-oinarrian, baldintza hauek betez gero: eragiketari kapitulu honetan ezarritako zerga-araubidea aplikatzea edo 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauaren itzalpean egitea (zuzentarau horretan zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako); bazkideak jasotako baloreen zerga-balorazioa trukaturatukoena bera izatea.

**3.** Bazkideek jasotako baloreak emandako baloreen balioaren arabera baloratuko dira zerga ondorioetarako, eta balio hori zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren arauei jarraikiz zehaztuko da, dagokionaren arabera. Balorazio horri gehitu edo gutxituko zaio dirutan entregatu edo jasotako konpentsazio osagarriaren zenbatekoa.<sup>229</sup>

Jasotako baloreek emandakoen eskuratze data gordeko dute.

**4.** Bazkideak Espainiako egoiliar-izaera galtzen badu, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edota Zerga honen inguruabar hori gertatu den zergaldiaren zerga-oinarrian sartuko da akzioek edo partaidetzek merkatuan duten balore arruntaren eta aurreko idatz-zatiak (dagokionean, zuzenduta, zerga aldetik kengarriak izan diren balore-galeren zenbatekoan) aipatzen duen balorearen arteko aldea.

Errenta horri dagokion zerga-zorren zatiaren ordainketa baloreak eskualdatzen diren zergaldira arte geroratu daiteke, foru-arau honetako 41. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorritik eta bertan ezarritako baldintzak betez gero.

---

<sup>228</sup> Paragrafo hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako hiru apartatuak aldatu du. Aipaturako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>229</sup> Paragrafo hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako hiru apartatuak aldatu du. Aipaturako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



5.<sup>230</sup> Paradisu fiskaltzat jotzen diren lurralde edo lurraldeetan helbideratutako edo finkatutako entitateek esku hartzen duten eragiketetatik lortutako errentak edota haien bitartez lortutakoak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren edota zerga honen zerga oinarrian sartuko dira.

6. Artikulu honetako 1. idatz-zatian ezarritako guztia betetzen ez duten balore-trukeek ezin diote heldu kapitulu honetan ezarritako araubideari.

## **106. artikulua. Bazkideen zerga-ordainketa bategite-, irespen- eta erabateko zein zatikako banaketa-eragiketetan.**

1. Entitate eskuratzailerak entitate eskualdatzailearen bazkideei baloreak eratzikitzean sortzen diren errentak ez dira sartu behar zerga-oinarrian, baldin eta beraien egoitza Espainiako lurraldean edo Europar Batasuneko estatu batean badago. Baloreak egoitza Espainian daukan sozietate baten kapitalari badagozkio, bazkideen egoitza beste estatu batean egon daiteke.

Bazkidea errenta-eratzikipearen araubidean dagoen entitatea bada, balore-eratzikipearen ondorioz sortzen den errenta ez da sartu behar entitatearen bazkideen, jaraunsleen, erkideen edo partaideen zerga-oinarrian, baldintza hauek betez gero: eragiketari kapitulu honetan ezarritako zerga-araubidea aplikatzea edo 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauaren itzalpean egitea (zuzentarau horretan zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako); bazkideak jasotako baloreen zerga-balorazioa trukaturatukoena bera izatea.

2.<sup>231</sup> Bat-egite, xurgatze eta zatiketa oso zein partzialeko eragiketengatik jasotako baloreak emandako baloreen balioaren arabera baloratuko dira zerga ondorioetarako, eta balio hori zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren arauari jarraikiz zehaztuko da, dagokionaren arabera. Balorazio horri gehitu edo gutxituko zaio dirutan entregatu edo jasotako konpentsazio osagarriaren zenbatekoa. Jasotako baloreek emandakoen eskurapen data gordeko dute.

---

<sup>230</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>231</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



**3.** Bazkideak espainiar lurraldeko egoiliar izateari uzten badio, inguruabar hori gertatzen den zergaldiari dagokion Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako edota zerga honetako zerga-oinarrian sartuko da akzio edo partaidetzek merkatuan duten balio normalaren eta aurreko idatz-zatian aipatu den balioaren arteko diferentzia, zuzendua berau, hala denean, zergatik kendu ahal izan diren balio-galeren zenbatekoan.

Errenta horri dagokion zerga-zorraren zatiaren ordainketa baloreak eskualdatzen diren zergaldira arte geroratu daiteke, foru-arau honetako 41. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorri eta bertan ezarritako baldintzak betez gero.

**4.**<sup>232</sup> Paradisu fiskaltzat jotzen diren lurralde edo lurraldeetan helbideratutako edo finkatutako entitateek esku hartzen duten eragiketetatik lortutako errentak edota haien bitartez lortutakoak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren edota zerga honen zerga oinarrian sartuko dira.

## **107. artikulua. Entitate eskualdatzailearen eta entitate eskuratzzailearen kapitaleko partaidetzak.**

**1.** Entitate eskuratzzaileak entitate eskualdatzailearen kapitalean gutxienez % 5eko partaidetza badauka (edo % 3koa, sozietate horrek antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badu), partaidetza kitatzeak sortzen duen errenta positiboa ez da sartu behar entitate eskuratzzailearen zerga-oinarrian, baldin eta entitate eskualdatzailearen erreserbekin bat badator, ez eta modu berean sortzen den errenta negatiboa ere.

Honelako kasuetan, foru-arau honetako 60. artikuluko 4. idatz-zatian xedatutakoa inolaz ere ez zaie aplikatuko aurreko paragrafoan aipatutako erreserbei.

**2.** Partaidetzaren zenbatekoa aurreko idatz-zatian aipatutakoa baino txikiagoa denean, horren deuseztapenak errenta bat ekarriko du, eta jasotako ondare-elementuek merkatuan duten balio arruntaren eta berorren kontabilitateko balioaren diferentziaren zenbatekoa izango da errenta hori.

**3.**<sup>233</sup> Eskuratutako ondasunak, zergari dagokionez, foru arau honen 103. artikuluan ezarritakoaren arabera baloratuko dira.

---

<sup>232</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.

<sup>233</sup> 3. artikulua hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamar apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



Hala ere, entitate eskuratzailerak entitate eskualdatzailearen kapitalean gutxienez 100eko 5eko partaidetza badu (edo 100eko 3koa, sozietate horrek antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatuz gero), partaidetzak duen eskurapen prezioaren eta ondare garbiaren arteko diferentziaren zenbatekoa eskuratutako ondasunei eta eskubideei egotziko zaie; horretarako Merkataritza Kodeko 46. artikuluan eta hura garatu duten gainerako arauetan ezarritako integrazio metodo orokorra aplikatuko da. Gainera, aurrean aipatutako balorazioaren arabera egoten ez den diferentziaren zatia kengarria izango da zerga ordainketan, foru arau honetako 25. artikuluko 1. apartatuan ezarri den bezala. Salbuespena: batera zein bestera, foru arau honetako 34. artikuluan xedatutakoa aplikatuta, aurreko beste entitate eskualdatzaile baten zerga oinarrian sartu ez den diferentziaren zatia.

Orobat, jasotako ondasun eskubideei egotziko zaie entitate eskualdatzailearen egoitzan sortutako ondasun eskubideen balioak izandako aldaketen ondoriozko doikuntzekin bat datorren partaidetzak zerga ondorioetarako duen eskuraketa balioaren zatia, zati hori galera-irabazien kontuan egotzi ez zenez gero, ez baitzuen zerga ondorioz izan.

Aurreko bi paragrafoetan xedatutakoa aplikatzeko, ezinbestekoa izango da entitate eskuratzailerak eta eskualdatzaileak ez izatea sozietate talde berekoak, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritako irizpideekin bat etorritik, egoitza non duten eta urteko kontuak batera egin behar dituzten alde batera utzita. Beharkizun hori ez zaio ezarritako pertsona edo entitate eskualdatzaileak ordaindutako partaidetzaren eskuraketa prezioari, eskualdatzaileak, aldi berean, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan xedatutako balizkoen artean ez dauden pertsona edo entitate bati eskuratu badio.

Aurreko paragrafoan jasotako beharkizuna betetzen ez denean, partaidetzak zerga ondorioetarako duen eskurapen balioaren eta ondare partaidetuaren ondare garbiaren arteko diferentziari dagokion kenkaria bakarrik egin daiteke baldin eta kreditatzen bada erositako sozietatearen merkataritza-fondoaren balio-galera itzulezin bati dagokiola.

**4.** Entitate eskualdatzaileak entitate eskuratzaileraren kapitalean parte hartzen duenean, ez dira haren zerga-oinarrian sartuko partaidetzaren eskualdaketa dela-eta agerian geratzen diren errentak, nahiz eta entitateak foru-arau honen 102. artikuluko 2. idatz-zatia. idatz-zatian ezarritako uko egite ahalmena erabili.

## **107 bis artikulua.<sup>234</sup> Entitateen kapitalean edo funts propioetan partaidetzak eskuratzera xedaturiko finantza gastuen kenkaria mugatzea.**

---

<sup>234</sup> Artikulu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletik bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



Foru arau honen 25 bis artikuluan aurreikusitakoaren ondorioetarako, edozein motatako entitateen kapitalean edo funts propioetan partaidetzak eskuratzera xedaturiko zorretatik eratorritako finantza gastuak kengarriak izango dira eskurapen hori egin zuen entitatearen onura operatiboaren ehuneko 30eko muga gehigarriarekin; dena den, onura operatibo horretan ez dira sartuko eskurapen hori egin eta hurrengo 4 urteetan harekin bat egingo duten entitateei dagokiena, fusio horretarako zerga araubide berezi hau aplikatzen bada. Finantza gastu horiek hartu beharko dira kontuan, halaber, 25 bis artikuluko 1. apartatuan aipatzen den muga.

Artikulu honetan xedatutakoa aplikatuz kengarriak ez diren finantza gastuak hurrengo zergaldietan kendu ahal izango dira, betiere artikulu honetan eta foru arau honen 25 bis artikuluko 1. apartatuan aurreikusitako muga kontuan hartuta.

Artikulu honetan aurreikusitako muga ez da aplikagarria izango entitateen funts propioetako edo kapitaleko partaidetzak eskuratu diren zergaldian, baldin eta eskurapen hori zor bidez finantzatu bada, gehienez ere, eskurapen prezioaren ehuneko 70eko mugarekin. Era berean, muga hori ez da aplikatuko hurrengo zergaldietan, baldin eta, eskurapenaren unetik, zor horren zenbatekoa, gutxienez, hurrengo 8 urteetako bakoitzari dagokion zati proportzionalean murrizten bada, zorra eskurapen prezioaren 100eko 30era iritsi arte.

## **108. artikulua.<sup>235</sup> Zerga arloko eskubide eta betebeharretan subrogatzea eta errentak egozte.**

1. Foru arau honetako 101. artikuluan aipatutako eragiketek titulu unibertsaleko ondorengotza bat dakartenean, entitate eskuratzailari eskualdatuko zaizkio entitate eskualdatzailearen zerga eskubide eta betebeharrak.

Entitate eskuratzailak bere gain hartuko du beharrezkoak diren beharkizunak betetzea zerga onurak aplikatzen jarraitzeko edo entitate eskualdatzaileak zituenak kontsolidatzeko.

2. Ondorengotza ez bada unibertsala, eskualdatutako ondasun eta eskubideei dagozkien zerga eskubide eta betebeharrak bakarrik eskualdatuko dira.

Entitate eskuratzailak bere gain hartuko du entitate eskualdatzailearen zerga onurak aplikatzeko beharkizunak betetzea, eskualdatutako ondasun eta eskubideei buruzkoak diren heinean.

3. Entitate eskuratzailari entitate eskualdatzaileak konpentsatzeko dituen zerga oinarri negatiboak eskualdatuko zaizkio, honako egoera hauetakoren bat gertatzen denean:

---

<sup>235</sup> Artikulu hau apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauaren 2. artikuluko hogei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jartzen da indarrean. Aldaketa, ordea, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2020-04-28ko GAO)



a) Entitate eskualdatzailea iraungitzen denean.

b) Jarduera adar bat eskualdatzen denean, eta haren emaitzek entitate eskualdatzailean oraindik konpentsatzeko dauden zerga oinarri negatiboak sortu dituztenean. Kasu horretan, eskualdatutako jarduera adarrak sortu dituen eta oraindik konpentsatzeko dauden zerga oinarri negatiboak eskualdatuko dira.

Entitate eskuratzailleak entitate eskualdatzailearen kapitalean parte hartzen duenean, edo lehenengoa foru arau honen 42. artikuluan jasotako egoeretako batean dagoenean bigarrenarekiko, konpentsatzeko dagoen zerga oinarri negatiboari honako zenbateko hau gutxituko zaio: bazkideek, edozein titulu dela medio, duten partaidetzagatik edo elkarri lotutako entitateek entitate eskualdatzailean dituzten partaidetzengatik egindako ekarpenen balioaren eta balio fiskalaren arteko diferentzia positiboa.

Entitate eskualdatzaileak galerak izan baditu eta, horrek narriadura bat ekarri badu entitate eskuratzailleak edo beste entitate batek entitate eskualdatzailearen kapitalean duen partaidetzan, galerei dagozkien zerga oinarri negatiboak ezingo dira inoiz konpentsatu, entitate horiek foru arau honen 42. artikuluan aipatzen den lotura harremana dutenean.

4. Foru arauen edo Espainiako legeen babespean sortutako eskubide eta betebeharrak baino ezingo dira subrogatu.

#### **109. artikulua. Establezimendu iraunkorren galerak.**

Establezimendu iraunkor baten eskualdaketari foru-arau honetako 102. artikuluko 1. idatz zatiko d) letran ezarritako araubidea aplikatu behar bazaio, foru-arau hau aplikatu behar zaion entitate eskualdatzailearen zerga-oinarriari kopuru hau gehitu behar zaio: establezimendu iraunkorrak egotzitako errenta negatiboen eta positiboen arteko diferentzia (gehieneko kopurua: establezimenduaren eskualdaketak sortutako errenta positiboa).

Aurreko paragrafoan ezarritakoaz gainera, errenta positiboak ez baditu betetzen foru-arau honetako 35. artikuluan ezarritako betekizunak, mugaz gaindiko errenta zatia entitate eskualdatzailearen zerga-oinarrian sartu behar da; nolanahi ere, kuota osotik kopuru hau kendu ahal izango da: Kontseiluaren 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauan (honen bidez zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako) xedatutakoa aplikatu ezean establezimendu iraunkorra dagoen Batasuneko estatuan errenta horri zerga-oinarrian integratuta ezarriko litzaiokeen karga (gehieneko kopurua: errentari zerga-oinarrian integratuta dagokion kuota osoa).

#### **110. artikulua. Kontabilitateko betebeharrak.**





**1.** Entitate eskuratzailleak ondoren aipatuko den informazioa sartu beharko du urteko txostenean, entitate eskualdatzailleak foru-arau honen 102. artikuluko 2. idatz-zatia. idatz-zatian aipatu den ahalmena erabili ez badu; orduan, d) letran zehaztutakoa baino ez du bete behar izango:

a) Entitate eskualdatzailleak amortizagarriak diren eskualdatutako ondasunak eskuratu zituen ekitaldia.

b) Entitate eskualdatzailleak itxitako azken balantzea.

c) Kontabilitatearen liburuetan eragiketa burutu baino lehen entitate eskualdatzaillearen liburuetako ez bezalako balioarekin sartu diren ondasun eskuratuaren zerrenda, balore biak adieraziz, eta baita amortizazio fondoak ere eta entitate bietako kontabilitate-liburuetan eratutako hornidurak.

d) Entitate eskualdatzailleak eduki dituen zerga-onurak, foru-arau honetako 108. artikuluko 1. eta 2. idatz-zatietan ezarritakoaren arabera aplikatu ahal izateko beharkizun jakin batzuk betetzera behartzen dutenak.

Idatz-zati honetan ezarritakoetarako, entitate eskualdatzailleak entitate eskuratzaileri jakinarazi beharko dizkio aipatu datu horiek.

**2.** Pertsona juridikoak diren bazkideek ondorengo datu hauek aipatu beharko dituzte urteko txostenean:

a) Emandako baloreen kontabilitateko balioa.

b) Jasotako baloreak zein balioekin kontabilizatu diren.

**3.** Aurreko idatz-zatietan ezarritako aipamenak eskuraturiko baloreak edo ondare-elementuak inbentarioan dauden bitartean burutu beharko dira edo, bestela, entitate eskualdatzailleak edukitako zerga pizgarriek eratorritako beharkizunak bete behar diren bitartean.

Entitate eskuratzailleak aukeratu ahal izango du, eta bigarren eta ondorengo urteko txostenei dagokienean, aipamenok eragiketaren ondorengo lehenengo urteko txostenean agertzen direlako adierazpen hutsa sartu, zein gorde egin beharko baita aurreko lerroaldean aipatzen den inguruabarra dagoen bitartean.

**4.** Aurreko idatz-zatietan ezarritako betebeharrak ez betetzea zergen arloko arau-haustea izango da. Zehapena 200 euroko isun finkoa izango da ematen ez den datu bakoitzeko eta urtero informazio hori ematen ez den lehenengo hiru urteetan, eta 1.000 eurokoa hortik aurrerako urte bakoitzeko; nolanahi ere, isunak muga izango du: entitate eskuratzailleak eskualdatutako ondasun eta eskubideei kontabilitatean ezarritako balioaren % 5.



## 111. artikulua.<sup>236</sup> Diruzkoak ez diren ekarpenak.

1. Zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunak aukeratu dezake kapitulu honetan ezarritako araubidea diruzkoak ez diren ekarpenei aplikatzea, haietan baldintza hauek betetzen badira:

a) Ekarpena jasotzen duen entitatea lurralde espainiarrean egoiliarra izatea, edo bertan egiten dituen jarduerak emandako ondasunak atxikita dauzkan establezimendu iraunkor baten bitartez burutzea.

b) Ekarpena egindakoan, zerga honen, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadun den ekarleak gutxienez ehuneko 5eko partaidetza edukitzea ekarpena jasotzen duen entitatearen funts propioetan (%3koa, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute).

c) Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo Espainiako lurraldean establezimendu iraunkorrik ez duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek akzio edo partaidetza sozialak ekartzen badituzte, a) eta b) letratan ezarritako baldintzez gainera ondoko hauek ere betetzea:

a') Zein entitateren kapital sozialaren ordezkagarri diren, entitate horri ez aplikatzea Espainiako edo Europako interes ekonomikoko taldeen eta aldi baterako enpresa batasunen araubide berezia, foru arau honetako VI. tituluaren III. kapituluaren arautua, eta, halaber, foru arau honen 14. artikuluan aipatzen den ondare sozietate ez izatea.

b') Partaidetza gutxienez entitatearen funts propioen 100eko 5ekoa izatea, edo 100eko 3koa, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute.

c') Ekarpena egiten duena haien jabe izatea, etenaldirik gabe, ekarpena formalizatzen duen agiri publikoa egin aurreko urtean.

d) Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo Europar Batasuneko estatu kideren batean egoitza duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek c) letran aipatutakoez bestelako ondare elementuak ekarriz gero, elementu horiek jarduera ekonomikoei atxikita egotea, eta jarduera horien kontabilitatea Merkataritza Kodean edo legeria baliokidean xedatutakoaren arabera egitea.

---

<sup>236</sup> Artikulu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletiko sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



2. Kapitulu honetan ezarritako araubidea jarduera adarren ekarpenei ere aplikatuko zaie, baldin eta ekarpen horiek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren edo Europar Batasuneko estatu kideren batean egoitza duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek eginak badira eta, betiere, haien kontabilitatea Merkataritza Kodean edo legeria baliokidean xedatutakoaren arabera egiten badute.

3. Ekartzen diren ondare elementuak ezin izango dira baloratu, zerga ondorioetarako, merkatuko balio normaletik gora.

## **112. artikulua. Aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorra.**

1. Zergadunak kapitulu honetan ezarritako araubidea hautatzen badu, merkataritzako sozietateen egitura aldatzeari buruzko apirilaren 3ko 3/2009 Legeko 81-84 bitarteko artikuluetan aipatzen diren aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorreari aplikatuko zaie, ondokoak betez gero:

a) Lagapena desegindako entitatearen bazkide baten edo batzuen alde egitea, horretan boto-eskubidea gutxienez 100eko 25ekoa dutenean, desegite-erabakia baino urtebete lehenagoko aldian.

b) Bazkideei esleitutako aktiboek eta pasiboek desegindako entitatearen jarduera osoa edo horren adar bat edo gehiago osatzea.

c) Entitate lagapen-hartzaileak egoitza espainiar lurraldean izatea, edota jarduerak hortxe burutzea, ekarritako ondasunei lotutako ezarpen iraunkor baten bidez.

2. Lagatako ondare-elementuak ezin izango dira baloratu, zergari dagokionez, merkatuan duten balio arruntaren gainetik.

## **113. artikulua. Zergapetze bikoitza saihesteko arauak.**

1. Foru-arau honetako 105. artikuluko 2. idatz-zatian eta 111. artikuluan ezarritako balorazio-arauak aplikatuta zergapetze bikoitza gerta ez dadin, ekarpeneko ondasunei egotzitako zaizkien errenten kargura banatutako mozkinak foru-arau honetako 33. artikuluan xedatutakoa aplikatzeko eskubidea emango dute, partaidetza-ehunekoa eta antzinatasuna gorabehera. Irizpide hori bera hartuko da aintzat foru-arau honetako 34. artikuluan partaidetzak eskualdatuta lortzen diren errentei buruz xedatutakoa aplikatzeko.

Aurreko idatzi-zatiak aipatzen duen mozkinen banaketak eragindako partaidetzaren balio-galera ez da zergan kengarria izango, mozkin horien zenbatekoari dagozkion zergak, partaidetzaren eskualdaketa bidez, Espainian ordaindu direnean izan ezik. Azken kasu horretan, entitateak aukera izango du partaidetza eskualdatu duenean Espainian zerga-ordainketa eragin duten mozkinen zenbatekoa besteko gastua zenbatzeko, baldin eta, eragiketa hori kontabilizatu behar den modua dela eta, ez badu inolako errentarik sartu zerga-oinarrian eta partaidetza horren balioa txikitu behar badu.



2. Mozkinak kontabilizatzeko modua dela eta aurreko idatz-zatiko arauak aplikatuta zergapetze bikoitza saihesterik izan ez bada, entitate eskuratzailleak partaidetza azkentzen denean foru-arau honetako 104. artikuluan 105. artikuluko 2. idatz-zatian eta 111. artikuluan ezarritako balorazio-arauak aplikatuta egingo zirenen kontrako zeinua duten doikuntzak egin behar ditu; salbuespena: foru-arau honetako 34. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoa aplikatu behar zaien bazkideei dagokien zatia. Entitate eskuratzailleak kontrako zeinua duten doitze horiek egin ahal izango ditu iraungi aurretik, baldin eta frogatzen bada bazkideek euren partaidetza eskualdatu dutela, eskualdaketa hori egiteko euren zerga-oinarrian sartu den zenbatekoaren mugaz.

#### **114. artikulua. Zerga-araubidea ezartzea.**

1. Kapitulu honetan ezarritako zerga-araubidea merkataritza sozietateen forma juridikoa ez duten zerga honen zergadunek parte hartzen duten eragiketei aplikatuko zaie, baldin eta beraien emaitzak kapitulu honetan aipatzen diren eragiketen ondoriozkoen antzekoak badira.

2. Halaber, kapitulu honetako zerga-araubidea Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste estatu kide batera aldatzen duenean ere aplikatuko da Espainiako lurraldean dauden ondasun eta eskubideei dagokienez, aldaketaren ondoren lurralde horretan dagoen establezimendu iraunkor bati eratzikita geratzen badira. Ondorio horietarako, araubide berezi honetan ondasun-eskubideen eskualdaketak ezartzen diren arauak sozietatearen helbidea aldatzeko eragiketei ere aplikatuko zaizkie, eragiketok horrelako eskualdaketak sortzen ez badute ere.

3. Kapitulu honetan ezarritako araubidea aplikatu ahal izateko ezinbestekoa da erregela hauen arabera hautatzea:

a) Bat-egite edo zatitze eragiketetan, hautapena proiektuan adierazi behar da, eta zerga-egoitza Espainian duten entitate eskualdatzaileek eta eskuratzailleek bat egiteko edo zatitzeko erabakietan ere bai.

Eragiketa horiei aplikatu ahal bazaie Foru Arau honek 102. artikuluan ezarritako araubidea, eta horietan ez entitate eskualdatzaileak ez eskuratzailleak zerga-egoitza Espainian ez badute, entitate eskuratzailleak egingo du aukera, eta eskualdaketa agiria den eskritura publikoan jaso beharko da.

b) Diruzkoak ez diren ekarpenetan, eta aktiboen eta pasiboen lagatze orokorretan, entitate eskuratzailleak egingo du aukera, eta sozietatearen erabakian jaso beharko da, edo, bestela, egintzaren edo kontratuaren agiria den eskritura publikoan.

Eragiketa horietan entitate eskuratzailleak zerga-egoitza edo establezimendu iraunkorra Espainian ez badu, entitate eskualdatzaileak egingo du aukera.



c)) Baloreak trukatzeko eragiketetan, hautapena entitate eskuratzailerak egin behar du eta sozietatearen erabakian ezarri beharko da edo, bestela, egintza edo kontratu dokumentatzen duen eskritura publikoan. Akzioak eskuratzeko eskaintza publikoetan, eragiketa bultzatzeko eskumena duen sozietate-organoak egingo du aukera, eta azalpenezko liburuxkan jaso beharko da.

Ez baloreak eskuratu dituen entitateak ez trukutzen diren baloreen bidez partaidetza hartutako entitateak ez badauka egoitza Espainian, baloreak eskualdatu dituen bazkideak frogatu behar du entitate eskuratzailerari Kontseiluaren 2009ko urriaren 19ko 2009/133/CE Zuzentarauan ezarritako araubidea aplikatu zaiola (zuzentaru horretan zerga-araubide bateratua ezarri zen Batasuneko estatu ezberdinetako sozietateen arteko bat-egite, zatiketa, zatiketa partzial, aktibo-ekarpen eta akzio-trukeetarako eta Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzen duenerako).

d) Europako sozietate batek edo Europako sozietate kooperatibo batek sozietatearen egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste estatu kide batera aldatzen badu, hautapena sozietatearen egoitza Espainiatik Batasuneko beste estatu batera aldatzen duen sozietatearen lekualdaketarako proiektuan eta sozietate erabakian ezarri behar da, edo sozietatearen egoitza Espainiara aldatzen duen sozietatearen proiektuan eta sozietate erabakian, edo egoitza Espainian eduki ez arren Espainiako lurraldean establezimendu iraunkorra daukan sozietateak egoitza beste estatu batera aldatzeko proiektuan eta sozietate erabakian.

Hautapena eragiketa dokumentatzen duen eskritura publikoan edo agiri publiko baliokidean islatu behar da. Eskritura edo agiri hori Kontseiluaren 1968ko martxoaren 9ko 68/151/EEE Zuzentarauan ezarritako xede estatuko erregistro publikoan inskribatzeko modukoa izan behar da.

Kasu guztietan, idatz-zati honetan araututako hautapena zerga-administrazioari jakinarazi behar zaio arautegian ezarritako moduan eta epealdian.

**4.** Kapitulu honetan ezarritako araubidea ez zaie aplikatuko helburu nagusitzat zerga-iruzurra edo zerga-itzurpena duten eragiketei.

Ondorio horietarako, eragiketak horrelakotzat joko dira Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauko 14. eta 15. artikuluetan ezartzen dena aplikagarri bazaie.

Bereziki, araubidea ez da aplikatuko eragiketa baliozko arrazoi ekonomikoengatik egin beharrean –hala nola, eragiketan parte hartu duten entitateen jarduerak berregituratzea edo arrazionalizatzea–, zerga-abantailak lortzeko helburu soil-soilarekin egiten bada, betiere eragiketa hori paragrafo honen aurreko idatz-zatian ezartzen diren kasuetan badago.

**5.** Kapitulu honetan errentak geroratzeko ezarritako araubidea ezin da bateratu, foru-arau honetako 34. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, entitateen



partaidetzak eskualdatuta lortzen diren errentak zerga-oinarrian ez sartzeko bertan ezarritako kasuak aplikatzearekin.

## **VIII. KAPITULUA**

### **Higiezin errentamenduaren kualifikazioa daukan jarduera egiten duten entitateak**

#### **115. artikulua. Aplikazio-eremua.**

**1.**<sup>237</sup> Kapitulu honetan ezarritako araubideari jarduera ekonomiko nagusitzat ondasun higiezin gaineko eskubide errealak lagatzea edo eratzea duten zergadunek heldu ahal diote (jarduera horren barruan sartzen dira ondasun horiek errentan edo azpierrean ematea eta ondasunok erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eratzea, izena eta izaera gorabehera), baldintza hau betez gero: entitatearen urteko batez besteko plantilla bost langilekoa izan behar da, hain zuzen ere besteren konturako langileak, lansaio osokoak eta dedikazio eksklusiboa dutenak. Horretarako, ez dira zenbatuko foru arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunarekin lotutzat jotzen diren langileak.

Batez besteko plantilla zenbatzean, aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak betetzen dituzten langileak hartu behar dira kontuan, hain zuzen ere foru arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunari lotutako ondare sozietateez bestelako entitateetan enplegatuta daudenak..

**2.** Kapitulu honetan xedatutakoa aurreko idatz-zatian ezarritakoa betetzen ez duten entitate batzuek ere aplikatu ahal dute, hain zuzen ere jarduera ekonomiko nagusitzat Espainiako lurraldean dauden etxebizitzak errentatzea dutenek.

Jarduera hori bateragarria izango da negozio-lokaletan eta garaje-plazetan inbertitzearekin, errentatzeko asmoarekin, baldin eta horien baterako kontabilitate-balioa entitatearen etxebizitza-inbertsioen kontabilitate-balioaren % 20 baino gehiago ez bada.

Honen ondoretarako, etxebizitzaren errentamendutzat Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legeko 2. artikuluan ezarritakoa soilik hartuko da, eta gainera lege horretan etxebizitzaren errentamenduen kontratueterako ezarritako betekizunak eta baldintzak bete behar dira.

**3.** Artikulu honetako 2. idatz-zatian aipatutako entitateek kapitulu honetako zerga-araubidea aplikatu ahal izateko ezinbestekoa da ondokoak betetzea:

---

<sup>237</sup> 1. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamaika apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



a) Errentatzeko diren etxebizitzaren % 90ek ezin dituzte eduki 110 metro koadro baino gehiago eraikita.

b) Entitateak bere jabetzako 10 etxebizitza eduki behar ditu gutxienez errentatuta edo errentatzeko.

Etxebizitzaren errentamenduan gehienez ere eraikin bereko bi garaje-plaza eta eranskinak, negozio-lokalak salbu, sartu daitezke, etxebizitzarekin batera errentatuz gero.

Etxebizitzaren kopurua konputatzean ez dira kontuan izango loturiko pertsona edo entitateei errentatutakoak, foru-arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera.

**4.** Araubide hau aplikatzea hautatuz gero, zerga-administrazioari jakinarazi behar zaio. Araubide berezi hau hautapenaren berri eman ondoren amaitzen den zergaldian, eta hurrengoetan ere bai zerga-administrazioari uko egin nahi zaiola adierazi arte.

Arau bidez berriematearen betekizunak eta bertan eman beharreko informazioa zehaztu ahal izango dira.

**5.**<sup>238</sup> Entitate bati VI. titulu honetako gainerako araubide berezietako bat aplikatu ahal bazaio (salbuespenak: zerga baterakuntzaren araubide berezia; bat-egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukeen, aktiboaren eta pasiboaren lagapen osoaren, eta Europako sozietate edo sozietate kooperatibo baten egoitza Europar Batasuneko estatu kide batetik beste batera aldatzearen araubide berezia), ezin hautatu izango du kapitulu honetako araubidea, ondorengo paragrafoan ezarritakoa eragotzi gabe.

Foru arau honetako 13. artikuluan ezarritakoaren arabera mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain diren entitateek, honako hauen artean hauta dezakete: foru arau honetan entitate horientzat ezarritako espezialitateak aplikatzea edo kapitulu honetako araubide berezia aplikatzea.

Foru arau honetako 14. artikuluan jasotakoaren arabera ondare sozietatetzat hartzen diren entitateek honako hauen artean hauta dezakete: foru arau honetan entitate horientzat ezarritako espezialitateak aplikatzea edo kapitulu honetako araubide berezia aplikatzea.

## **116. artikulua. Zerga-araubidea.**

---

<sup>238</sup> 5. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamaika apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).





**1.** Aurreko artikuluan ezarritako betekizunak betetze dituzten entitateek eskubidea edukiko dute zerga-oinarrian ez sartzeko ondasun higiezinak gaineko eskubide errealak eratuta edo lagata lortutako errenten % 25 (jarduera horren barruan sartzen dira ondasun horiek errentan edo azpierrean ematea eta ondasunok erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eratzea, izena eta izaera gorabehera).

Foru-arau honetako 115. artikuluko 2. idatz-zatian aipatzen diren entitateek etxebizitzaren errentamenduek eta errentamenduen bitartekaritza-lanak sortutako errenten % 90 utz dezakete zerga-oinarritik kanpo.

Zerga-oinarrian sartu behar ez den errenta kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da etxebizitza bakoitzeko: lortutako sarrera osotik sarrera horrekin zuzenean lotuta dauden gastuak eta sarrerari gastu orokorretan dagokion zatia kendu.

**2.**<sup>239</sup> Artikulu honetako aurreko apartatuan errentak zerga oinarrian ez sartzeaz ezarritakoa entitatearen higiezinak eskualdatuta lortutako errentei ere aplikatuko zaie, honako baldintza hau betez gero: eskualdatu aurretik entitateak gutxienez 10 urtean eduki izana errentatuta edo lagata, foru arau honetako 115. artikuluan ezarritako kasuetan.

Higieзина eskualdatu bada, errentak zerga oinarrian ez integratzeko, ezinbestekoa izango da, gainera, hura ez eskuratzea ez errentariak ez lagapen-hartzaileak.

**3.** Foru-arau honetako 42. artikuluan ezarritakoaren arabera lotuta dagoen pertsona edo entitate bat higieзина lagata, errentatuta edo eskualdatuta lortutako errentei ezin zaie aplikatu artikulu honetan errentak zerga-oinarrian ez integratzeari ezarritakoa.

**4.** Kapitulu honetan araututako araubidea aplikatzea hautatzen duten entitateetako bazkideei foru-arau honetako 33., 34. eta, kasu batzuetan, 60. artikuluan mozkinen mozkin-banaketa eta partaidetzen eskualdaketa zedatutakoa aplikatuko zaie, kasuan kasukoa.

**5.** Foru-arau honetako 36. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako berrinbertsio-aldia, hiru urte, bost urtera luzatuko da eskualdaketa ondozko errentari aurreko 2. idatz-zatian errentak zerga-oinarrian ez sartzeaz ezarritakoa aplikatu bazaio.

**6.** Araubide berezi honi helden dioten entitateek ezin izango dituzte aplikatu foru-arau honetako IV. tituluko V. kapitulu araututako emaitzaren aplikazioaren zuzenketak.

---

<sup>239</sup> 2. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamabi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



## VII. TITULUA ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA

### 117. artikulua. Zergaldia.

1. Zergaldia bat etorriko da entitatearen ekitaldi ekonomikoarekin.
2. Zergaldia beti amaituko da:
  - a) Entitatea azkentzen denean.
  - b) Espainiar lurraldean egoitza duen entitateak egoitza hori atzerrira lekualdatzean.
  - c) Entitatearen forma juridikoa aldatzen bada eta horrek berekin badakar emaitzako entitatea Zerga honi ez lotzea.

Zergaldi honi dagokion zerga-oinarria zehazteko entitatea desegintzat joko da eta horrek foru-arau honetako 40. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritako ondoreak sortuko ditu.

- d) Entitatearen forma juridikoa aldatzen bada eta horrek berekin badakar beraren karga-tasa aldatzea edo zerga-araubide berezia aplikatu beharra.

3. Aurreko idatz-zatiko d) letrako kasuetan eta entitatearen forma juridikoa eraldatu gabe jasaten duen karga-tasa edo Zergaren araubidea aldatzen bada, entitatearen forma juridikoa eraldatu edo beraren gaineko karga-tasa edo aplikatzen zaion zerga-araubidea aldatu baino lehen egon diren ondare-elementuak eskualdatuta lortu den errenta elementua eduki den aldi osoan jarraian sortutzat hartuko da, besterik frogatu ezean.

Errenta horretatik entitatearen forma eraldatu edo karga-tasa edo zerga-araubidea aldatu arte sortutako kopurua honela kargatuko da: entitateak lehengo forma juridikoaren arabera edo karga-tasa edo zerga-araubidea aldatu ezean edukiko zituen karga-tasa eta zerga-araubidea aplikatuko zaizkio.

Idatz-zati honetan xedatutakoa ez da aplikatuko entitateak jasaten duen karga-tasa aldatzen denean karga-tasen arautegiaren aldaketa orokor baten ondorioz.

4. Zergaldia ezin da izan hamabi hilabete baino luzeagoa.

### 118. artikulua. Zergaren sortzapena.

Zerga zergaldiko azken egunean sortuko da.

## VIII. TITULUA ZERGAREN KUDEAKETA



## I. KAPITULUA

### Entitateen indizea

#### 119. artikulua. Entitateen indizea.

1. Zerga-administrazioak Zerga Gipuzkoako Lurralde Historikoan ordaintzen duten entitateen indizea ardeztko du.
2. Arau bidez finkatuko da nola emango zaien alta eta baja entitateei eta nola inskribatuko diren.

#### 120. artikulua. Entitatei behin-behineko baja ematea indizean.

- 1.<sup>240</sup> Zerga Administrazioak, aurretiaz interesatuari entzunda, entitateen indizean behin-behineko baja emateko erabakia hartu ahal izango du ondorengo kasuetan:
  - a) Zerga Administrazioarekin dituen zerga zordunketei dagokienez entitatea kaudimengabezia osoarengatik huts egina deklaritzen denean, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga-bilketa Erregelamenduan jasotakoaren arabera.
  - b) Entitateak zerga honen aitorpena aurkeztu ez duenean.
2. Behin-behineko baxa-erabakia erregistro publikoari jakinaraziko zaio, zeinek baxa horri lotutako entitateari irekitako orrian betetzeari ekingo baitio bazterreko ohar bat, zeinetan jasoko baita, aurrerantzean, ezingo dela burutu hari dagokion inolako izenematerik entitateen aurkibidearen alta-ziurtagirik aurkeztu gabe.
3. Behin-behineko baxa-erabakiak ez du salbutzen horri lotutako entitatea berari doazkion zerga-betebehar batetik ere.

#### 121. artikulua. Lagundu beharra.

Gipuzkoako Lurralde Historikoko erregistro publikoetako titularrek hilero zerga-administrazioari bidaliko diote aurreko hilean entitateen indizean inskribatutako entitateen zerrenda (eraketak, ezarpenak, aldaketa eta azkentzeak).

## II. KAPITULUA

### Betebehar formalak eta kontabilitate arlokoak. Kontabilizatu

---

<sup>240</sup> Apartatu hau abenduaren 20ko 4/2022 Foru Arauaren 3. artikuluaen bat apartatuak aldatu du. Aipatutako Foru Arauak zerga iruzurra prebenitzeko eta haren aurka egiteko neurriak onesten ditu, eta 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak (2022/12/26ko GAO).



## **gabeko ondasunak eta eskubideak. Borondatezko birbalarizazioak.<sup>241</sup>**

### **122. artikulua. Kontabilitateko betebeharrak. Administrazioaren ahalmenak.**

1. Zerga honen kargapeko zergadunek Merkataritzako Kodean ezarritakoaren arabera arteztu behar dute euren kontabilitatea, edo bestela aplikatzen zaizkien arauetan ezarritakoarekin bat etorritz.

Kasu guztietan, foru-arau honetako 12. artikuluko 2. idatz-zatian aipatzen diren zergadunek euren kontabilitatean ondo zehaztuta eduki behar dituzte salbuetsi gabeko errentei eta ustiapen ekonomikoei dagozkien sarrerak eta gastuak.

2. Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean era hura garatu duten arau-xedapenetan zerga-administrazioari emandako gainera egiaztapen-ahalmenak gorabehera, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluko sozietate-taldeetako entitate nagusiek taldeko entitateetatik egoitza Espainian ez dutenen ekitaldiko galeren eta irabazien kontua, balantzea, ondare garbiaren aldaketen orria eta eskudiru-fluxuen orria aurkeztu behar dituzte Administrazioak egiaztapen-prozesu batean eskatuz gero. Gainera, zerga honen ordainketan eragina eduki lezaketen kontabilitateko ziurtagiriak eta aurrekariak ere aurkeztu behar dituzte.

### **122 bis artikulua. Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatiko bat erabili beharra.<sup>242</sup>**

1. Zerga honetako zergadunak behartuta daude, erregelamendu bidez zehaztuko diren eskakizunen, muga eta baldintzen arabera, sistema informatiko bat erabiltzera ondasun entrega eta zerbitzu prestazio guztiak dokumentatzen dituzten fitxategi informatikoen osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko, jarraian zerrendatutako eskakizunak betez:

a) Ondasunak entregatu eta zerbitzuak ematen direnean, elektronikoki sinatutako fitxategi informatiko bat sortu beharko du eragiketen faktura edo frogagiria jaulki aurretik, eta araudiaren arabera zehaztutako formatua, edukia eta ezaugarriak izan beharko ditu.

<sup>241</sup> 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin titulu hau aldatu du 2020ko azaroaren 6ko 3/2020 Foru Arauak, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duenak. (2020/11/12ko GAO). Zehazki, 1. artikuluko lehen ordinalaren bat apartatuak aldatu du.

<sup>242</sup> 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin artikulua hau txertatu du 2020ko azaroaren 6ko 3/2020 Foru Arauak, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duenak. (2020/11/12ko GAO). Zehazki, 1. artikuluko lehen ordinalaren bi apartatuak aldatu du.



Bereziki, beste informazio batzuen artean, honako hauek jaso beharko ditu letra honetan aipatutako fitxategi informatikoak:

a') Eragiketa dokumentatzen duenaren aurreko fakturaren edo frogagiriaren identifikazioa.

b') Egin den eragiketaren fakturaren edo frogagiriaren datuak, babestekoak direnak zainduta, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/679 (EB) Erregelamenduak, 2016ko apirilaren 27koak, Datu pertsonalen tratamenduari eta datuon zirkulazio askeari dagokionez pertsona fisikoak babestu eta 95/46 (EE) Zuzentaraua indargabetzen duenak, 9. artikuluan aurreikusitakoa betez.

c') Hurrengo 2. apartatuan aurreikusitako baldintzak betetzen dituen sistema informatikoaren edo softwarearen identifikazioa, baita hura garatu duen pertsona edo entitatearena ere.

b) Zerga Administrazioari berehala bidali beharko dio aurreko a) letran xedatutakoaren arabera sortutako fitxategi informatiko bakoitza.

c) Faktura edo frogagiria identifikatzeko kode bat eta «QR» kode bat sartu beharko ditu eragiketaren fakturan edo frogagirian.

Foru arau honen 12. artikuluko 1. apartatuan aipatzen diren entitate salbuetsiak eta irabazi asmorik gabeko entitateen araubidea aplikagarri dutenak –Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan ezarritakoa–, ez dira betebeharrak horren pean egongo.

Era berean, partzialki salbuetsitako entitateak, foru arau honen 12. artikuluko 2. apartatuan aipatuak, errentak zerga oinarrian integratu beharra dakarten eragiketengatik bakarrik egongo dira betebeharrak horren pean.

Dena den, aurreko apartatuan aipatutako entitate partzialki salbuetsiek ez dute betebeharrak hori izango aurreko azken aurreko zergaldian zerga honetan aitorpenik aurkeztera behartuta egon ez direnean foru arau honek 126. artikuluan jasotako beharkizunak betetzeagatik.<sup>243</sup>

**2.** Aurreko apartatuan ezarritako obligazioa betetzeko, zergadunek honako hauek erabili beharko dituzte:

a) Gipuzkoako Foru Aldundiak horretarako haien esku jartzen duen aplikazio informatikoa, araudiaren arabera ezarritako baldintzen eta mugen barruan, edo

---

<sup>243</sup> Paragrafo hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko zortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



b) Horretarako eratutako erregistroan inskribatuta dagoen software bat. Era berean, erregistro horretan inskribatuta egon eta erantzukizunpeko adierazpena sinatu duen pertsona edo entitate batek garatutakoa izan beharko da.

Letra honetan aipatutako erregistroan, erregelamenduan xedatutako baldintzetan egingo dira inskripzioak, inskripzio aldaketak eta bajak.

Zergadunak berak garatu badu b) letra honetan aipatutako softwarea, hark sinatu beharko du erantzukizunpeko adierazpena eta aipatutako erregistroan inskribatu beharko du softwarea.

3. Erregelamendu bidez, erregela bereziak ezarri ahal izango dira, aurreko 1. apartatuan jasotako obligazioari dagokionez, faktura eragiketen hartzaileek edo hirugarren pertsonak egiten duten kasuetarako.

4. Fakturen edo frogagiriaren hartzaileei, faktura edo frogagiri horiek jaulki dituzten zergapekoek 1. apartatuan adierazi diren obligazioak bete dituzten egiaztatzeko aukera emango die Zerga Administrazioak.

Erregelamendu bidez garatuko da egiaztapen hori nola egingo den.

### **123. artikulua. Kontabilizatu gabeko edo aitortu gabeko ondasunak eta eskubideak: errentak lortzen direlako ustezkotasuna.**

1. Zergaduna titularra izanik ere, kontabilitateko liburuetan erregistratuta ez dauden ondare-elementuak aitortu gabeko errentaren kargura eskuratu direla pentsatuko da.

Ustezkotasunak berdin jokatu du eskuraketaren balio partziala ezkutatuz gero.

2. Kontabilitatean erregistratuta ez dauden ondare-elementuak zergadunaren jabetzakotzat joko dira berak badauzka.

3. Aitortu gabeko errentaren zenbatekoa kontabilitateko liburuetan erregistratu gabe dauden ondasun edo eskubideen eskuraketaren balioa dela uste izango da, eskuraketa finantzatzeko hartutako benetako zorren zenbatekoan gutxitua, kontabilizatu gabekoak hauek ere. Zenbateko garbia ezin da izan negatiboa.

Eskuraketa-balioaren zenbatekoa egiaztagirien bitartez frogatuko da edo, hori ezinezko bada, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean ezarritako arauak aplikatuz.

4. Zergadunaren kontabilitateko liburuetan izan ez diren zorrak erregistratuz gero, errenta batzuk aitortu gabe daudela pentsatuko da.

5. Aurreko idatz-zatietan ezarritakoaren arabera egiten diren presuntzioen ondorioz agertzen diren errenten zenbatekoa preskribatu gabe dauden zergaldietatik zaharrenari egotziko zaizkio, zergadunak beste bati dagokiola frogatu ezean.



6.<sup>244</sup> Aurreko 1etik 5era bitarteko apartatueta aipatzen diren ondare elementuen balioa, behin zerga oinarrian sartuz gero, ondorio fiskal guztietarako izango da baliagarria.

## **124. artikulua. Zergaren kudeaketa administrazio bati baino gehiagori ordainduz gero.**

Zerga hainbat administraziori ordaindu behar izanez gero, arau hauek aplikatuko dira:

Lehenengoa. Zergaren likidazioaren emaitza zergaldian lurraldean egindako eragiketen bolumenaren arabera egotziko zaie administrazioei.<sup>245</sup>

Bigarrena. Zerga-administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar dieten zergadunek autolikidazioak aurkeztu behar dizkiete arauetan ezarritako epealdien barruan eta haietan ezarrita dagoen bezala. Autolikidazioetan administrazio bakoitzaren proportzioa eta bakoitzari ordaindu beharreko kuota edo hark itzuli beharreko kopurua zehaztu behar dira.

Hirugarrena. Itzulketak administrazioak egingo ditu dagokion proportzioan.

## **125. artikulua. Kontabilitateko borondatezko birbalorazioak.**

1. Zerga-oinarrian sartu gabeko kontabilitateko birbalorazioen bat egin duten zergadunek ondoko datuak ezarri behar dituzte memorian: zenbatekoa, zer elementuri dagokion eta zer zergalditan egin den.

Datu horiek birbalorizatutako elementuak zergadunaren ondarean dauden ekitaldi guztietako memorietan azaldu behar dira.

2. Aurreko idatz-zatian ezarritako betebeharra ez betetzea zergen arloko arau-haustea izango da.

Arau-hauste hori behin bakarrik zehatuko da: birbalorazio-zenbatekoaren % 5eko isuna. Ordainketak ez du ekarriko diru kopuru hori zergari dagokionez birbalorizatutako ondare-elementuaren balioari gehitzea.

---

<sup>244</sup> Numerazioa eta edukia abenduaren 20ko 4/2022 Foru Arauaren 3. artikulua bi apartatuak aldatu du. Aipatutako Foru Arauak zerga iruzurra prebenitzeko eta haren aurka egiteko neurriak onesten ditu, eta 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera izango ditu ondorioak (2022/12/26ko GAO).

<sup>245</sup> Artikulu honen Lehenengo erregela hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita zortzi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).





### III. KAPITULUA

## Aitorpena, autolikidazioa eta behin-behineko likidazioa

### 126. artikulua. Aitorpenak.

1.<sup>246</sup> Zergadunek zerga honen aitorpena aurkeztu eta sinatu behar dute; Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak ezarriko du non eta nola egin behar den.

Aitorpena aurkeztu beharko da zergaldia amaitu osteko sei hilabeteen ondorengo 25 egun naturalen barruan. Alabaina, salbuespenezko kasuetan eta egoerak horrela eskatzen badu, Zerga Administrazioak baimena eman ahal izango du epe hori baino lehenago aurkezteko.

Epe horren hasieran Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zehaztu ez badu zergaldi horren aitorpena aurkezteko era, aitorpena aurkezteko era zehazten duen xedapena indarrean jarri osteko 25 egun naturaleko epe barruan aurkeztu beharko da aitorpena. Hala ere, horrelakoetan zergadunek beste aukera bat ere badu: aitorpena aurreko paragrafoan aipatzen den epealdian aurkeztea aurreko zergaldiko aitorpenerako onartutako baldintza formalak beteta.

2. Foru-arau honetako 12. artikuluko 1. idatz-zatian aipatzen diren zergadun salbuetsiak ez dute aitorpena aurkeztu beharrik.

3. Foru-arau honetako 12. artikuluko 2. idatz-zatian aipatzen diren zergadunek euren errenta guztiak aitortu behar dituzte, salbuetsiak zein salbuetsi gabeak.

Hala ere, zergadun horiek ez dute edukiko aitorpena aurkeztu beharrik ondokoak betez gero:

- Urteko sarrerak guztira 100.000 euro baino gehiago ez izatea.
- Atxikipena aplikatu behar zaien salbuetsi gabeko urteko errenten ziozko sarrerak 2.000 euro baino gehiago ez izatea.
- Lortzen dituzten errenta salbuetsi gabe guztiei atxikipena aplikatzea.

Nolanahi ere, alderdi politikoek ez dituzte aitortu behar beraiek lortutako errenta salbuetsiak.<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> 1. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamahiru apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>247</sup> Paragrafo hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita zortzi apartatuak gehitzen du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua



4. Gipuzkoan ez ezik Espainiako estatuko beste zerga-administrazio baten lurraldean ere aritzen diren entitateek Gipuzkoako Foru Aldundiak eskatzen duen dokumentazioa aurkeztu behar dute, beste zerga-administrazio eskudunekiko dituzten betebeharrak gorabehera.

5. Zergadunek artikuluko honetan xedatutakoaren arabera aurkeztu beharreko aitorpenean ondokoak agertu behar dira nahitaez:

a) Entitatearen kapitalaren % 5 edo handiagoa den partaidetza daukaten bazkideen izenak biltzen dituen zerrenda.

b) Zergadunak kapitalaren % 5ekoa edo handiagoa den partaidetza daukan entitateen izenak biltzen dituen zerrenda.

c) Entitatearen Administrazio Kontseiluko administratzaileen edo kideen izenak biltzen dituen zerrenda.

6. Artikuluko honetako 5. idatz-zatian ezarritako betebeharrak bat ez betetzea zergen arloko arau-haustea da. Betebehar hori betetzerakoan datu faltsuak, zehaztugabeak edo osatugabeak erabiltzea ere zerga arloko arau-haustea da.

Ematen ez den datu bakoitzagatik eta oker edo faltsututa ematen den datu bakoitzagatik 1.000 euroko isuna ezarriko da. Datutzat haxe hartuko da: aurrean aipatutako idatz-zatian xedatutakoaren arabera aitorpenean agertu beharreko bazkide, entitate edo administratzaile bakoitza.

## **127. artikulua. Autolikidazioa eta zerga-zorraren sarrera.**

1.<sup>248</sup> Aitorpena aurkeztearekin batera zergadunek euren zorra zehaztu behar dute eta Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak ezartzen duen bezala (tokia eta modua) ordaindu behar dute.

2. Salbuespenen, kenkarien edo edozein zerga-pizgarriren onura izateko zerga-oinarrian edo kuotan, ezar daitezkeen araudiak eskatzen dituen betekizunak bete beharko dira.

Berariaz besterik ezarri ezean, salbuespena, kenkaria edo zerga-pizgarria aplikatu ostean onura horretarako eskubidea galtzen bada, zergadunak hau ere sartu behar du betekizunak edo baldintzak betetzen ez diren zergaldiaren

---

Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>248</sup> 1. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamalau apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



kuotarekin batera: aurreko aldiari aplikatutako salbuespenari, kenkariari edo zerga-pizgarriari dagokion kuota edo kopurua, berandutze-korrituak gehituta.

## **128. artikulua. Behin-behineko likidazioa.** <sup>249</sup>

1. Gipuzkoako lurralde historikoko Zergen Foru Arau Orokorreko 115. artikuluko 3. apartatua xedatutakoaren ondorioetarako, zerga honen autolikidazioa aurkezten denean honako hauek hautatu behar dira:

- a) Finantza errentamenduko kontratu batzuen zerga araubidea (18. artikulua).
- b) Hidrokarburoen esplorazioan, ikerketan eta ustiapenean aritzen diren entitateen aktibo ukigarrien eta ukiezinen eta ikerketako gastuen amortizazioagatik kenkaria aplikatzea (20. artikuluko 3. apartatua).
- c) Amortizatzeko askatasuna, amortizazio azkartua eta baterako amortizazioa (21. artikulua).
- d) Mikroenpresek eta enpresa txiki eta ertainek kaudimengabeziagatik kredituen narriaduren ondoriozko galerak osorik kentzea (22. artikuluko 3. apartatua).
- e) Finantza-merkataritzako funtseko zenbatekoen zerga oinarriaren murrizpena (24. artikulua).
- f) <sup>250</sup> Merkataritza funtsari dagozkion zenbatekoak murriztea zerga oinarrian (25. artikulua).
- g) Agortze faktorea meatzaritzako jardueretan (28. artikulua).
- h) Agortze faktorea hidrokarburo guneak arakatu, ikertu eta ustiatzeko jardueretan (29. artikulua).
- i) Aurrezki kutxen ongintzarako eta gizarte ekintzarako kopuruen kenkaria (30. artikulua).
- j) Kenkariaren gehikuntza garraibideak erabiltzeak eragindako gastuengatik (31. artikuluko 3. apartatuko b), c) eta e) letrak).
- k) Mikroenpresen kasuan, 32. artikuluko 4. apartatua araututakoa aplikatzea.

<sup>249</sup> 128. Artikulu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamabost apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>250</sup> Letra hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita bederatzia apartatuak aldatu du. Aipaturiko foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



- l) Aparteko mozkinen berrinbertsioa (36. artikulua).
  - m) Jabetza intelektual edo industrial ustiatzeagatiko murrizpena (37. artikulua).
  - n) Kuotaren ordainketa geroratzea egoitza edo ondare elementuak Europar Batasuneko beste estatu batera aldatzeagatik (41. artikuluko 2. apartatua).
  - ñ) Emaizaren aplikazioaren zuzenketak (IV. tituluko V. kapitulua).
  - o) Epekako edo prezio geroratuko eragiketetan, errentak 54. artikuluko 4. apartatuan ezarritakoaren arabera integratzea.
  - p) Aurreko ekitaldietako zerga oinarri negatiboen konpentsazioa (55. artikulua).
  - q) Atzerriko zergen kenkaria (60. artikuluko 5. apartatua).
  - r) V. tituluko III. kapituluko kenkariak.
  - s) Kuotaren ordainketa geroratzea 102. artikuluko 1. apartatuko a) eta c) letretan ezarritako kasuetan.
  - t) 102. artikuluko 2. apartatuan ezarritako geroratze araubideari uko egitea.
  - u) Hamabosgarren xedapen gehigarrian jasotako kenkariak
- 2.<sup>251</sup>** Zergadunek zilegi izango dute aurreko apartatuan aipatutako hautuei dagokienez egindako aukera zergaren autolikidazioan aldatzea, zerga aitortzeko borondatezko epea behin amaituta, baldin eta Zerga Administrazioak ez badu aldeztu aurretik inolako errekerimendurik egin.
- 3.<sup>252</sup>** Zerga Administrazioak aldeztu aurretik errekerimendu bat egin badu, artikuluko honetan aipatzen diren hautuak ezingo dira egin.
- 4.<sup>253</sup>** (Ezabatuta)

---

<sup>251</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu. Sartutako aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergalditako autolikidazioei bakarrik aplikatuko zaizkie.

<sup>252</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu. Sartutako aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergalditako autolikidazioei bakarrik aplikatuko zaizkie.

<sup>253</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak ezabatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



5. <sup>254</sup> (Ezabatuta)

## IV. KAPITULUA Ofiziozko itzulketa

### 129. artikulua. Autolikidazioa aurkeztean egin behar diren hautapenak.

1.<sup>255</sup> Foru arau honetako 68. artikuluan aipatutako kopuruen batura autolikidazioaren kuota baino gehiago bada, Zerga Administrazioak behin-behineko likidazioa egingo du, bidezkoa bada, aitorpena aurkezteko epea amaitu ondorengo sei hileko epearen barruan.

Autolikidazioa epez kanpo aurkeztuz gero, horren aurkezpen egunetik aurrera hasiko da aurreko apartatuan aipatzen den sei hilabeteko epea.

2. Autolikidazioaren ondoriozko kuota edo, halakorik balitz, behin behineko likidazioarena, Zerga honetan benetan atxikitako kopuru, konturako ordainketa eta zatikako ordainketen batuketa baino txikiagoa bada, zerga-administrazioak kuotaren gaineko soberakina ofizioz itzuliko du aurreko idatz-zatian finkatutako epean, egoki diren ondorengo behin behineko zein behin betiko likidazioei utzi gabe.

3. Artikulu honetako 1. idatz-zatian ezarritako epealdian itzulketa egiteko erabakia hartzen ez bada eta horren arrazoia zerga-administrazioari egotzi ahal bazaio, itzuli beharreko zenbatekoari Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 26. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako berandutze-korritua aplikatuko zaio, epealdia amaitu eta hurrengo egunetik itzulketa jasotzeko eskubidea aitortzen duen erabakia hartzen den egunera arte. Zergadunak ez du eskatu beharrik edukiko.

4. Arauz zehaztuko dira artikulu honetan aipatuta dagoen ofiziozko itzulketako ordainketaren prozedura eta era.

## V. KAPITULUA Konturako ordainketak

---

<sup>254</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko lehen ordinalaren bost apartatuak ezabatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>255</sup> Apartatu hau maiatzaren 9ko 1/2017 FORU ARAUaren amaierako bigarren xedapenak aldatu du. Aipatutako Foru Arauak Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorra zati batean aldatzen du. Aldaketa foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den hurrengo egunean sartzen da indarrean (2017/05/12ko GAO).



### 130. artikulua. Atxikipenak eta konturako sarrerak.<sup>256</sup>

1.<sup>257</sup> Zerga honen kargapeko errentak ordaintzen dituzten entitateek, are ondasun erkidegoek eta jabeen erkidegoek, arau bidez zehaztutako atxikipenak edo konturako sarrerak egin behar dituzte konturako ordainketen zioz, eta zenbateko horiek Gipuzkoako Foru Ogasunean sartu behar dituzten Ekonomia Itunean ezarritakoarekin bat etorriz. Banako enpresaburuek eta profesionalek euren jarduera ekonomikoetan ordaintzen dituzten errentei atxikipenak eta konturako sarrerak aplikatu behar dizkiete, bai eta Espainiako lurraldean establezimendu iraunkor baten bidez ari diren pertsona fisikoek, pertsona juridikoek eta bertan egoitza ez duten gainerako entitateek ere.

Era berean, Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batean helbideratuta dauden eta Espainian zerbitzuen prestazio libreko araubideari jarraituz aritzen diren aseguru entitateek atxikipena eta konturako sarrera egin beharko dute Espainian egiten diren eragiketei dagokienez.

2.<sup>258</sup> Atxikipenak aplikatu behar dituenak Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zehaztutako ereduari, epealdian, moduan eta tokian aurkeztu behar du atxikitako kopuruari aitortzea (atxikipenik egin ez badu, aitortzen negatiboa). Aldi berean, atxikipenen urteko laburpen bat aurkeztuko du erregelamendu bidez zehaztutako edukiarekin.

3. Atxikipenak egin behar dituenak berari egindako atxikipenen edo konturako ordainketen ziurtagiria egin behar du; araudian ezarriko da nola.

4. Araudian finkatuko da zer kasutan ez den atxikipenik egin behar. Ez da atxikipenik egingo honako kasuetan bereziki:

a) Foru-arau honetako 12. artikuluko 1. idatz-zatian aipatzen diren entitateek lortutako errentei.

b) Espainiako eta Europako interes ekonomikoko taldeek eta enpresen aldi baterako batasunek ematen dituzten mozkin dibidenduei eta partaidetzei,

---

<sup>256</sup> Artikuluaren izenburua 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren lau apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>257</sup> 1. Apartatu hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluko Bigarren ordinalak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2016ko urtarilaren 1etik aurrera aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>258</sup> 2. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamasei apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



entitatea foru-arau honetako VI. tituluko III. kapituluko araubide berezian egon den zergaldietan sortu eta zerga-oinarriaren egozketa jasan behar duten bazkideei dagozkienei.

c) Foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan araututako zerga-baterakuntzaren araubidean dagoen talde bateko sozietateek elkarri ordaintzen dizkioten mozkin dibidenduei eta partaidetzei, eta korrituei.

d) Foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatian aipatzen diren mozkin dibidenduei eta partaidetzei.

e) Loteria eta apustueta sariei, baldin eta zenbatekoa dela eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hamazazpigarren xedapen gehigarrian ezarritako karga berezitik salbuetsita badaude.

5. Epai edo administrazio erabakiren baten aginduz Zerga honen atxikipena edo konturako sarreraren menpeko errentaren bat ordaindu behar denean, kopuru guztiaren arabera ordainketa egin beharko du ordaintzaileak eta Gipuzkoako Foru Ogasunean egin diru sarrera, artikuluko honetan ezarritakoren arabera.

6. Araudia dela bide zatikako ordainketa lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan egin behar duten zergadunek Zergaren azken likidazio-aitorpenean finkatutako proportzioa aplikatu behar dute.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, zergadunak beste proportzio bat aplikatu ahal izango du eragiketa hauek egiten direnean, Ekonomia Ituneko III. kapituluko 2. atalean ezarritako Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea jakitun jarri ondoren:

a) Aktiboak eman, bategin eta zatitze eragiketak eta balore trukeak.

b) Lurralde erkidean edo foru-lurraldean jarduera, hasi, utzi, handitu eta murriztea, aldarazpen nabarmena eragiten duena atal honetako lehen paragrafoan zehaztu den irizpidearen arabera kalkulaturako proportzioan.

Dena den, aldarazpena garrantzitsutzat hartuko da ehunekotan 15 puntu edo gehiagoren aldaketa eragiten duenean, lurraldeetako edozeinetan aplikatzekoa den proportzioan.

7.<sup>259</sup>(Ezabatuta).

## 130 bis artikulua. Ordainketa zatikatua.<sup>260</sup>

<sup>259</sup> Apartatu hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAren 2. artikuluko bigarren ordinalaren lau apartatuak ezabatu du. Aipaturako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.





**1.** Urte bakoitzeko urriaren lehen 25 egun naturalen barruan, zergadunek ordainketa zatikatu bat autolikidatu eta egin beharko dute urriaren 1ean hasita dagoen zergaldiko likidazioaren kontura.

Foru arau honen 13. artikuluan ezarritakoaren arabera mikroenpresak edo enpresa txikiak diren entitateek, 77. artikuluan aipatzen diren arriskukapitaleko entitateek, eta 56. artikuluko 4. eta 5. apartatuetan ezarritako karga tasen arabera tributatzen duten entitateek ez dute egin beharko aipatutako ordainketa zatikatua<sup>261</sup>.

**2.** Artikulu honetan aipatutako ordainketa zatikatua kalkulatzeko oinarria autolikidazio epea urriaren 1ean amaitua duen azken zergaldiko zerga oinarria izango da.

Sozietateen gaineko zergaren autolikidazio aurkeztu ez bada, eta horretara behartuta egonez gero, oinarritzat hartuko da aurkeztutako azken autolikidazioaren edo, hala badagokio, egindako azken likidazioaren zerga oinarria.

Autolikidazio epea lehen esandakoaren arabera amaitua duen azken zergaldia urtebetetik beherakoa denean, zerga oinarria urtebetera eramango da 12 hilabete osatu arte.

**3.** Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa kalkulatzeko, aurreko apartatuan adierazitako oinarriari 100eko 5eko portzentajea aplikatuko zaio. Hortik ateratzen den zenbatekotik, kendu egingo dira aurreko apartatuan aipatutako zergaldian zergadunak izan dituen diru-sarreraren gainean egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.

**4.** Ordainketa zatikatua zerga zortzat hartuko da, eta zergaren kuota efektibotik kendu ahal izango da.

**5.** Erregelamenduz ezarri ahal izango da Foru Aldundiak ofizioz likidatzea ordainketa zatikatua, eta, horretarako, finkatuko da zein kasutan erabiliko den likidatzeko modu hori.

## **VI. KAPITULUA**

### **Egiaztatzeko ahalmenak**

---

<sup>260</sup> Artikulu hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita zazpi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>261</sup> Bigarren paragrafoa 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAREN 2. artikuluko bigarren ordinalaren bost apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



### **131. artikulua. Administrazioaren ahalmena zerga-oinarria zehazteko.**

Zerga-oinarria zehazteko, zerga-administrazioak foru-arau honen 15. artikuluko 3. idatz-zatian aipatutako arauak erabiliko ditu.

### **132. artikulua. Zergaren ikuskapena.<sup>262</sup>**

1. Gipuzkoako Foru Aldundiak kasu hauetan egingo du zergaren ikuskapena:

a) Zergadunaren zerga egoitza Gipuzkoan dagoenean, salbu eta zergadunak aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketa bolumena izan duenean eta ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumenaren 100eko 75 edo gehiago lurralde erkidean egin duenean edo, bestela, Euskadin egindako eragiketa guztiak beste bi lurralde historikoetako batean edo bietan egin direnean.

b) Zergadunaren zerga egoitza Araban edo Bizkaian dagoenean, baldin eta aurreko ekitaldiko eragiketa bolumena 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, ekitaldi horretan ez badu egin lurralde erkidean bere eragiketa bolumenaren 100eko 75 edo gehiago, eta ekitaldi horretan Euskadin egin dituen eragiketa guztiak Gipuzkoan egin badira, edo, Araban eta zerga egoitzarik ez duen beste lurralde historiko batean egin baditu, eragiketa bolumenaren proportziorik handiena Gipuzkoari badagokio.

c) Zergadunaren zerga egoitza lurralde erkidean badago, aurreko ekitaldiko eragiketa bolumena 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, ekitaldi horretan bere eragiketa guztien 100eko 75 edo gehiago Euskadin egin baditu eta, gainera, ekitaldi horretan Gipuzkoan egindako eragiketei beste bi lurralde historikoetan egindakoei baino proportzio handiagoa badagokie. Salbuespena izango da zergadunak talde fiskal bateko parte direnean, zeren eta, horrelakoetan, ikuskatzeko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiarena izango da bakar-bakarrik, baldin eta aurreko ekitaldiko eragiketa guztiak Euskadin egin badira, eta, ekitaldi horretan Gipuzkoan egindako eragiketa bolumenaren proportzioa handiagoa bada beste lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino.

2. Ikuskapen jarduketak egiteko, Gipuzkoako Lurralde Historikoko araudiari jarraituko zaio, gainerako administrazioekin elkarlanean aritzea eragotzi gabe.

Ikuskapen jarduketan ondorioz zorren bat ordaindu edo kopururen bat itzuli behar dela agertzen bada, eta zor edo kopuru hori hainbat administrazioari badagokie, kobrantza edo ordainketa Gipuzkoako Administrazioak egingo du, eta, gero, administrazioek konpentsazioak egingo dituzte euren artean, hala badagokio.

---

<sup>262</sup> Artikulu hau 1/2018 Foru Dekretu-Arauko 1. artikulua hiru apartatuak aldatu du. Aipatutako 1/2018 Foru Dekretu-Araua, ekainaren 19koak, sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga, eta Zergen Foru Arau Orokorra aldatzen dituenak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legean abenduaren 28ko 10/2017 Legeak sartu dituen aldaketak haien barruan txertatzen ditu. Foru Dekretu-Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/06/21eko GAO), eta aldaketak 2017ko abenduaren 30etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



Organo ikuskatzaileek euren jardunaren emaitzen berri emango diete ukitutako gainerako administrazioei.

**3.** Ikuskapen jarduketak Gipuzkoako Foru Aldundia ez den beste administrazio batek eginez gero, egindakotzat joko dira Gipuzkoako Foru Aldundiari egiaztapen eta ikerketa arloan dagozkion ahalmenak eragotzi gabe. Ahalmen horiek baliatuta Aldundiak egiten dituen jarduketek ezingo dute ondorio ekonomikorik izan zergadunengan, administrazio eskudunetako organoen jarduketetatik ondorioztatutako behin betiko likidazioei dagokienez.

Zehazki, ikuskatzeko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiarena ez denean, Aldundiak zilegi izango du eragiketa bolumenaren kalkuluan eragin dezaketen eragiketa guztiak egiaztatzea, non egin diren kontuan hartu gabe, egindako guztia administrazio eskudunari jakinarazteko ez beste ezertarako.

**4.** Administrazio eskudunak egiaztapenetan finkatutako proportzioek likidatutako betebeharrei dagokienez sortuko dituzte ondorioak zergadunarentzat, baina horrek ez du eragotziko egiaztapen horien ondoren bi administrazioen artean behin betiko beste batzuk onartzea..

**5.** Foru arau honen VI. tituluko VI. kapituluaren xedatutakoaren arabera tributatzen duten talde fiskalen zerga ikuskatzea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokio entitate nagusia ikuskatzeko eskumena ere Aldundiarena denean aurreko 1. apartatuan jasotakoarekin bat etorritz.

Talde fiskalak eratuta badaude foru arau honen 85.1 artikuluko bigarren paragrafoan ezarritako eran, talde fiskala ikuskatzeko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiarena izango da baldin eta aurreko ekitaldian eragiketa bolumen gehien izan duen entitatea ikuskatzeko eskumena ere Gipuzkoako Foru Aldundiari badagokio aurreko 1. apartatuan jasotakoarekin bat etorritz.

## IX. TITULUA ZEHAPEN-ARAUBIDEA

### **133. artikulua. Arau haustek eta zehapenak.**<sup>263</sup>

Hurrengo artikuluan eta foru arau honen gainerako artikuluetan xedatutakoa eragotzi gabe, zerga honetan ezartzen diren arau haustek Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorrek xedatutakoaren arabera zehatuko dira.

### **133 bis artikulua. Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa,**

---

<sup>263</sup> 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin artikulua hau aldatu du 2020ko azaroaren 6ko 3/2020 Foru Arauak, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duenak. (2020/11/12ko GAO). Zehazki, 1. artikuluko lehen ordinalaren hiru apartatuak aldatu du.



**trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatiko bat erabiltzeko obligazioarekin lotutako arau hausteak eta zehapenak.<sup>264</sup>**

**1. Tributuen arloko arau hausteak izango dira:**

a) Ez betetzea ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatikoa erabiltzeko obligazioa, foru arau honetako 122 bis artikuluan eta hura garatzen duten xedapenetan ezarritako baldintzei eta eskakizunei jarraikiz.

b) Foru arau honetako 122 bis artikuluan aipatutako sistema informatiko, software, artxibo edo fitxategi informatikoak suntsitzea, ezabatzea edo manipulatzeari, dela eskuz, dela prozesu informatiko baten bidez.

c)<sup>265</sup> TicketBAI fitxategiak Zerga Administrazioari geroratuta ez bidaltzea, TicketBAI betebeharrari buruzko araudi erregulatzaileraren arabera horretarako jarritako baldintzetan eta epearen barruan, baldin eta aldezturik egiaztatzen badute sarerako estaldurarik eza eta sarerako sarbiderik eza, eta horretarako ebazpen bat badute.

**2. Hauek izango dira aurreko 1. apartatuko a) letran aurreikusitako arau haustearekin lotutako zehapenak:**

a) Oro har, diruzko isun proportzional baten bidez zehatuko da, eta aurreko ekitaldiko negozio zifraren 100eko 20koa izango da, edo 20.000 eurokoa gutxienez.

Aurreko ekitaldia urte naturala baino txikiagoa izan bada, urtebetera handituko da negozio zifrari dagokion magnitudea.

Jarduera ekonomikoa ekitaldian hasi bada, ekitaldi horri dagokion negozio zifrari erreparatuko zaio, eta ekitaldi hori urtebetetik beherakoa bada, zifra hori kalkulatu da ekitaldi horretako negozio zifrari dagokion magnitudea urtebetera eramanez.

Subjektu arau hauslea letra honetan xedatutakoaren arabera zehatua izan bada, administrazio bideko ebazpen irmo bat dela eta, aurreko 1. apartatuko a) letran aurreikusitako arau haustea egin aurreko lau urteetan, diruzko isun proportzional

---

<sup>264</sup> 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin artikuluko hau txertatu du 2020ko azaroaren 6ko 3/2020 Foru Arauak, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duenak. (2020/11/12ko GAO). Zehazki, 1. artikuluko lehen ordinalaren lau apartatuak aldatu du.

<sup>265</sup> Letra hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bederatzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



baten bidez zehatuko da, eta aurreko ekitaldiko negozio zifraren 100eko 30ekoa izango da, eta 30.000 eurokoa gutxienez.

b) Aurreko a) letran xedatutakoa gorabehera, ondasun entrega edo zerbitzu prestazio bati edo batzuei lotuta bada go arau haustea, 2.000 euroko diruzko isun finko batekin zehatuko da araua urratu duen eragiketa bakoitza.

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondoriozko zehapena ezingo da izan, inola ere, aurreko a) letran xedatutakoa aplikatuz gero aterako litekeena baino handiagoa.

Subjektu arau hauslea letra honetan xedatutakoaren arabera zehatua izan bada, administrazio bideko ebazpen irmo bat dela eta, aurreko 1. apartatuko a) letran aurreikusitako arau haustea egin aurreko lau urteetan, aurreko a) letrako lehen paragrafoan aurreikusitako zehapena ezarriko da.

**3.** Hauek izango dira aurreko 1. apartatuko b) letran aurreikusitako arau haustearekin lotutako zehapenak:

a) Aurreko ekitaldiko negozio zifraren 100eko 20ren diruzko isun proportzionala, eta 40.000 eurokoa gutxienez.

Zehapen hori ezingo da ezarri aurreko 2. apartatuko a) letran xedatutako zehapenarekin batera.

Aurreko ekitaldia urte naturala baino txikiagoa izan bada, urtebetera eramango da negozio zifrari dagokion magnitudea.

Jarduera ekonomikoa ekitaldian hasi bada, ekitaldi horri dagokion negozio zifrari erreparatuko zaio, eta ekitaldi hori urtebetetik beherakoa bada, zifra hori kalkulatu da ekitaldi horretako negozio zifrari dagokion magnitudea urtebetera eramanez.

Subjektu arau hauslea a) letra honen arabera zehatua izan bada, administrazio bideko ebazpen irmo bat dela eta, aurreko 1. apartatuko b) letran aipatutako arau haustea egin aurreko lau urteetan, diruzko isun proportzional baten bidez zehatuko da, eta aurreko ekitaldiko negozio zifraren 100eko 30ekoa izango da, eta 60.000 eurokoa gutxienez.

b) Zerga Administrazioak egiaztatzen badu softwarea garatu duen pertsonak edo entitateak edo zergaduna ez den beste edozeinek parte hartu duela aurreko 1. apartatuko b) letran aipatutako suntsipenean, ezabapenean edo manipulazioan, subjektu arau hausletzat hartuko dira parte hartu duten pertsona edo entitate horiek ere, eta haiek guztiak zehatuko dira 40.000 euroko diruzko isun finko batekin.

Parte hartu duen subjektu arau hauslea b) letra honen arabera zehatua izan bada, administrazio bideko ebazpen irmo bat dela eta, aurreko 1. apartatuko b)



letran aipatutako arau haustea egin aurreko lau urteetan, 60.000 euroko diruzko isun finko batekin zehatuko da.

c) Zergadunak softwarea garatu badu eta, horrekin batera, aurreko 1. apartatuko b) letran aurreikusitako arau haustea egin badu, apartatu honetako a) letran xedatutakoaren arabera zehatuko da arau hauste hori.

Apartatu honen ondorioetarako, pertsona edo entitate batek aurreko 1. zenbakiko b) letran aipatutako suntsipenean, ezabapenean edo manipulazioan parte hartu duela ulertuko da, baldin eta, bestek beste:

— Sistema informatikoa, softwarea, edo artxibo zein fitxategi informatikoak aldatu baditu.

— Sistema informatikoaren edo software, artxibo edo fitxategi informatikoen gaineko kontrola badu edo izan badu nolabait.

— Aipatutako suntsipena, ezabapena edo manipulazioa egiteko sistemak, bitartekoak edo metodoak ipini edo jarri baditu beste pertsona edo entitate batzuen eskura.

— Aipatutako suntsipena, ezabapena edo manipulazioa egiteko jarraibideak adierazi, eman edo erakutsi baditu.

— Berez suntsipen, ezabapen edo manipulaziotzat hartua izateko nahikoa garrantzi izan gabe ere, hark egindako edo egin gabeko zerbait prozesu horren parte izan bada eta, beste pertsona edo entitate batzuek egin edo egin ez dutenarekin batera, horren ondorioa aipatutako suntsipena, ezabaketa edo manipulazioa izan bada.

**4.<sup>266</sup>** Aurreko 1. apartatuko c) letran jasotako arau hausteari lotutako zehapenak diruzko isuna izango dira, artikuluko honen 2. apartatuan xedatutakoa aplikatzetik ondorioztatzen diren isunen erdiari dagokiona.

**5.<sup>267</sup>** Artikulu honetan ezarritako arau hausteak eta zehapenak bateragarriak izango dira martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrek, 206. artikuluan jasotakoekin.

---

<sup>266</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bederetzi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.

<sup>267</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bederetzi apartatuak berriz zenbakitu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



Hala ere, aurreko 2. apartatuan jasotako zehapenetako bat ezartzen denean, ez da bidezkoa izango martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 206.2.b) artikuluaaren bigarren paragrafoan jasotzen duen zehapena ezartzea.

**6<sup>268</sup>**. Aurreko 2., 3 eta 4. apartatueta xedatutakoaren arabera ezarritako zehapenei aplikagarri izango zaie, hala badagokio, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 192. artikuluaaren 5. apartatuan jasotako murriztapena.

## **X. TITULUA**

### **JURISDIKZIO ORDENA**

#### **134. artikulua. Jurisdikzio eskuduna.**

Bide ekonomiko-administratiboa agortu ondoren, zerga-administrazioaren eta zergadunen artean foru-arau honetan aipatzen diren gaien inguruan sortzen diren egitezko eta Zuzenbideko auziak ebazteko eskumena Administrazioarekiko auzietako jurisdikzioak edukiko du.

#### **XEDAPEN GEHIGARRIAK**

##### **Lehenengoa. Arau aipamenak.**

Gipuzkoako Lurralde Historikoko zergen arautegian foru-arau honen bidez indargabetutako Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko xedapenen bat edo zerga horri buruzko beste xedapenen bat aipatzen denean, aipamena foru-arau honetan ezarritakoari dagokiola pentsatu behar da.

##### **Bigarrena. Zergapetze bikoitza ezabatzea: mugak.**

Foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatiko b) letran xedatutakoa aplikatzeko, bertan ezarritako betekizuna ez da betetzat joko dibidenduak banatzeko erabili diren mozkiniei edo erreserbei xedapen hauek aplikatu bazaizkie:

a) 12/1993 Foru Legea, azaroaren 15ekoa, inbertsioa eta jarduera ekonomikoa sustatzeko neurriei eta zergen arloko beste neurri batzuei buruzkoa.

b) Petrolioaren sektorea Europako lege-esparrura moldatzeko presazko neurriei buruzko ekainaren 5eko 15/1992 Legeko 3. artikuluko 1. idatz-zatia.

---

<sup>268</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko bederetzi apartatuak berriz zenbakitu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.





c) Funtzio Publikoaren Araubide Juridikoa Eraberritzeko eta Langabeen Babeserako Zerga Neurriei buruzko abenduaren 29ko 22/1993 Legeko 2. artikulua.

d) Kanarietako araubide ekonomikoa eta fiskala aldatu duen uztailaren 6ko 19/1994 Legeko bosgarren xedapen gehigarria.

### **Hirugarrena. Finantza-aktiboei eta beste balore higikor batzuei dagozkien atxikipen, eskualdaketa eta betebeharrak formalei buruzko arauak.**

Kapital higigarriaren etekinei Sozietateen gaineko Zergaren ziozko atxikipenak egin beharra dela eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta haren araudian finantza-aktiboen eta beste balore higigarri batzuen atxikipenei, eskualdaketa eta betebeharrak formalei buruz ezarritako arauak aplikatuko dira, foru-arau honetan edo berau garatzen duen arautegian xedatutakoarekin kontra ez badaude.

### **Laugarrena. Kanarietako ekonomia eta zerga araubidea.**

Zerga honen eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek, Gipuzkoako zerga-arautegiaren mende egonez gero, Kanarietako araubide ekonomikoa eta fiskala ezarri duten xedapenetako neurriak aplikatu ahal dituzte (indarrean jarri direnetik sortuko dituzte ondoreak), aplikagarriak izanez gero, nahiz eta erkidego autonomoaren arautegiaren mendeko zerga itunduei buruzkoak izan.

### **Bosgarrena. Ondare-sozietateetako bazkideen tratamendua.**

1. Foru-arau honetako 14. artikuluan aipatzen diren ondare-sozietateek Zerga izate horren arabera ordaindu duten zergaldietan sortutako mozkinak banatzen badituzte, mozkinen hartzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada, mozkinok ez dira sartu behar horren zerga-oinarrian.

Idatz-zati honetan xedatutakoa aplikatzeko ez da kontuan hartuko zer entitatek banatu dituen ondare-sozietateak jasotako mozkinak, ez noiz egin den banaketa, ez entitateari orduan aplikatzen izan zaion zerga-araubide berezia.

2. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek foru-arau honetako 14. artikuluan ezarritakoaren arabera ondare-sozietate izan diren zergaldietan sortutako mozkinen ondoriozko erreserbak dauzkaten sozietateetako partaidetzak eskualdatuta lortutako errentak direla eta ondarean gertatutako galera edo irabazia kalkulatzeko eragiketa hau egin behar dute: partaidetzen eskuraketa-baliotik (titulartasun-balioa) eskualdaketa-balioa kendu.

Hori dela eta, eskuraketa-balioa (titulartasun-balioa) kalkulatzeko hauexek batu behar dira:



Lehenengoa. Partaidetza eskuratzeko ordaindutako prezioa edo kopurua edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 47. artikuluan ezarritako balioa, kasuan kasukoa.

Bigarrena. Eskuraketatik besterentzera bitarteko aldian sozietateak foru-arau honetako 14. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik ondare-sozietatea izan den zergaldietan lortu eta banatu ez dituen mozkinen zenbatekoa.

Hirugarrena. Bazkideek baloreak sozietateak mozkinak lortu ondoren eskuratu badituzte, eskuraketa-balioari entitatea foru-arau honetako 14. artikuluan ezarritakoaren arabera ondare-sozietatea izan den zergaldietan lortutako dibidenduen edo mozkin partaidetzen zenbatekoa kenduko zaio.

<sup>269</sup> Konputatu beharreko eskualdaketa-balioa itxitako azken balantzeko balio teorikoa izango da gutxienez, aktiboen kontabilitate-balioaren ordezkari ondarearen gaineko zergaren ondoretarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu-balioa, gutxiago izanez gero.

Idatz-zati honetan xedatutakoa gorabehera, bidezkoa denean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan harpidetza-eskubideez ezarritakoa aplikatuko da, kontuan hartu gabe eskualdatutako partaidetza zer entitaterena den, noiz gertatu den eskualdaketa ez zer zerga-araubide aplikatzen izan zaien entitateei.

**3.** Xedapen gehigarri honetako aurreko bi idatz-zatietan aipatutako mozkin dibidenduen eta partaidetzen eta partaidetzen eskualdaketen ondoriozko errenten tratamendua Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoarekin bat etorritik finkatuko da kasu honetan: hartzailea zerga horren zergaduna bada eta establezimendu iraunkorrik gabe aritzen bada.

**Seigarrena. Lege mailako xedapenak eta lehia babesteari buruzko arauak betetzeko egiten diren aktibo-eskualdaketen zerga-araubidea.**

**1.** 2002ko urtarrilaren 1etik aurrera argitaratzen diren lege mailako xedapenetan ezarritako betebeharrak edota egun horrez geroztik Europar Batzordearen nahiz Ministroen Kontseiluaren erabakiak betetzeko foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran ezarritakoarekin bat etorritik egiten diren balore-eskualdaketen, enpresa kontzentrazioko prozesuetan lehia babesteko arauak aplikatuta, tratamendu hau izango dute Sozietateen gaineko Zergan: :

a) Lortutako errenta positiboa ez da integratuko zerga-oinarrian, baldin eta eskualdaketen bidez lortutako diru kopuru guztia 36. artikuluan ezarri den bezala berrinbertitzen bada.

---

<sup>269</sup> Paragrafo hau ekainaren 11ko 2/2018 FORU ARAUAREN azken xedapenetako bigarreneko bi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak Ondarearen gaineko Zerga onartu du. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2018/06/19ko GAO)



Kasu hauetako edozein gertatzen den zergaldian, ordea, errenta positibo hori bai sartu behar da zerga-oinarrian: berrinbertsioaren xede diren ondasun eta eskubideak eskualdatzen direnean, edo beste edozein arrazoiengatik ondasun-eskubideoi balantzean baja ematen zaienean. Horrelako errentei foru-arau honetako 36. artikuluan xedatutakoa aplikatuko zaie.

b) Berrinbertsioa gauzatzeko eskuratzen diren ondare-elementuei, errenta positiboa kalkulatzeko soil-soilik, eskualdatutako baloreek izandako balio bera egotziko zaie. Berrinbertsioa partziala bada, balio horri zerga-oinarrian sartutako errentaren zenbatekoa gehituko zaio.

2. Espainiako Estatuak eta Portugalgo Errepublikak energia elektrikoaren merkatu iberiarra sortzeko 2004ko urriaren 1ean Konpostelako Santiagon izenpetu zuten nazioarteko hitzarmeneko 4. artikuluan aipatzen diren merkatuaren sozietate gidariei dagokienez, ez dira zerga-oinarrian sartuko egoitza Espainian duen sozietate baten akzioen eta sozietate-partaidetzen eskualdaketa ondoriotz agerian geratzen diren errenta positiboak, baldin eta eskualdaketa horiek merkatu hori sortzeko egin badira, eta eskualdaketa horietan jasotako kontraprestazioa —osorik edo zati batean— egoitza Portugalen duen horrelako beste sozietate baten akzioak eta sozietate-partaidetzak badira.

Kasu hauetako edozein gertatzen den zergaldian, ordea, errenta positibo horiek bai sartu behar dira zerga-oinarrian: jasotako akzioak edo partaidetzak eskualdatzen direnean; beste edozein arrazoiengatik akzio-eskubideoi balantzean baja ematen zaienean, edo azken horietan balio-zuzenketa bat egiten denean, zergan kengarria bada. Azken kasu bi horietan, bajaren edo balio-zuzenketaren zenbatekoaren proportzioan sartuko dira zerga-oinarrian.

### **Zazpigarrena. Kreditu-entitateak berregituratzeko eragiketa batzuk.**

1. Foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako zerga-araubide berezia aktibo eta pasiboen ondoko eskualdaketei ere aplikatuko zaie, nahiz eta 101. eta 111. artikuluetan aipatzen diren eragiketak izan ez, baldin eta emaitza ekonomikoak baliokideak badira:

a) Inbertsio Koefizienteei, Norberaren Baliabideei eta Finantza Bitartekarien Informazio Betebeharrei buruzko maiatzaren 25eko 13/1985 Legeko 8. artikuluko 3. idatz-zatiko d) letran aipatzen dena bezalako babes-sistema instituzionala eratzeke eta zabaltzeko egiten direnak.

b) Bankuak berregituratzeari eta kreditu-entitateen baliabide propioak indartzeari buruzko ekainaren 26ko 9/2009 Errege Dekretu-Legeko 7. artikuluan aipatutako Bankuen Berregituraketa Ordenatua egiteko Funtsak parte hartuta, kreditu-entitateak berregituratzeko prozesuetan egiten direnak.

2. Sozietateen gaineko Zergaren oinarrian sartu gabe utz daitezke aurreko idatz-zatiko a) letran aipatzen den babeseko entitate sistema bateko akordioak betetzeko kreditu-entitateen artean egiten diren aktibo eta pasiboen trukeen ondorioz gertatzen diren ondare-elementuen eskualdaketek sortzen dituzten



errentak, baldin eta entitate eskuratzailerak eskuratutako elementuei eskualdaketa baino lehen entitate eskualdatzailean eduki duten balio bera ezartzen badie eta elementuok gero sortzen dituzten errentak baloratzeko erabiltzen bada.

**3.** Aurrezki kutxek finantza jarduerak zeharka egiten dituzten kasuetan, aurrezki kutxen gobernu organoei eta haien araubide juridikoaren beste gai batzuei buruzko uztailaren 9ko 11/2010 Errege Lege-Dekretuko 5. artikuluan ezarri den bezala, aurrezki kutxak eta hark finantza negozio osoa egiten dion kreditu-entitateak foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatu ahal izango dute, baldin eta 85. artikuluan horretarako ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

**4.**<sup>270</sup> Xedapen gehigarri honen 1. apartatuan aipatutako eragiketen ondorioz hiri lurrak eskualdatzen direnean, uztailaren 5eko Hirilurren Balioaren Gehikuntzen gaineko Zergari buruzko 16/1989 Foru Arauaren 1.2 artikulua b) letran xedatutakoa aplikatuko da.

**Zortzigarrena. Babes sistema instituzional bateko kreditu-entitateek eratutako taldeen eta aurrezki-kutxen finantza-jarduna zeharka egitearen ondoriozko taldeen zerga-baterakuntzako araubidea.**

**1.** Foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatzeko, talde bat eratzen bada eta sozietate nagusia finantza-bitartekarien inbertsio-koefizienteei, baliabide propioei eta informazio-betebeharrei buruzko maiatzaren 25eko 13/1985 Legeko 8. artikuluko 3. idatz-zatiko d) letran aipatzen dena moduko babes-sistema instituzional bateko entitate zentrala bada, ondoko hauek hartu behar dira aintzat:

a) Araubide hori babes-sistema instituzionala eratzen den zergaldia hasten denetik aplika daiteke. Araubide hori aplikatzea hautatzeko eta hautapenaren berri emateko epealdia zergaldi hori amaitu artekoa izango da.

Foru-arau honetako 85. artikuluko 2. idatz-zatiko a) letrako baldintzak betetzen dituzten sozietateak zergaldi horretan bertan sartuko dira taldean, baldin eta beraien kapitalaren partaidetzak entitate zentralari eman bazaizkio integrazio-plana betetzeko eta entitate horrek zergaldia amaitu arte mantentzen baditu partaidetzak foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan eta zazpigarren xedapen gehigarriko 1. idatz-zatian ezarritako zerga-araubideetan egindako eragiketen bidez, eta ekarpena egiten duen kreditu-entitatearen mendeko sozietatetzat jotzen badira entitate horrek araubide berezi horretan sozietate nagusi gisa tributatzearen ondorioz.

---

<sup>270</sup> Apartatu hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko hamar apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



b) Entitate nagusia entitate zentrala den zerga-talde batean menpeko sozietate diren kreditu-entitateek entitate nagusi gisa ordaintzen badute Zerga zerga-baterakuntzaren araubidean, foru-arau honetako 99. artikuluan ezarritakoa aplikatu behar da.

c) Foru-arau honetako 85. artikuluko 3. idatz-zatiko bigarren paragrafoan ezarritako baldintzak betetzen dituztela entitate nagusitzat entitate zentrala duen zerga-talde batean menpeko sozietate diren kreditu-entitateek konpentsatzeko dituzten zerga-oinarri negatiboak taldearen zerga-oinarrian konpentsatu daitezke foru-arau honetako 92. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorriz; konpentsazioak muga hau dauka: entitate zentralaren edo entitate zentralak finantza-negozio osoa eman dion banku-entitatearen zerga-oinarri indibiduala, baldin eta aurrezki-kutxek eta entitate zentralak, bidezkoa bada, ekarpena egin ondoren ez badute jarduera ekonomikorik egiten eta haien errenta bakarrak beste entitate batzuen kapitalean dauzkaten partaidetzen ondoriozko etekinak badira. Negozio finantzarioa emateko eragiketan zenbait aktibo eta pasibo ematea eragozten duen baldintzaren bat dagoela-eta aktibo-pasibo horiek ez emateak ez dio tratamendu honi eragingo.

Aurreko guztia berdin aplikatuko da, nahiz eta banku-entitate hori entitate nagusitzat entitate zentrala duen taldetik kanpo geratu, bai eta taldea iraungitzen denean ere.

Foru-arau honetako 99. artikuluko 1. idatz-zatiko b) letrako hirugarren paragrafoan ezarritakoa aplikatu behar izanez gero, behin manu horretan finkatutako muga aplikatu ondoren konpentsatzeko moduko zerga-oinarri negatiborik geratzen bada, gaindikin hori letra honetako lehenengo paragrafoan ezarri den bezala konpentsatu ahal izango da.

d) Foru-arau honetako 85. artikuluko 3. idatz-zatiko bigarren paragrafoan ezarritako baldintzak betetzen dituztela entitate nagusia entitate zentrala den zerga-talde batean menpeko sozietate diren kreditu-entitateek oraindik aplikatu gabe dituzten kuotako kenkariak taldearen kuota osoan ken daitezke. Kenkariak muga hau dauka: entitate zentralari edo honek finantza-negozio osoa eman dion banku-entitateari banako zerga-araubidean dagokion muga, baldin eta aurrezki kutxek eta entitate zentralak, bidezkoa bada, ekarpena egin ondoren ez badute jarduera ekonomikorik egiten eta beraien errenta bakarrak beste entitate batzuen kapitalean dauzkaten partaidetzen ondoriozko etekinak badira. Negozio finantzarioa emateko eragiketan zenbait aktibo eta pasibo ematea eragozten duen baldintzaren bat dagoela-eta aktibo-pasibo horiek ez emateak ez dio tratamendu honi eragingo.

Aurreko guztia berdin aplikatuko da, nahiz eta banku-entitate hori entitate nagusitzat entitate zentrala duen taldetik kanpo geratu, bai eta taldea iraungitzen denean ere.

Foru-arau honetako 99. artikuluko 1. idatz-zatiko c) letrako hirugarren paragrafoan ezarritakoa aplikatu behar izanez gero, behin manu horretan finkatutako muga aplikatu ondoren aplikatu beharreko kenkaririk geratzen bada,



gaindikin hori letra honetako lehenengo paragrafoan ezarri den bezala konpentsatu ahal izango da.

e) Babes-sistema instituzionala eratu eta handitu dela eta, kreditu-entitateek, menpeko sozietate gisa, aktiboak eta pasiboak eskualdatzen badizkiote taldeko sozietate nagusia den entitate zentralari, eta eskualdaketa hori foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan edo zazpigarren xedapen gehigarriko 1. idatz-zatian zehazten diren zerga-araubideetan dauden eragiketen bidez egiten badira, aktibo eta pasibo horiei egotzi ahal zaizkien errentak, eskualdaketa baino lehen sortuak badira, entitate zentralari egotziko zaizkio merkataritzako arauetan ezarritakoarekin bat etorritik.

Aurreko b), c) eta d) letretan zehazten dena berdin aplikatuko d, baldin eta, babes sistema instituzionala eratu ondoren, entitate zentrala zerga-baterakuntzako araubidean tributatzeko duen beste talde bateko menpeko sozietate izatera igarotzen bada.

**2.** Kreditu-entitateek babes-sistema instituzional bateko akordioak betetzeko beraien artean egin dituzten aktibo eta pasiboen eskualdaketei foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan edo zazpigarren xedapen gehigarriko 2. idatz-zatian ezarritako zerga-araubideak aplikatzeko, araubide horietan bietan zenbait errenta zerga-oinarrian ez integratzeko ezarritako berdin aplikatuko zaie eskualdaketa horien ondorioz zerga-taldearen zerga-oinarrian sartu beharreko errenta ezabatuei, baldin eta aktibo-pasibo horiek zerga-baterakuntzaren araubidean dagoen talde bateko entitateen ondarearen osagai badira.

**3.** Aurrezki kutxek finantza-jarduerak zeharka egiten dituzten kasuetan, aurrezki kutxen gobernu organoei eta haien araubide juridikoaren beste gai batzuei buruzko uztailaren 9ko 11/2010 Errege Lege-Dekretuko 5. artikuluan ezarritakoaren arabera, aurrezki kutxak eta berak finantza-negozio osoa eman dion kreditu-entitateak foru-arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatu ahal izango dute ekarpena egiten den zergaldia hasten den egunetik, baldin eta foru-arau honetako 85. artikuluan horretarako ezarritako baldintzak betetzen badituzte. Araubide hori aplikatzea hautatzeko eta hautapenaren berri emateko epealdia zergaldi hori amaitu artekoa izango da.

Araubide hori aplikatzerakoan berezitasun hauek hartu behar dira kontuan:

a) Foru-arau honetako 85. artikuluko 2. idatz-zatiko a) letrako baldintzak betetzen dituzten sozietateak zergaldi horretan bertan sartuko dira taldean, baldin eta beraien kapitalaren partaidetzak banku-entitateari eman bazaizkio eta entitate horrek zergaldia amaitu arte mantentzen baditu partaidetzak foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako zerga-araubideetan egindako eragiketen bidez, eta ekarpena egiten duen kreditu-entitatearen mendeko sozietatetzat jotzen badira entitate horrek araubide berezi horretan sozietate nagusi gisa tributatzekoaren ondorioz.



b) Ekarpena egiten duen aurrezki kutxak konpentsatzeko dituen zerga-oinarri negatiboak taldearen zerga-oinarrian konpentsatu daitezke (muga: aurrezki-kutxaren zerga-oinarria) foru-arau honetako 92. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorritik, baldin eta aurrezki kutxa horrek ekarpena egin ondoren ez badu jarduera ekonomikorik egiten eta beraren errenta bakarrak beste entitate batzuen kapitalean dauzkan partaidetzen ondoriozko etekinak badira. Negozio finantzarioa emateko eragiketetan zenbait aktibo eta pasibo ematea eragozten duen baldintzaren bat dagoela-eta aktibo-pasibo horiek ez emateak ez dio tratamendu honi eragingo.

Aurreko guztia berdin aplikatuko da nahiz eta banku-entitatea entitate nagusia aurrezki kutxa den taldetik kanpo geratu, are taldea azkenduz gero ere.

Foru-arau honetako 99. artikuluko 1. idatz-zatiko b) letrako hirugarren paragrafoan ezarritakoa aplikatu behar izanez gero, behin manu horretan finkatutako muga aplikatu ondoren konpentsatzeko moduko zerga-oinarri negatiborik geratzen bada, gaindikin hori letra honetako lehenengo paragrafoan ezarri den bezala konpentsatu ahal izango da.

c) Ekarpena egiten duen aurrezki-kutxak oraindik aplikatu gabe dituen kuotako kenkariak talde fiskalaren kuota osoan kendu ahalko dira, aurrezki-kutxari banako zerga-araubidean legokiokkeen mugarekin, baldin eta aurrezki-kutxa horrek, ekarpena egin ondoren, ez badu ekonomia-jarduerarik egiten eta dituen errenta bakarrak aurrezki-kutxa hori partaide den beste entitate batzuen kapitalean dituen partaidetzen ondoriozko etekinak badira. Negozio finantzarioa emateko eragiketetan zenbait aktibo eta pasibo ematea eragozten duen baldintzaren bat dagoela-eta aktibo-pasibo horiek ez emateak ez dio tratamendu honi eragingo.

Aurreko guztia berdin aplikatuko da, nahiz eta banku-entitate hori entitate nagusizat aurrezki-kutxa duen taldetik kanpo geratu, bai eta taldea iraungitzen denean ere.

Foru-arau honetako 99. artikuluko 1. idatz-zatiko c) letrako hirugarren paragrafoan ezarritakoa aplikatu behar izanez gero, behin manu horretan finkatutako muga aplikatu ondoren aplikatu beharreko kenkaririk geratzen bada, gaindikin hori letra honetako lehenengo paragrafoan ezarri den bezala konpentsatu ahal izango da.

d) Finantza-negozio osoa ekarpen gisa emateko foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluan ezarritako zerga-araubidean dauden eragiketak erabiltzen badira, ekarpena egin aurretik sortzen diren errentak, aktibo eta pasibo horiei egotzi ahal zaizkienak, banku-entitateari egotziko zaizkio merkataritzako arauetan ezarritakoarekin bat etorritik.

4. Aurreko 1. eta 3. idatz-zatietan aipatzen diren taldeek Zerga zerga-baterakuntzako araudian ordaintzen badute eta aurrezki kutxek euren finantza-jarduna zeharka egiteko erabiltzen duten banku entitatea edo finantza-negozio osoa eman dioten banku-entitatea taldetik kanpo geratzen bada, foru-arau





honetako 99. artikuluan ezarritakoa aplikatuko da, are zerga-taldea azkentzen denean ere.

Nolanahi ere, aurrezki kutxek beren finantza-jarduna zeharka egiteko erabiltzen duten banku-entitateak edo finantza-negozio osoa jaso duen banku-entitateak partaidetzak baditu foru-arau honetako 85. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritako baldintzak betetzen dituen entitate batean, eta banku-entitate horrek zein horretarako baldintzak betetzen dituzten haren partaidetzapeko entitateek zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatzen badute entitate hori taldetik kanpo geratu den zergaldiaren hasieratik, baina ezabatutako emaitzak sortu dituzten eragiketetan parte hartu duten entitateetako batzuk ez badira talde horretan integratzen, emaitza horiek ezabatutako errenta sortu zuen talde iraunkorraren zerga-oinarrian sartuko dira foru-arau honetako 91. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik. Emaitzak talde iraunkorraren zerga-oinarrian sartu ahal izateko ezinbestekoa da banku-entitatea kide den zerga-taldekoa ez den beste entitatea eta banku-entitatea bera talde berekoak izatea eta talde hori Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan ezarritakoarekin bat etortzea: entitate nagusia babes-sistema instituzional bateko entitate zentrala edo aurrezki kutxa izan behar da eta, batera zein bestera, entitate zentralak finantza-entitate bati eman behar dio finantza-negozio osoa.

**Bederatzigarrena. Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra aplikatzen ez zaien kapital aldakorreko inbertsio-sozietateek egindako kapital-txikipenak (ekarpenak itzulita) eta jaulkipen-primen banaketak.**

1. Foru-arau honen 40. artikuluko 4. paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kapitalaren murriztapenetan, Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra aplikatzen ez zaien eta kapital aldakorreko inbertsioko sozietateek egindako ekarpena itzulita eta jaulkipen-prima banatuta, talde inbertsioko entitateen azaroaren 4ko 35/2003 Legean araututakoetan, Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra aplikatzen ez zaienean, sartu beharreko errentak honako arauen arabera kalkulatu dira:

a) Kapitalaren murriztapenaren kasuan, ekarpenak itzulita, kapitalaren murriztapenean jasotako zenbateko osoa, ekintzen likidazio-baliorearen hazkuntzaren mugarekin, eskuratu edo sinatzen direnetik harik eta kapital soziala gutxitu arte, kidearen zerga-oinarrian sartuko da, kuota osoan kenkarirako eskubiderik gabe.

b) Jaulkipen-prima banatuz gero, kontzeptu horregatik jasotzen den zenbatekoa edozein dela ere, hori bazkidearen zerga-oinarrian sartuko da, kuota osoan kenkarirako eskubiderik gabe.

2. Aurreko 1. paragrafoan xedatutakoa Batasuneko beste estatu batzuetan erregistratutako talde inbertsioko entitateei (kapital aldakorreko inbertsio-sozietateen baliokide direnei) aplikatuko zaie, inbertsiogile talde murriztak direla eta dituzten mugak gorabehera, beraien akzioak eskuratzen, lagatzen edo erreskatatzen direnean. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/CE Zuzentarauak (higigarrien baloreetako talde



inbertsioko entitate batzuei buruzko lege, arau eta administrazio-xedapenak koordinatu dituenak) araututako sozietateei kasu guztietan aplikatuko zaie.

### **Hamargarrena. Higiezin errentamendua ustiapen ekonomikotzat hartzea.**

Foru-arau honetan xedatutakoa dela eta, ondasun higiezinak alokatzea ustiapen ekonomikotzat hartuko da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 24. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritako inguruabarrak gertatzen direnean, foru-arau honetan horretarako beste baldintza batzuk ezartzen diren kasuetan izan ezik.

### **Hamaikagarrena. Enpresa emakidadunek azpiegiturak eraikitze edo eskuratzeko egindako inbertsioak.**

Foru-arau honetan xedatzen denari dagokionez, enpresa emakidadunak emakida-erabakiari lotutako zerbitzu publiko bat emateko azpiegiturak eraikitze edo eskuratzeko egiten dituen inbertsioak haien izaeraren arabera dagokien aktibo ez korrontetzat hartuko dira, baina azpiegitura horiek ibilgetu ukiezin edo finantza-aktibo gisa kontabilizatuta egon behar dute abenduaren 23ko EHA/3362/2010 Agindua indarrean jarri zenetik. Agindu horrek, hain zuzen ere, Kontabilitate Plan Orokorra azpiegitura publikoen enpresa emakidadunetara egokitzeko arauak onartu ziren.

### **Hamabigarrena. Zergadunei aplikatu beharreko kontabilitate-planaren aldaketa.**

1. Xedapen gehigarri honetan xedatutakoa doikuntza hauetan aplikatuko da: kontrapartidatzat azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren xedapen gehigarri bakarrean eta azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuaren lehenengo eta bigarren xedapen gehigarrietan ezarritakoaren arabera Kontabilitateko Plan Orokorren eta Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorra aplikazioaren eta mikroenpresentzako kontabilitateko irizpide zehatzak bertan behera uztearen ondoriozko erreserba-partida bat duten doikuntzetan.

2. Azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Kontabilitate Plan Orokorren edo azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuak onetsitako Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorren eta mikroenpresentzako kontabilitateko irizpide zehatzen lehenengo aplikazioaren ondorioz gastu edo sarreratzat, hurrenez hurren, hartzen diren erreserba partidetak karguak eta ordainketak kontabilitateko plan berria aplikatzen den lehenengo zergaldiko zerga-oinarrian sartuko dira, xedapen gehigarri honetako aurreko idatz-zatian aipatutako kasuetan, foru-arau honetan ezarritakoarekin bat etorritik.

Ondorio horietarako, gastuak eta diru-sarrerak izango dira, hurrenez hurren, ondare garbian gertatzen diren gutxipen eta gehikuntzak, Komertzio Kodearen



36. artikuluko 2. idatz-zatian deskribatuak. Beraz, ondare propioko tresnei dagokien partidaren baja ez da gastutzat joko.

**3.** Aurreko idatz-zatian aipatutako erreserba-ordainketek eta karguek ez dute zerga ondorioz izango, baldin eta gastu edo sarrerekin zerikusia badute, data hori baino lehen hasitako zergaldietan indarrean dauden kontabilitateko arau eta printzipioekin bat etorri. Horretarako ezinbestekoa izango da zergaldi horietako zerga-oinarrian integratu izana.

Erreserba kontuetako ordainketa eta kargu horiek gastuak edo sarrerak sortzapeanaren ondorioz berriro kontabilizatzen diren zergaldiko zerga-oinarrian sartu behar dira, azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak onetsitako Kontabilitate Plan Orokorrean edo azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuak onetsitako Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorrean eta mikroenpresentzako kontabilitateko irizpide zehatzetan ezarritako kontabilitate irizpideekin bat etorri (kasuan kasukoa planaren aldaketaren ondoren).

Aitzitik, aktiboaren ondare-elementuen balio galeraren ondorioz zuzentzen diren gastuekin zerikusia duten erreserba-kontuak ordaintzen direnean, erreserba-kontuetarako ordainketak ondare-elementu horien eskualdaketa egiten den edo narriatzen direlako galtzen diren zergaldiko zerga-oinarrian integratuko dira.

Aurreko paragrafoan aipatutako erreserba konturako ordainketaren zenbatekoa foru-arau honetako 24. artikuluan ezarritakoarekin bat badator, bi kasu hauetan soilik sartu behar da zerga-oinarrian: aktiboa eskualdatuz gero; narriaduraren ondoriozko galeraren eragilea artikuluko horretako 1. idatz-zatian aipatutako diferentzia izanez gero.

**4.**<sup>271</sup> Aurreko apartatuan aipatzen diren kasuetan zergapekoak Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatuak foru aginduz ezartzen dituen betebeharrak bete behar ditu. Hain zuzen ere, zergaldi bakoitzean aurreko apartatuan ezarritakoa aplikatu zaien karguen eta erreserba-konturako ordainketen berri eman behar du eta zergaldi horretako zerga oinarrietan integratutako diru kopuruak eta ondorengo zergaldietan sartzeko utzitakoak azaldu behar ditu.

**5.** Aurreko bi idatz-zatietan xedatutakoaren aplikazioak salbuespen bat dauka: zergapekoak xedapen gehigarri honetako 2. idatz-zatian aipatzen den erreserba kontuetarako ordainketen eta karguen saldo garbia, positiboa zein negatiboa, zerga-oinarrian sartzeari hautatzen badu, ez da aplikatuko.

**6.** Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa entitatea Kontabilitateko Plan Orokorrean moldaketa sektorial baten menpera pasatzen denean ere aplikatu behar da.

---

<sup>271</sup> 4. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hamazazpi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



## **Hamahirugarrena. Higiezin merkatuko inbertsioetako sozietate anonimo kotizatueta bazkideen zerga-tratamendua.**

1. Higiezin Merkatuko Inbertsioetako Sozietate Anonimo Kotizatuerei buruzko urriaren 26ko 11/2009 Legean ezarritako zerga-araubide berezia aplikatu zaien mozkinen edo erreserben kargura banatutako dibidenduei zerga-tratamendu hau aplikatuko zaie:

a) Hartzailea zerga honen zergaduna bada edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergarena (establezimendu iraunkorarekin), ezin da aplikatu foru-arau honetako 33. artikuluan errentak zerga-oinarrian ez integratzeaz ezarritakoa.

b) Hartzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada, ezin da aplikatu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 9. artikuluko 24. zenbakian araututako salbuespena.

c)<sup>272</sup> Hartzailea ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergaduna bada (establezimendu iraunkorrik gabe), ezin da aplikatu Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 14. artikuluen 1. apartatuko l) letran araututako salbuespena.

2. Higiezin Merkatuko Inbertsioetako Sozietate Anonimo Kotizatuerei buruzko urriaren 26ko 11/2009 Legean ezarritako zerga-araubide berezia aplikatzea hautatu duten sozietateen kapitalaren partaidetzak eskualdatuta edo ordainduta lortzen diren errentak honela kargatuko dira:

a) Eskualdatzailea edo hartzailea zerga honen zergaduna bada edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergarena (establezimendu iraunkorarekin), foru-arau honetako 34. artikuluan errentak zerga-oinarrian ez integratzeaz ezarritakoa ezin zaio aplikatu lege horretako zerga-araubide berezia aplikatu zaien mozkinen erreserbei dagokien errenta zatiari.

b) Eskualdatzailea edo hartzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada, ondarean gertatutako irabazia edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 47. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran ezarritakoa aplikatu behar da.

c)<sup>273</sup> Pertsona edo entitate eskualdatzailea edo hartzailea ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergaduna bada (establezimendu iraunkorrik gabe),

---

<sup>272</sup> c) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hamaika apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).

<sup>273</sup> c) letra hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikuluen Lehen ordinalaren Hamaika apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO).



ezin da aplikatu Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 14. artikuluko 1. apartatuko h) letran araututako salbuespena.

**3.** Entitatearen kapitalean gutxienez % 5eko partaidetza duten bazkideek gutxienez % 10eko karga jasaten duten dibidenduak edo partaidetzak jasotzen badituzte, horren berri eman behar diote entitateari jaso eta hurrengo egunetik hamar egun pasatu baino lehen. Horren berri eman ezean pentsatuko da dibidenduak edo mozkin-partaidetzak salbuetsita daudela edo % 10etik beherako karga-tasa jasan dutela.

Entitate ez-egoiliarrek diren bazkideek (entitate horiek zeintzuk diren Higiezinaren Merkaturako Inbertsioetako Sozietate Anonimo Kotizatuak arautu dituen urriaren 26ko 11/2009 Legeko 2. artikuluko 1. idatz-zatiko b letran finkatu da) aurreko paragrafoan ezarritako epealdian frogatu behar dute akziodunen eta dibidendu-banaketarako akordioa egiten denean indarrean dagoen arautegiaren arabera haiek gutxienez % 10eko karga jasango dutela, bai entitatean, bai bazkideetan.

### **Hamalagarrena. Balore jakin batzuk dauzkaten entitateak.**

**1.** Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa zergadun hauek aplika dezakete: sozietatearen xedetzat baliabide materialak eta giza baliabideak antolatuz Espainiako lurraldean egoitza ez duten entitateen funts propioen baloreak kudeatzea eta administratzea dutenek. Salbuespena: Zerga foru-arau honetako VI. tituluko III. kapituluan ezarritako araubide berezietako batean ordaintzen dutenek ezin dute aplikatu, eta foru-arau honetako 14. artikuluan ezarritakoaren arabera ondare-sozietate direnek ere ez.

Araubide hau aplikatu nahi duten zergadunek zerga-administrazioari eskatu behar diote; horretarako enpresa nazioartera zabaltzeko proiektua aurkeztu behar dute, hain zuzen ere enpresa atzerrian sustatzen duena edo jarduera edo merkatu berriei ekitea bultzatzen duena. Zerga-administrazioak baimena emanaz gero, hura jaso ondoren amaitzen den lehen zergaldian eta hurrengo guztietan aplika dezakete, harik eta uko egitea erabaki eta zerga-administrazioa araudian ezarritakoarekin bat etorritik jakinarazi arte.

**2.** Xedapen gehigarri honetan xedatutakoa aplikatzen duten entitateen kapitalaren partaidetzak eta baloreak izendunak izan behar dira.

**3.** Diruzkoak ez diren ekarpenak, Espainiako lurraldean egoitza ez duten entitateen funts propioen baloreei dagozkienak, foru-arau honetako 111. artikuluan ezarritako araubidean egongo dira, ekarpenak baloreak dauzkan entitatearen kapitalean ematen duten partaidetzaren ehunekoa gorabehera, baldin eta balore horiek sortutako errentak foru-arau honetako 33. eta 34. artikuluetan ezarritako araubidean egon ahal badira.

**4.** Egoitza Espainiako lurraldean ez duten entitateen mozkinen dibidenduak eta partaidetzak ez dira sartuko zerga-oinarrian, ez eta partaidetzak foru-arau



honetako 33. eta 34. artikuluetan ezarritakoarekin bat etorritz eskualdatuta lortzen diren errenta positiboak ere.

Hala ere, entitateak idatz-zati honetan aipatzen diren errentak zerga-oinarrian sartzea hauta dezake kasu honetan: mozkin-partaidetza daukan edo partaidetza eskualdatu duen entitatearen egoitza Espainiako Erresumak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena, hain zuzen ere informazioa trukatzeko klausula daukana eta entitate horri aplikatu behar zaiona, sinatuta daukan herrialde batean egotea; halakoetan foru-arau honetako 60. artikuluan xedatutakoa aplika daiteke.

Aurreko paragrafoan xedatutakoren ondoreetarako, 60. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoa aplikatzean Espainiako Erresumak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena, hain zuzen ere informazioa trukatzeko klausula daukana eta errentei aplikatu behar zaiona, sinatuta daukan herrialdeetan lortutako errentak taldekatuko dira.

Idatz-zati honetan aipatzen diren errenten kontura banatzen diren mozkinak honela tratatuko dira:

a) Hartzailea zerga honen kargapeko entitatea bada, jasotako mozkinak foru-arau honetako 33. artikuluan xedatutakoa aplikatzeko eskubidea emango dute.

b) Hartzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna bada, banatutako mozkina errenta orokortzat hartuko da eta, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 91. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz, nazioarteko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria aplikatu ahal izango zaie baloreak dauzkan entitateak atzerrian ordaindutako zergei, hain zuzen ere jasotako mozkinak ekarri dituzten errenta salbuetsiei dagozkienei.

c) Hartzailea Espainiako lurraldean egoitza ez duen entitatea edo pertsona fisikoa bada, banatutako mozkina ez da Espainiako lurraldean lortutako mozkontzat joko. Espainian kokatutako establezimendu iraunkorra bada, a) letran xedatutakoa ezarriko da. Jaulkipen-prima banatzeko, letra horretan mozkinak banatzeko ezarrita dagoen trataera aintzat hartuko da.

Hori dela eta, banatutako lehen mozkina idatz-zati honetan aipatzen diren errentei dagokiela pentsatuko da.

**5.** Xedapen gehigarri honetan ezarritako aplikatzen duten entitateen partaidetzak eskualdatuta lortzen diren errentak eta bazkidea banatu edo entitatea likidatzeagatik lortutako errentak honela kargatuko dira:

a) Hartzailea zerga honen kargapeko entitatea bada, edo Espainian dagoen establezimendu iraunkorra, eta foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatik a) letran ezarritakoa betetzen badu, hau da, atzerriko baloreak dauzkan entitate batean partaidetza badauka, foru-arau honetako 34. artikuluan xedatutakoa aplika dezake.



b) Hartzailea Espainiako lurraldean egoitza ez duen entitatea edo pertsona fisikoa bada, ez da hartuko Espainiako lurraldean lortutzat integratu gabeko errenten kontura zuzkitutako erreserbei dagozkien errentak (foru-arau honetako 33. eta 34. artikuluetan aipatzen dira), ez eta foru-arau honetako 33. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako baldintzak betetzen dituzten entitate ez-egoiliarren partaidetzei egotzi ahal zaizkien balio-diferentziei dagozkienak ere.

6. Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatzen duten entitateek zerga-oinarrian integratu gabeko errenten zenbatekoa aipatu behar dute memorian, eta errenta horiengatik atzerrian ordaindutako zergen zenbatekoa ere bai. Gainera aurreko idatz-zatietan ezarritakoa betetzeko behar den informazio guztia eman behar diete bazkideei.

7. Xedapen gehigarri honetako 4. idatz zatiko c) letran eta 5. idatz zatiko b) letran ezarritakoa ez da aplikatuko errentaren hartzailea zerga-paradisutzat jotako herrialde edo lurralde bateko egoiliarra izanez gero.

8.<sup>274</sup> Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatzen duten entitateek sozietateen gaineko zergaren karga berezia jasango dute zergaldi bakoitzean: xedapen honetako 1. apartatuan aipatzen diren entitate ez-egoiliarren kapitaletan zergaldiko azken egunean dituzten partaidetzan kontabilitateko balioaren 100eko 0,5. Karga horri ezin zaio aplikatu kenkaririk, eta Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak ezartzen duen bezala ordaindu behar da zergaldi bakoitzeko sozietateen gaineko zergaren autolikidazioaren epealdi berean.

Apartatu honetako karga berezia ez da eskatuko kasu honetan: kuota efektiboari foru arau honetako 68. artikuluko 1. apartatuan xedatutakoren ondorioz Zerga Administrazioari ordaindu beharreko kopurua aurreko apartatuan xedatutakoaren araberrako kopuru berdina edo handiagoa denean. Ordaindu beharreko kopurua aurreko paragrafoan jasotako karga baino txikiagoa izanez gero, karga berezia izango da paragrafo horretan jasotakoaren eta kopuru horren arteko diferentzia.

9. Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatzen duten entitateek ezin dituzte aplikatu foru-arau honetako IV. tituluko V. kapituluan araututako emaitzaren aplikazioaren zuzenketak, ez eta V. tituluko III. kapituluan araututako kenkariak ere.

## Hamabosgarrena. Kultura sustatzeko pizgarriak.<sup>275</sup>

<sup>274</sup> 8. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hemezortzi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>275</sup> Xedapen gehigarri hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAREN artikuluko bakarrak aldatu du. Aipaturiko foru arauak sozietateen gaineko zegan kultura sustatzeko pizgarriak aldatzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari





**Bat.** Kenkaria film luze zinematografikoen eta ikus-entzunezko serieen produkzio espainiarretan inbertsioak egiteagatik.

**1.**<sup>276</sup> Film luze zinematografikoen eta fikzio, animazio edo dokumentalei buruzko ikusentzunezko serieen produkzio espainiarretan egiten diren inbertsioek, serieko ekoizpen industrialaren aurretik euskarri fisikoa egitea ahalbidetzen badute eta bat apartatu honetan xedatutako baldintzak betetzen badituzte, eskubidea emango diote ekoizleari kuota likidotik 100eko 35eko kenkaria aplikatzeko; euskaraz filmatutako obren kasuan, kenkari hori 100eko 45koa izango da.

**2.** Kenkariaren oinarria produkzioaren kostu osoa izango da, baita ekoizlearen kargura ordaindu beharreko publizitate eta sustapen gastuak nahiz kopietarako gastuak ere, ekoizpen kostuaren 100eko 40ko mugarekin, bi kasutan.

Xedapen gehigarri honetako zazpi apartatuan xedatutakoa eragotzi gabe, kenkariaren oinarritik gutxituko dira kenkarirako eskubidea ematen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoak.

**3.** Apartatu honetan xedatutako kenkaria aplikatzeko, baldintza hauek bete beharko dira:

a) Kenkariaren oinarriaren gutxienez 100eko 50ak Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuak izan behar dute.

b) Ekoizleak obrari egiten dion ekarpenak euskal partaidetza tekniko edota artistiko bat izan behar du, gutxienez ekoizpenaren munduko lau pertsonak osatua, honako hauek esate baterako:

a') Oro har, obraren egileak, aktore nagusiak eta aktore sekundarioak, eta ekoizpen talde teknikoko buruak.

b') Animaziozko ekoizpenen kasuan, zuzendariak, taldeko buruak edo teknikariak.

c') Dokumentalen kasuan, zuzendariak, gidoilariak, musikariak, argazki zuzendariak, edo ekoizle eragileak.

b) apartatuan ezarritako beharkizuna betetzat joko da apartatu horretan aipatzen diren pertsonen zerga egoitza edo helbidea Euskal Autonomia Erkidegoan dagoenean.

---

Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>276</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeiei apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



c) Ekoizpenak gutxienez bi astez egon behar dute filmatuta Euskal Autonomia Erkidegoko barnealde zein kanpoaldeetan, salbu eta, justifikatutako arrazoiengatik, lurralde horretan filmatzea ezinezkoa denean.

d) Ekoizpenak nazionalitate ziurtagiria eskuratu behar du, baita edukiaren kultur izaera, errealitate kulturalarekiko lotura edo lurralde espainiarrean aurkezen diren lan zinematografikoen aniztasun kulturalari egindako ekarpena egiaztatzen duen ziurtagiria ere, kasuko kasuko organo eskudunak emanak.

e) Euskadiko Filmotekan ekoizpenaren kopia berri bat gorde behar da, egoera perfektuan, euskal ondare zinematografikoa babestu eta zabaltzeko helburuak betetzeko. Filma proiektatzeko erabilitako euskarri berean entregatuko da kopia hori. Betebehar hau betez Euskadiko Filmotekan gordailatzen den kopia ezingo da ez erretiratu ez beste erakunderen batean gordailatzeko transferitu, beste erakunde horiek ezar ditzaketen gordailatze obligazioak betetzeko.

**4.<sup>277</sup>** Kenkari honen zenbatekoa ezingo da izan 10 milioi eurotik gorakoa, egindako ekoizpen bakoitzeko.

**5.** Koprodukzioen kasuan, bat apartatu honetan adierazitako kenkari zenbatekoak eta gastua kokatzeko baldintzak zehaztuko dira koproduktore bakoitzak koprodukzioan duen partaidetza portzentajearen arabera. Halaber, bat apartatu honetako 3. puntuko b) letran ezarritako baldintza koprodukzio espainiarraren zatiari dagokionez ere bete beharko da.

**6.** Bat apartatu honetan aipatzen den kenkaria zergaldi bakoitzean sortuko da hari dagokion ekoizpen kostua kontuan hartuta, baina obraren ekoizpena amaitzen den zergalditik aurrera bakarrik aplikatuko da.

**7.** Egindako kenkarirako eskubidea galdu egingo da baldin eta obraren ekoizpena amaitu eta 2 urteko epean filma ez bada estreinatzen zinema aretoetan edo telebista kateen ikus-entzunezko komunikazio zerbitzuetan, horien barruan bi modalitate hauek sartuta: nahierako ikus-entzunezko komunikazioa eta «telebista mugikorra», hain zuzen ere martxoaren 31ko 7/2010 Legeak, Ikus Entzunezko Komunikazioaren Lege Orokorrak, 2. artikuluan aipatuak. Horrelakoetan, obligazioa izango da egindako kenkariengatik bere unean ordaindu ez diren kuotak ordaintzea, berandutze interesak ere barne. Bai kuota horiek bai berandutze interesak zirkunstantzia hori gertatu den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

**Bi.** Kenkaria film luze zinematografikoen edo ikus-entzunezko obren atzerriko ekoizpenak exekutatzegatik.

---

<sup>277</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeia apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



**1.**<sup>278</sup> Kultura eta Kirol Ministerioaren Zinema eta Ikus-Entzunezko Enpresen Administrazio Erregistroan izena emandako ekoizleek, film luze zinematografikoen edo ikus-entzunezko obren atzerriko ekoizpenaz arduratzen badira, eta ekoizpen horiek ahalbidetzen badute euskarri fisiko bat prestatzea serieko ekoizpen industrialaren aurretik, Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuen 100eko 35 kendu ahal izango dute kuota likidotik.

**2.** Apartatu honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuek 500.000 eurokoak izan beharko dute gutxienez. Halaber, apartatu honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duten ekoizpenen kostuak gutxienez 2 milioi eurokoa izan behar du.

**3.**<sup>279</sup> Kenkariaren oinarria Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eta ekoizpenarekin zuzenean erlazionatutako gastu hauek osatuko dute:

1.a.— Sorkuntza arloko langileen gastuak, baldin eta haien zerga egoitza Espainian edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu kide batean badago, 100.000 euroko mugarekin pertsona bakoitzeko.

2.a.— Industria teknikoak eta bestelako hornitzaileak erabiltzeagatik izandako gastuak.

**4.**<sup>280</sup> Xedapen gehigarri honetako zazpigarren apartatuan xedatutakoa gorabehera, kenkariaren oinarritik gutxituko da kenkarirako eskubidea ematen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa.

Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuek ezin izango dute ekoizpen globalaren aurrekontuaren % 80 gaingitu.

**5.**<sup>281</sup> Kenkari honen zenbatekoa ezingo da izan 10 milioi eurotik gorakoa, egindako ekoizpen bakoitzeko.

---

<sup>278</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>279</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>280</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>281</sup> Apartatua martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bat apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



**6.** Koprodukzioen kasuan, bi apartatu honetan xedatutako kenkaria ez da aplikagarria izango koproduktore batek xedapen gehigarri honetako bat apartatuan xedatutakoa bezalako kenkaria edo antzeko bat aplikatzen duenean.

**Hiru.** Liburugintzan egiten diren inbertsioek ahalbidetzen badute euskarri fisiko bat prestatzea serieko ekoizpen industrialaren aurretik, kuota likidoan 100eko 5eko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute.

**Lau.** Aurreko bat eta bi apartatuetan xedatutako kenkarien zenbatekoa, zergadunak jasotako gainerako diru-laguntzekin batera, ezingo da izan ekoizpen kostuaren ehuneko 50 baino handiagoa, salbu eta ekoizpena Europar Batasuneko estatu kide batek baino gehiagok finantzatutako mugaz gaindikoa denean eta ekoizpen horretan Europar Batasuneko estatu kide bat baino gehiagoko ekoizleek parte hartzen dutenean. Horrelakoetan, zenbateko hori ezingo da izan ekoizpen kostuaren 100eko 60koa baino handiagoa.

Aurreko paragrafoan xedatutako mugak ez dira aplikatuko ikus-entzunezko obra zailetan, ezta Ekonomia Lankidetzak eta Garapenerako Antolakundearen Garapenerako Laguntza Batzordearen zerrendan ageri diren herrialdeak partaide diren koprodukzioetan ere.

Erregelamendu bidez garatuko da zer kasutan hartu ahal izango den ikus-entzunezko obra bat zailizat, xedapen gehigarri honetako bat eta bi apartatuetan araututako kenkarien ondorioetarako.

**Bost.** Aurreko bat eta bi apartatuetan araututako kenkariak aplikatzeko, erregelamenduz ezartzen diren txosten arrazoituak aurkeztu beharko dituzte zergadunek, apartatu horietan aurreikusitako baldintzak betetzen dituztela egiaztatzeko.

Txosten horiek kenkarien oinarria osatzen duten gastu eta inbertsioen zenbatekoa identifikatu beharko dute, eta lotesleak izango dira Zerga Administrazioarentzat, adierazitako baldintzak betetzeari dagokionez.

**Sei.** Martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, 92. artikuluan xedatutakoa eragotzi gabe, bat eta bi apartatuetan araututako kenkaria aplikatzeko eskubidea dutela frogatzen duten zergadunek onespina ematen dute frogatutako kenkariari buruzko datuak ezagutzera eman daitezen, Europako Batzordeak obra zinematografikoetarako eta ikus-entzunezkoen sektoreko beste ekoizpen batzuetarako estatu-mailako laguntzei buruz emandako Komunikazioan (2013/C 332/01) xedatutakoaren arabera, Batzordearen beste komunikazio batek sartutako aldaketak aintzat hartuta. Bigarren komunikazio horrek xedapen hauek aldatu ditu: Europako Batzordearen Komunikazioak, banda zabaleko sareak azkar zabaltzeko estatu laguntzei buruzko arauak aplikatzeko Europar Batasuneko Zuzentzauei buruzkoak; Eskualdeei zuzendutako 2014-2020 estatu laguntzei buruzko Zuzentzauei buruzkoak; obra zinematografikoetarako eta ikus-entzunezko sektoreko bestelako ekoizpenetarako estatu mailako laguntzei buruzko Zuzentzauei buruzkoak; arriskua finantzatzeko inbertsioak sustatzeko estatu laguntzei buruzko



Zuzentzarauak; eta aireportuetarako eta hegazkin konpainietarako estatu laguntzei buruzko Zuzentzarauak (2014/C 198/02).

Aipatutako Komunikazioaren 52. apartatuko 7. zenbakian ezarritako informazioa argitaratuko du Gipuzkoako Foru Aldundiak, bertan ezartzen diren baldintzetan.

**Zazpi.** Xedapen gehigarri honetan aurreikusitako kenkariei foru arau honetako 67. artikuluan ezarritako arauak aplikatuko zaizkie.

**Zortzi.** Xedapen gehigarri honetako bat eta bi apartatuetan xedatutako ondorioetarako, Zinemari buruzko abenduaren 28ko 55/2007 Legeak 4. artikuluan jasotzen dituen definizioei jarraituko zaie.

**Bederatzi.** Erregelamendu bidez baldintza edo obligazio osagarriak ezarri ahal izango dira xedapen gehigarri honetan zehaztutako kenkariak aplikatzeko, baita bost apartatuan adierazitako txostenaren edukari eta bestelako edukiei dagokienez ere.

**Hamar.** Xedapen gehigarri honen bat eta bi apartatuetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko kasu hauetako batean dauden entitateek egindako inbertsioei:

a) Europako Batzordearen aurretiazko erabaki baten ondoren laguntzak berreskuratzeko agindu bati lotuta dauden enpresak, baldin eta agindu horretan laguntza bat legez kontraktatzat eta barne merkatuarekin bateraezintzat hartzen bada.

b) Krisian dauden enpresak, Batzordeak 2014ko ekainaren 17an onartutako 651/2014 Erregelamenduak (EB), Zenbait laguntza mota Tratatuaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta barne merkatuarekin bateragarritzat jotzen dituenak, 2. artikuluan 18. apartatuan jasotakoari jarraituz.

**Hamaika.**<sup>282</sup> Xedapen gehigarri honetan ikus-entzunezko obretarako aurreikusitako laguntzen araubidea Europar Batasunari jakinarazteko betebeharretik salbuetsita dago eta bateragarria da barne merkatuarekin, Tratatuaren 107. artikuluko 3. apartatuan xedatutakoarekin bat, Europako Batzordearen ekainaren 17ko 651/2014 Erregelamenduak, laguntza kategoria jakin batzuk barne merkatuarekin bateragarritzat jotzen dituenak, 54. artikuluan eta I. kapituluaren ezartzen dituen baldintza guztiak betetzen dituelako. Araubide horren aplikazioa 2023ko abenduaren 31ra luzatu da, erregelamendu hau dela medio: Batzordearen 2020/972/EB Erregelamendua, 2020ko uztailaren 2koa, 1407/2013/EB Erregelamendua aldatzen duena haren luzapenari dagokienez, eta 651/2014/EB Erregelamendua aldatzen duena haren luzapenari eta bidezko doikuntzei dagokienez.

---

<sup>282</sup> Apartatu hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaletako zazpi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldageta jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldagetak 2021eko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



## **Hamaseigarrena. Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauaren aldarazpena.**

**1.** Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 18. artikulua aldatu da eta honela geratu da:

“18. artikulua. Gastu kenezinak.

Kooperatibako bazkideen artean beren soberakinen kontura banatutako kopuruak eta bazkideek kooperatibari lagatako gozameneko ondasun, zerbitzu, hornidura, bazkideen lan-prestazio eta ondasunen errenten emateei kontuetan esleitutako gehiegizko balioa (foru-arau honetako 15. artikuluan xedatutakoari jarraiki ezarritako merkatuko balioarekikoa) ez dira partida kengarritzat hartuko zerga-oinarria finkatzeko.

Gainera, ezin zaie aplikatu Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko IV. tituluko V. kapituluan xedatutakoa.”

**2.** Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 19. artikulua aldatu da eta honela geratu da:

“19. artikulua. Zergapetze bikoitza ezabatzea.

Kooperatiba babestuen eta babes berezia duten kooperatiben itzulkinen gaineko ezarpen bikoitza ezabatzeko foru arau honetako 25. artikuluan xedatutakoa aplikatuko da.

**3.**<sup>283</sup> Aldatu egiten da Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 25. artikulua, eta honela idatzita gelditzen da:

“25. artikulua. Kooperatiben itzulkinen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea.

Kooperatiba babestuetako bazkide diren pertsona juridikoek 100eko 10eko kenkaria izango dute sozietateen gaineko zergan kooperatiben itzulkinen dagokienez. Gertatzen bada, bereziki babestutako kooperatiba izateagatik, etekin horiek foru arau honen 27. artikuluko 2. apartatuan aurreikusten den kenkaria izan dutela, kenkaria itzulkin horien 100eko 5ekoa izango da.”

**4.** Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 26. artikuluko 2. eta 3. zenbakiak aldatu dira eta honela geratu dira:

“2. Sozietateen gaineko Zergan, zerga-oinarriari % 20ko karga-tasa aplikatuko zaio.

---

<sup>283</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



Hala ere, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan mikroenpresatzat edo enpresa txikitzat hartzeko ezarritakoa betetzen duten kooperatibei zerga horren ordainketan % 18 karga-tasa aplikatuko zaie.

Babestutako kooperatibei Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 59. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuko zaie; beraien kuota efektiboa ezin da izan zerga-oinarriaren % 9 baino gutxiago, oro har, edo zerga-oinarriaren % 8 baino gutxiago, kooperatibak aurreko paragrafoan aipatutako karga-tasa jasaten badu.

Kooperatibak aurreko ekitaldiko plantillako lan-kontratudunen batez besteko kopurua mantentzen badu edo gehitzen badu, aurreko paragrafoko ehunekoak barik ondoko hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren: % 7 eta % 6.

3. Halaber, Sozietateen gaineko Zergan amortizazio-askatasuna izango dute aktibo finko amortizagarri berriko elementuek, hain zuzen ere kooperatiben erregistro egokian inskribatu direnetik hiru urteko epealdian eskuratu badira.

Ekitaldi bakoitzean, gutxienez gutxieneko amortizazio normala aplikatu ondoren, amortizatze askatasuna dela eta zerga-ordainketan ezin da kendu kopuru hau baino gehiago: emaitzen kontuko saldoaren eta Nahitaezko Erreserba Funtsera nahitaez egin beharreko aplikazioen eta soldatapeko langileen partaidetzen arteko diferentzia.

Elementu berberetarako, onura hau bateragarria da Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko V. tituluko III. kapituluan ezarritako inbertsioen ziozko kenkariekin.”

**5.** Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 27. artikuluko 2. zenbakia aldatu da eta honela geratu da:

“2. Sozietateen gaineko Zergaren ordainketan kuota likidoaren % 50eko kenkaria aplika dezakete.

Nekazaritzako Ustiategiak Berriztatzeari buruzko uztailaren 4ko 19/1995 Legeko 5. artikuluko lehentasunezko elkarre-ustiategiak aipatzen ditu; bada, ustiategi horiek babes bereziko nekazaritzako kooperatibak badira foru-arau honetan ezarritakoaren arabera, kuota likidoaren kenkaria % 75 izango da.

Era berean, foru-arau honetako 26. artikuluko 2. idatz-zatiko hirugarren eta laugarren paragrafoetan ezarritako ehunekoak honela zuzenduko dira: zenbaki honetan ezarritako kenkari-ehunekoetatik eratorritako proportzioak aplikatuta.”

**6.**<sup>284</sup> Aldatu egiten da Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 28. artikuluko 3. apartatua, eta honela idatzita gelditzen da:

---

<sup>284</sup> 6. apartatu hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Hogeita hemeretzi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan





“3. Elkartutako kooperatibak babestuak edo babes berezikoak badira, aurreko 26. artikuluan ezarritako zerga onurez gain foru arau honetako 27. artikuluko 2. zenbakian ezarritako kenkaria ere aplikatu ahal izango dute; kenkari hori babes bereziko kooperatibekin egindako eragiketen ondoriozko emaitzei dagokien kuota likidoari soilik aplikatuko zaio.”

**7. Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 34. artikuluko 1. eta 2. idatz-zatiak aldatu dira eta honela geratu dira:**

“1. Estatutuetako arauak direla eta enpresa-jardueretan lotura-harremanak dituzten sozietate kooperatiboen taldeek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VI. tituluko VI. kapituluko zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatzea hauta dezakete. Hautatuz gero, foru arau honetan xedatutakoaren kontra ez datorren guztia aplikatuko da.

2. Zerga-baterakuntzaren araubidea dela eta, hauxe da sozietate kooperatiben taldea: taldearen buru den entitateak eta haren bazkide diren kooperatibek osatutako multzoa; taldeburuak estatutuetan araututako erabaki-ahalmenak erabiltzen ditu.

Sozietate kooperatiboen taldeko burua sozietate kooperatiboa zein beste era bateko entitateak izan daiteke; beste era batekoa bada, ezinbestekoa da beraren helburu bakarrak taldeko kooperatiben enpresa-garapena eta epe luzerako estrategiak planifikatzea eta koordinatzea izatea. Kooperatibek soilik eduki dezakete partaidetza.”

**8. Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 37. artikulua aldatu da eta honela geratu da:**

“37. artikulua. Sozietate kooperatiben taldea: kuotan aplika daitezkeen kenkariak eta zergapetze bikoitza ezabatzea.

1. Sozietate kooperatiboen taldeen kuota osoari eta kuota likidoari foru-arau honetan eta haien araubide orokorrean ezarritako kenkariak aplikatu ahal zaizkie.

Kenkari horiek aplikatzeko ezarritako baldintzak sozietate kooperatiboen taldeari dagozkio.

2. Sozietate kooperatiba batek talde batean sartzean aplikatzeko dauzkan kenkariak taldearen kuota osoan edo kuota likidoan aplika daitezke, kasuan kasukoa, banakako araubidean sozietateak edukiko zuen muga berarekin.

3. Zergapetze bikoitza ezabatzeko foru-arau honetan ezarritako espezialitateak hartuko dira kontuan.”

---

zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



**9. Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko bigarren xedapen gehigarria aldatu da eta honela geratu da:**

“Bigarren xedapen gehigarria. Lan elkartuko kooperatibak.

Zerga-babesa duen lan elkartuko kooperatiba bateko bazkideen % 50 gutxienez elbarriak badira eta frogatzen badu eratu zenean bazkide horiek langabezian zeudela, kooperatibak jasaten duen Sozietateen gaineko Zergaren kargari % 90eko murrizketa aplikatuko zaio sozietate-jardueraren lehenengo bost urteetan, bazkide horien ehunekoa aldatu ezean.”

### **Hamazazpigarrena. Araubide erkideko araudiari lotutako entitate nagusi bat duten talde fiskalak**<sup>285</sup>

Foru arau honetako VI. tituluko VI. kapituluaren ezarritako zerga baterakuntzaren araubideari dagokionez, parekatu egingo dira Espainiako lurraldean egoiliarra den eta Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomia Itunean aurreikusitakoaren arabera sozietateen gaineko zergan araubide erkideari lotuta dagoen entitate bat entitate nagusi duten talde fiskalek jasotzen duten tratamendu fiskala, batetik, eta Espainiako lurraldean ez-egoiliarra den entitate bat entitate nagusi duten talde fiskalek jasotzen duten tratamendu fiskala, bestetik.

### **Hemezortzigarrena. Esne-kuota saltzearen ondorioz lortutako errentak.**

Euskal Autonomia Erkidegoko administrazioaren organo eskudunak baimendutako behi esnearen erreferentziatzko kopuruen transferentziak direla-eta agerian jartzen diren errenta positiboak ez dira Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarrian sartuko.

### **Hemeretzigarrena. Zerga geroratuen aktiboak zerga administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatik ordaindu beharreko ondare-prestazioa.**<sup>286</sup>

1. Zerga honen zergadunek zerga geroratuen aktiboak baldin badituzte, hain zuzen ere abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak eta beste zerga egokitzapen batzuk sartzen dituenak, hirugarren xedapen iragankorreko bigarren apartatuan aipatutakoak,

---

<sup>285</sup> Xedapen gehigarri honi urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAren 1. artikuluko hamairu apartatuak eman dio edukia. Aipatutako foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.

<sup>286</sup> Xedapen gehigarri hau abenduaren 29ko 3/2015 FORU DEKRETU-ARAUAren 2. artikulua gehitu du. Aipaturiko Foru Dekretu Arauak zerga geroratuen aktiboak aplikagarri zaien erregimena aldatzen du. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarri da indarrean (2015/12/31ko GAO), 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.



eta aktibo horiei dagokienez foru arau horretako bigarren xedapen gehigarrian ezartzen den eskubidea eduki nahi badute, xedapen gehigarri honetan arautzen den ondare-prestazioa ordaindu beharko dute zerga geroratuen aktiboak zerga administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatik.

2. Sozietateen gaineko zergaren zergaldiko azken egunean entitateak dituen aktibo horien zenbateko osoari ehuneko 1,5 aplikatuta kalkulatuko da prestazioaren zenbatekoa.

3. Prestazioaren sortzapena zerga hau autolikidatzeko borondatezko epea hasten den egunean gertatuko da, eta hura ordaintzeko epea zerga autolikidatu eta ordaintzeko ezarrita dagoen berbera izango da.

4. Ondare-prestazioa autolikidazio bidez egingo da, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak foru agindu bidez ezarriko duen tokian eta moduan.

5. Xedapen gehigarri honetan araututako ondare-prestazioa ordainarazteko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokio, eta xedapen honetan aurreikusita ez dagoen guztian Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorrak III., IV. eta V. tituluetan xedatutakoa eta haiek garatzen dituen araudian jasotakoa aplikatuko da.

### **Hogeigarren xedapen gehigarria. Sozietateen gaineko zergari lotutako sozietate zibilak.<sup>287</sup>**

1. Sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibiletako entitate bazkideek beren sozietateen gaineko zergaren zerga oinarriaren barruan sartu beharko dute sozietate zibilak lortutako errenta positiboa, bakoitzari dagokion proportzioan, eta erregela hauek aplikatuko zaizkie:

a) Errenta positibo hori zerga oinarrian sartuko dute, hain zuzen, sozietate zibilak bere ekitaldi soziala amaitzen duen egunaren ostean amaitzen den lehen zergaldian.

b) Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko, foru arau honetan nahiz zerga honi buruzko gainerako xedapenetan zerga oinarria zehazteko finkatu diren printzipio eta irizpideei jarraituko zaie. Horretarako, errentatzat joko da, hain zuzen, irizpide eta printzipio horiek aplikatuz ateratzen den zerga oinarriaren zenbatekoa.

---

<sup>287</sup> Xedapen hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita hamar apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



c) Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikagarria zaien zergadunek zerga honen kuota osotik kendu ahal izango dituzte sozietateen gaineko zergaren antzeko edo pareko zerga edo kargengatik sozietate zibilak benetan ordaindutako zenbatekoak, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion partean.

Benetan ordaindutako zergatzat joko dira, alegia, sozietate zibilak nahiz hark partaidetutako sozietateek ordaindutakoak, baldin eta haien gaineko partaidetza-portzentajea Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33.1 artikuluko a) letran ezarritako portzentajea bera bada.

Letra honetan aipatutako kenkariak ezin izango du gainditu zerga oinarrian sartutako errenta dela-eta zerga honetan ordaindu beharreko kuota osoa, eta atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezingo da izan errenta Gipuzkoako lurralde historikoko sozietateen gaineko zergaren araudiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero errenta hori dela-eta ordaindu beharreko kuota osoa baino handiagoa.

2. Xedapen gehigarri honetan jasotakoa aplikagarria zaien zergadunek, zerga honen autolikidazioarekin batera, sozietate zibilari buruzko datu hauek aurkeztu behar dituzte:

a') Izena edo sozietate izena, eta egoitza soziala.

b') Administratzaileen zerrenda.

c') Balantzea, eta galera-irabazien kontua.

d') Sozietateen gaineko zergaren aitorpena, zerga oinarriaren barruan sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa akreditatzen duena.

e') Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboa dela-eta ordaindutako zergen frogagiriak.

3. Ez dira zerga oinarrian sartuko sozietate zibiletatik jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, ez eta sozietate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere, baldin eta errenta horiek zerga honen zerga oinarrian integratu badira xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatuz.

Tratamendu bera aplikatuko zaie konturako dibidenduei.

Errenta positibo bera behin bakarrik integratu daiteke, nola eta zer entitatetan sortzen den kontuan hartu gabe.



## **Hogeita batgarren xedapen gehigarria.<sup>288</sup> Bestelako araudi baten pean dauden ekonomia intereseko taldeetako bazkideak<sup>289</sup>**

Foru arau honen 2. artikuluko 4. apartatuan ezarritakoagatik ekonomia intereseko taldeak ez badaude Gipuzkoako Lurralde Historikoko foru araudiaren pean, eta, hala ere, talde horietako bazkideei Gipuzkoako Lurralde Historikoko foru araudia aplikagarri bazaie bai zerga honetan bai pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan, bazkide horiei foru arau honen 73. artikuluko 1. apartatuaren c') letraren bigarren paragrafoan eta b) letraren azken paragrafoan xedatutakoa aplikatuko zaie beti.

## **Hogeita bigarren xedapen gehigarria.<sup>290</sup> Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, Kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatikoaren ezarpena sustatzeko kenkaria.**

1<sup>291</sup>. Foru arau honen 122 bis artikuluan aipatutako beharkizunak betetzen dituen sistema informatiko bat erabiltzera behartutako zergadunek 2020., 2021., 2022. eta 2023. urteetan egindako inbertsio eta gastuen 100eko 30 kendu ahal izango dute beren kuota osotik, sistema horren ezarpenarekin erlazionatuta badaude. Inbertsio eta gastu horiek honako hauek izan beharko dute<sup>292</sup>:

a) Behar diren ekipoak eta terminalak erostea, baita horiekin lotutako softwarea eta periferikoak ere, foru arau honetako 122 bis artikuluan aipatutako obligazioa bete ahal izateko, instalazio eta ezarpen gastuak ere barne.

---

<sup>288</sup> Xedapen hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAREN 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita hamaika apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.

<sup>289</sup> Xedapen gehigarri hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita zortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>290</sup> Xedapen hau 2020ko azaroaren 6ko 3/2020 Foru Araua, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duena, 1. artikuluko bigarren ordinalak gehitu du. Aipatutako foru arauak Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean jarriko da indarrean (2020/11/12ko GAO) eta aldaketak 2020ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>291</sup> 1. apartatuaren sarrera hau 7ko 5/2021 Foru Dekretu-Arauaren azken xedapenetako bigarrenak aldatu du. Aipatutako Foru Dekretu-Arauak TicketBAI obligazioa borondatez betetzea sustatzeko kenkariaren aurrerakin likido bat ezartzen du. Foru Dekretu-Arauak Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarriko da indarrean (2021/09/08ko GAO).

<sup>292</sup> Sarrera hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bi apartatuak aldatu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



b) Foru arau honen 122 bis artikuluko 2. apartatuaren b) letran aipatzen diren ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien inguruko betebeharrak betetzeko behar den softwarea eskuratu, harpidetu, entregatu, eguneratu edo berritzea, instalazio eta ezarpen gastuak ere barne.

c) Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien inguruko betebeharrak betetzeko ezarri behar den sinadura elektronikoko softwarea eskuratu, harpidetu, entregatu, eguneratu edo berritzea, instalazio eta ezarpen gastuak ere barne.

2. Kenkariaren oinarria aurreko 1. apartatuan aipatutako gastu eta inbertsioen zenbatekoaz osatuta egongo da, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 67. artikuluko 3. apartatuan jasotakoaren arabera kalkulatu da.

Horrela kalkulatuak kenkariaren oinarria ezingo da handiagoa izan hauek baino:

a) 5.000 euro.

b) 2019an amaitutako azken zergaldiari dagokion negozio zifraren zenbateko garbiaren 100eko 1. Jarduera 2019. urtearen ondoren hasi bada, jarduera hasi den zergaldia hartuko da.

Horretarako, zergaldia urte naturala baino laburragoa denean edo zergaldi horretan jarduera ekonomikoa hasi denean, negozio zifraren zenbateko garbiari dagokion magnitudea urtebetera eramango da.

b) letra honen lehen paragrafoan jasotakoa jasota ere, emaitza hori 500 eurotik beherakoa denean, kenkariaren oinarria bi hauetako txikiena izango da:

a') 2. apartatu honen lehen paragrafoan jasotako kenkariaren oinarria.

b') 500 euro.

3. Kenkarirako eskubidea ematen duten gastu eta inbertsioek zergaldi bat baino gehiago hartzen badute, aurreko 2. apartatuan jasotako gehieneko muga bakarra izango da zergaldi guztietarako.

4. Inbertsio eta gastuen kenkaria ezingo da aplikatu foru arau honetako 122 bis artikuluan aurreikusitako obligazioa zergadun bakoitzarentzat exijigarri bihurtu ondoren egindakoak badira.

5.<sup>293</sup> Txikizkako merkataritzaren eraldaketa digitalerako kenkaria, hain zuzen ere, COVID-19ak eragindako osasun larrialdiaren ondoren ekonomia

---

<sup>293</sup> Apartatu hau, 2020ko abenduaren 2ko, 11/2020 Foru Dekretu-Arauaren azken xedapenetako hirugarrenak aldatu egiten du. Aipatutako foru dekretu-araua, COVID-19aren bigarren olatuak eragindako ondorioak arintzeko zerga



suspertzeko koiunturazko zerga arloko neurriei buruzko maiatzaren 26ko 5/2020 Foru Dekretu-Arauak 15. artikuluan eta COVID-19aren bigarren olatuak eragindako ondorioak arintzeko zerga arloko presako neurriei buruzko abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu-Arauak 15. artikuluan jasotakoa aplikatzen duten zergadunek aurreko 1. apartatuaren b) eta c) letretan aipatutako inbertsio eta gastuengatik baino ezingo dute aplikatu kenkari hau, betiere baldin eta eraldaketa digitalerako kenkaria 2020an eta 2021ean aplikatu zaien inbertsio eta gastuek ez badute gainditzen kenkariaren oinarriaren muga bateratua, aipatutako 15. artikuluen arabera kalkulatua.

Kasu horietan, kenkari honen oinarriak ezin izango du gaintitu eragiketa honen emaitza: 2. apartatuaren arabera kalkulaturako kenkariaren oinarriaren muga ken txikizkako merkataritzaren eraldaketa digitalerako kenkariaren xede izan diren inbertsio eta gastuen zenbatekoa.

6. Kuota nahikoa ez izateagatik egin ez diren kenkariak hurrengo hogeita hamar urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan aplikatu ahal izango dira.

7. Gastu edo inbertsio berarengatik ezingo da kenkaria entitate batean baino gehiagotan aplikatu, ez eta zerga honetan aurreikusitakoez besteko kenkariak entitate berean egin ere. Era berean, kenkari hau ezingo da aplikatu, foru arau honetako 53. artikuluan aipatutako ekintzailetza sustatu eta jarduera produktiboa sendotzeko erreserba berezia gauzatzeko balio izan duenean.

Kenkari hori ez da bateragarria izango inbertsio edo gastu berberekin erlazionatutako beste edozein zerga hobarirekin, salbu eta amortizatze askatasunari, amortizazio azkartuari eta baterako amortizaziori dagokienez.

8. Foru arau honetako 14. artikuluan aipatutako ondare sozietateek xedapen honetan jasotako kenkaria aplikatu ahal izango dute.

9. Kenkari honen aplikazioa aukerakoa da, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 115. artikuluko 3. apartatua eta foru arau honen 128. artikuluko 2. eta 3. apartatuetan xedatutakoaren arabera egikaritu daiteke.

**Hogeita hirugarren xedapen gehigarria.<sup>294</sup> 100eko 35eko muga orokorra kuota likidoaren kenkarietan.**

---

arloko presako neurriei buruzkoa, Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarriko da indarrean (2020/12/2ko GAO).

<sup>294</sup> Xedapen hau martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita hiru apartatuak sartu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.





Zerga araudian jasota dauden kenkariei foru arau honen 67. artikulua aplikagarri bazaie, 100eko 35eko muga orokorra izango dute, espresuki besterik esaten denean salbu.

## **XEDAPEN IRAGANKORRAK**

### **Lehenengoa. Kontabilitatez kanpoko doikuntzak**

Foru-arau hau indarrean sartu orduko zergaldiei dagozkien Sozietateen gaineko Zergako zerga-oinarriak zehazteko egindako kontabilitatezko doikuntzak, positiboak eta negatiboak, kontutan hartuko dira arau hori ezarri behar duten zergaldiei dagozkien zerga-oinarriak zehazteko asmoz, horiek araupetu zituzten arauetan ezarritakoaren arabera.

Inoiz ez da onargarria izango errenta bera kontutan hartua ez izatea edota birritan kontutan hartua izatea, Sozietateen gaineko Zergako zerga-oinarria zehazteko.

### **Bigarrena. Aparteko mozkinen berrinbertsioa.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 22. artikuluan ezarritako aparteko mozkinen berrinbertsioaren araubideari heldutako errentetan arau horretan eta bera garatzen duten arauetan ezarritakoa izango da aginduzko. Errenta horiei ezin aplikatu izango zaizkie erregulazio horretan ezarritako beste zerga-onurak, nahiz eta berrinbertsioa eta gainerako betekizun guztiak foru-arau hau indarrean jarri ondoren hasitako zergaldi batean gertatu.

Gainera, Foru Arauko 22. artikuluan zerga-onura finkatzeko ezarritako betekizun guztiak betetzen ez badira, errentei foru-arau honetako 36. artikuluko 4. eta 5. artikuluetan xedatutakoa aplikatuko zaie.

### **Hirugarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurretik eskuratutako baloreen finantza-merkataritzako funtsa.**

Foru-arau honetako 24. artikuluan aipatzen diren kasuetan, baldin eta baloreak araua indarrean jarri baino lehen hasitako zergaldi batean eskuratu badira, zergadunak bertan ezarritakoa aplikatu ahal izango du, eta aplikatu ere baloreen jatorrizko eskuraketa-balioari (artikulu horretan aipatzen den diferentzia).

Manu horretan xedatutakoarekin bat etorriz aplikatutako kenkarien, Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 12. artikuluko 8. idatz-zatian 2008ko urtarrilaren 1az gero hasitako zergaldietarako ezarritakoaren arabera aplikatutako kenkarien eta bertan araututako diferentziaren balio-galeraren ondoriozko balio-zuzenketen batura ezin da izan diferentzia eragin duen jatorrizko zenbatekoa baino gehiago.

Espainiako lurraldean egoitza ez duten entitateen baloreen kasuan, aurreko paragrafoan ezarritakoa aplikatzeko ondoko hauek ere kontuan eduki behar dira:



Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 12. artikuluko 8. idatz-zatian (2008ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako ekitaldietarako indarrean egon den testua) ezarritakoarekin bat etorri kendutako kopuruak.

Xedapen iragankor honetan araututako kasuetan foru-arau honetako 24. artikuluko 5. eta 6. idatz-zatietan xedatutakoa aplikatuko da.

### **Laugarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurretik eskuratutako edo agerian jarritako ukiezinak.**

1. Foru-arau honetako 25. artikuluan aipatzen diren aktibo ukiezinak foru-araua indarrean jarri baino lehen hasitako zergaldi batean eskuratu badira, zergadunak bertan ezarritakoa aplikatu ahal izango dio aktiboen jatorrizko eskuraketa-balioari.

Manu horretan xedatutakoarekin bat etorri aplikatutako kenkarien, Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 12. artikuluko 9. edo 10. idatz-zatian 2008ko urtarrilaren 1az gero hasitako zergaldietarako ezarritakoaren arabera aplikatutako kenkarien eta foru-arau honetako 25. artikuluan aipatzen diren ukiezinen balio-zuzenketa batura ezin da izan ukiezinen jatorrizko eskuraketa-balioa baino gehiago.

2. Foru-arau honetako VI. tituluko VII. kapituluaren ezarritako araubide berezian dauden eragiketei foru-arau honetako 107. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuko zaie, bertan ezarritako baldintzak betez gero, xedapen iragankor honetako aurreko idatz-zatian xedatutakoarekin bat etorri.

3. Xedapen iragankor honetan araututako kasuetan foru-arau honetako 25. artikuluko 4. eta 5. idatz-zatietan xedatutakoa aplikatuko da.

### **Bosgarrena. Foru-arau hau indarrean jarri aurreko zerga-oinarri negatiboak.**

Foru-arau hau aplikatzen den lehenengo zergaldiaren hasieran konpentsatu gabe dauden aurreko zerga-oinarri negatiboak hurrengo zergaldietako zerga-oinarri positiboekin konpentsatu ahal izango dira 55. artikuluan xedatutakoarekin bat etorri.

### **Seigarren xedapen iragankorra. 2018ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan sortutako kenkariak, kuotan aplikatu gabeak.<sup>295</sup>**

---

<sup>295</sup> Xedapen Iragankor hau 2019ko otsailaren 11ko 3/2019 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren sei apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2019. urterako zerga neurriak onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2019/02/20ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu..



1. Kuota osoan aplikatzekoak diren kenkariak aurreko ekitaldietan sortu badira eta 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako lehen zergaldiaren hasieran aplikatu gabe badaude, haiei dagozkien kopuruak kasuan kasuko araudian ezarritakoaren arabera aplikatuko dira, kuota nahikoa ez izateagatik kendu gabeko kopuruak aplikatzeko epeari dagokionez izan ezik, kasu horretan foru arau honetako 60.8 artikuluan xedatutakoari jarraituko baitzaio.

2. Kuota likidoan aplikatzekoak diren kenkariak eta bestelako onura fiskalak aurreko ekitaldietan sortu badira eta 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako lehen zergaldiaren hasieran aplikatu gabe badaude, haiei dagozkien kopuruak kasuan kasuko araudian ezarritakoaren arabera aplikatuko dira, foru arau honen 67. artikuluko 1. eta 7. apartatuetan xedatutakoari jarraituz, dagokionaren arabera, eta apartatu horietan ezarrita dagoen hogeita hamar urteko epea aplikatuta beti.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kuota likidoan aplikatzekoak diren kenkariak eta bestelako onura fiskalak 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan sortu badira, haiei dagozkien kopuruak kasuan kasuko araudian ezarritakoaren arabera aplikatuko dira, Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren 46. artikuluan zergaldi horietarako ezarritako baldintzekin, salbuespen hauek kontuan izanik:

a) Zergaldi jakin bateko araudiaren arabera sortutako kenkari mugatuen kasuan, foru arau honen 67. artikuluko 1. apartatuan aipatzen den baterako muga aplikatuko da, kuota likidoaren 100eko 35, hain zuzen.

b) Zergaldi jakin bateko araudiaren arabera sortutako kenkari mugatu gabeen kasuan, foru arau honen 67. artikuluko 1. apartatuan aipatzen den muga aplikatuko da, kuota likidoaren 100eko 70, hain zuzen.

c) Kenkariak foru arau honen 67. artikuluko 7. apartatuan jasotako hurrenkeran aplikatuko dira.

d) Kuota nahikoa ez izateagatik kendu gabeko kopuruak aplikatzeko epea hogeita hamar urtekoa izango da beti.

### **Zazpigarrena. Finantza-eragiketen gaineko mozkinen araubide iragankorra.**

Berariazko legeriaren eta abenduaren 27ko 61/1978 Legeko hirugarren xedapen iragankorreko 2. idatz-zatian eta hura garatu duten arauetan ezarritakoaren arabera finantzaketako eta birfinantzaketako eragiketetarako 1979ko urtarrilaren 1ean zerga honetako onurak onartutako eduki dituzten bidesaridun autopisten emakida duten sozietateek eskubide horri eutsiko diote oraingo baldintza eurekin. Gainera, 1996ko urtarrilaren 1ean Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 27ko 61/1978 Legeko 25.c) artikuluan eta Sozietateen gaineko Zergaren kuoten hobariei buruzko maiatzaren 29ko 5/1980 Errege Lege-Dekretuko 1. artikuluan araututako hobaria (Ekonomia eta Ogasun Ministerioak hartutako erabaki baten ondorioz toki korporazioek, autonomia erkidegoek eta Estatuak zenbait mailegu edo jesapenengatik ordaindu beharreko korrituei



aplikatzen zaien hobaria) eduki duten zergadunek kasuan kasuko arauetan ezarritakoarekin bat etorritik aplikatzen jarraituko dute.

### **Zortzigarrena. Zerga-paradisutzat jotzen diren herrialdeetan eta lurraldeetan eratutako talde inbertsioko entitateen mozkinak.**

Foru-arau honetako 81. artikuluan apatzen diren talde inbertsioko entitateek banatzen dituzten dibidendu eta mozkin-partaidetzetatik 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako mozkinak dagozkienak taldeko bazkideen edo partaideen zerga-oinarrian sartuko dira.

Horretarako, banatutako lehenengo salbuespenak irabazitako lehenengo mozkinekin zuzkituak izan direla ulertuko da.

### **Bederatzigarrena. Partaidetza-kontuetako dibidenduen zergapetze bikoitza ezabatzea.**

Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 27ko 27ko 61/1978 Legeko 14. b) artikuluan edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 27ko 13/1991 Foru Arauko 37.1 artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik partaide kudeatzailearen zerga-oinarrian sartu diren kudeatzailea ez den partaideari dagozkion partaidetza-kontuen emaitzek foru-arau honetako 33. artikuluan ezarritakoa aplikatzeko eskubidea ematen dute.

### **Hamargarrena. Enpresen kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa.<sup>296</sup>**

Foru arau hau aplikagarria den lehen zergaldian, 51. artikuluko 1. apartatuan xedatutakoa aplikatzeari begira, aurreko ekitaldiko zerga ondorioetarako ondare garbitzat hartuko da entitateak foru arau hau indarrean jarri aurretik itxitako azken balantzetik ateratzen den ondare garbiaren zenbatekoa, salbu eta zenbateko hori aurreko ekitaldikoa baino txikiagoa bada, kasu horretan azken ekitaldikoa hartuko baita.

### **Hamaikagarrena. Aparteko mozkinen berrinbertsioa zerga-taldeetan.**

Foru-arau honetako 93. artikuluko 2. idatz-zatiko bigarren paragrafoan xedatutakoa foru-arau hau indarrean jarritik gero eskualdatutako ondare-elementuei baino ez zaie aplikatuko.

### **Hamabigarrena. Enpresak sustatzeko sozietateak.**

Enpresak sustatzeko sozietateei dagokienez, Zerga-alorreko zenbait aldaketa onartzen dituen abenduaren 27ko 13/2012 Foru Arauak ezartzen duena

---

<sup>296</sup> Hamargarren xedapen iragankor hau abenduaren 23ko 7/2015 Foru Arauaren 2. artikulua Lehen ordinalaren Hamar apartatuak aldatu du. Aipatu Foru Arauak, zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2015-12-28ko GAO)



mantentzen da, hau da, araudi hori desagertzen dela, jasotzen dituen xedapen iragankorrak ezarri.

### **Hamahirugarrena. Atzerriko baloreak dauzkaten entitateak.**

1. Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko VIII. tituluko XV. kapituluan ezarritako araubide berezia aplikatzea hautatzen duten zergadunek foru-arau hau indarrean jarritakoan hamalagarren xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat etorri ordainduko dute Zerga, foru-arau hau aplikatzen den lehenengo zergaldiko lehenengo hiru hiletan berariaz uko egin eta hurrengo hilabeteko epealdian zerga-administrazioari jakinarazi ezean.

2. Aurreko idatz-zatian aipatzen diren zergadunek foru-arau honetako hamalagarren xedapen gehigarrian xedatutakoa aplikatu ahal izango dute foru-arau hau indarrean egin jarri eta ondoko jarraiko bost urteetan amaitzen diren zergaldietan.

Aldi hori amaitutakoan aurrean aipatutako xedapen gehigarrian ezarritako araubidea aplikatzen jarraitu nahi duenak baimen-eskaera aurkeztu beharko du; horretarako arauak xedapen gehigarri horretako 1. idatz-zatian ezarri dira.

3. Xedapen iragankor honetan ezarritakoa aplikatu behar zaien zergadunei ez zaie aplikatuko foru-arau honetako hamalagarren xedapen gehigarriko 8. idatz-zatian xedatutakoa.

### **Hamalagarrena. <sup>297</sup>Ustezko errenten egozketa.**

Foru-arau honetako 123. artikuluko 6. idatz-zatian araututako errenta-egozketari dagokionez, errentak bertan ezarritakoaren arabera bidezkoa den zergaldiari egotziko zaizkio beti, kasu honetan izan ezik: 2013ko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldi bati egotzi behar izanez gero, harrezkero hasitako lehenengo zergaldiari egotzi behar zaizkio.

### **Hamabosgarrena. Eguneratzen diren ondasunen gaineko zerga-ondoreak.**

1. Balantzeak eguneratzeari buruzko abenduaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan xedatutakoaren itzalpean egiten diren eguneratze-eragiketen ondoriozko balio-gehikuntza garbiak 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehenengo zergalditik aurrera amortizatuko dira ondare-elementuaren bizitza erabilgarrian; amortizazio horiek foru-arau honetako 17. artikuluko 5. idatz-zatian berriztapen, zabalkuntza eta hobekuntzetarako ezarri den bezala egin behar dira.

2. Ondare-elementuak eskualdatzen direnean edo narriaduraren ondorioz gertatzen diren galeren zenbatekoa Balantzeak Eguneratzeari buruzko

---

<sup>297</sup> Edukirik gabe uzten du abenduaren 20ko 4/2022 Foru Arauaren 3. artikulua hiru apartatuak. Aipatutako Foru Arauak zerga iruzurra prebenitzeko eta haren aurka egiteko neurriak onesten ditu, eta 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergalditan izango ditu ondorioak (2022/12/26ko GAO).



abenduaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan xedatutakoaren itzalpean eguneratu behar da eta kopuru horretatik hauxe kendu behar da zerga-oinarria sartu beharrekoa kalkulatzeko: elementu horiei dagokien errebalorizazio-erreserbarako kontuko saldoa (abenduaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Araua).

**3.** Foru-arau honetako 40. artikuluko 9. idatz-zatian xedatutakoa dela eta, ondoko kasuetan pentsatuko da zergadunak ezin izan diola heldu balio-eguneratzeari Balantzeak Eguneratzeari buruzko otsailaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan xedatutakoaren itzalpean:

a) Ondare-elementuak aurrezki kutxen ongintzari eta gizarte-ekintzari atxikita daudenean.

b) Entitatea 2012ko abenduaren 31tik aurrera amaitzen den lehen zergaldian Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko VIII. tituluko VIII. kapituluaren ezarritako ondare-sozietateen araubide berezian dagoenean.

c) Ondare-elementuak kooperatiba-sozietate baten hezkuntza eta sustapen funtsari atxikita daudenean.

d) Ondare-elementuak irabazteko asmorik gabeko entitate baten xedea edo helburu zehatza den jarduerari atxikita daudenean (entitate horiek Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 117. artikuluan aipatzen dira).

e) Ondare-elementuak irabazteko asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan ezarritako araubide berezia aplikatzen zaion entitate baten xedea edo helburu zehatza den jarduerari atxikita daudenean.

Ondore horietarako beraietarako, jardueraren erregistro-liburuak arteztu behar dituen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun den pertsona fisiko bati balioak eguneratzeko baimena emanaz gero, pentsatu behar da eragiketan ez direla sartzen 2012ko ekitaldian jardueraren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren bidez kalkulatzeko kontuan hartutakoak.

### **Hamaseigarrena. Mikroenpresen baterako amortizazioa.<sup>298</sup>**

Nolanahi ere, baterako amortizazioak ez die eragingo aukera horri erabili aurretik amortizatutako ondare- elementuei, baldin eta elementuotan hauek aplikatu baditu: batetik, amortizatzeko askatasuna, Foru Arau honen 21. artikularen 1.

---

<sup>298</sup> Xedapen Iragankor hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita bi apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



apartatuan eta Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Forua Arauan arautzen dena; bestetik, amortizazio azkartua, foru arau honen 21. artikuluko 2. apartatuan edo Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren 50. artikuluan jasotzen dena, eta, azkenik, finantza-errentamenduko kontratuetakoa kuoten kenkaria, foru arau honen 18. artikuluan edo Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren 116. artikuluan jasotzen dena. Izan ere, ondare elementu horien guztien kasuan aurreko amortizazio modu berari eutsiko zaio, harik eta elementu horiek guztiz amortizatu arte.

### **Hamazazpigarrena. Aitorpen bateratuaren araubidea.<sup>299</sup>**

Foru arau honek ondorioak sortzerakoan araubide bateratua erabiltzen duten sozietate taldeek araubide horrekin jarraituko dute, eta foru arau honek VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako arauak aplikatuko zaizkie.

### **Hemezortzigarrena. 2009 eta 2010ean eskuratutako ibilgetuko elementu berrientzako amortizazio-askatasuna.**

2009 eta 2010ean eskuratutako ibilgetuko elementu berrientzako amortizazio-askatasuna, zeina foru-arau honetako 11. artikuluko 4. idatz-zatiko i) letrak jasotzen duen 2013ko abenduaren 31n indarrean dagoen testuan, aplikatu egingo da.

### **Hemeretzigarrena. Ibilgailu jakin batzuen eskualdaketa.**

Foru-arau honetako 31. artikuluko 3. idatz-zatian aipatzen dituen ibilgailuak eskualdatzetik eratorritako errentak kalkulatzeko, 2013ko urtarrilaren 1a baino lehen eskuratutakoen kasuan, artikuluko horrek dioena ezarriko da, baina berezitasun hauekin:

Esandako 3. idatz-zati horren bigarren paragrafoko a).a' letrak aipatzen dituen kopuru kengarriak kalkulatzeko, eginiko amortizazioek kenkaria izan dutela joko da, baita aurreko paragrafoan aipatutako ondorio-dataren aurreko amortizazioen kasuan ere.

Aurreko paragrafoan aurreikusitakoa aplikagarri izango da halaber 3. idatz-zati horren bigarren paragrafoko b).a' letran aipatzen diren kopuru kengarriak kalkulatzeko.

Foru-arau honetako 40.9 artikuluko 3. idatz-zatian aipatzen duen moneta-zuzenketa kalkulatzeko, ibilgailu horien eskualdaketen kasuan, ibilgailuaren

---

<sup>299</sup> Xedapen Iragankor hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita hiru apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).





erosketa-prezioa edo produkzio-kostua hartuko da aintzat, eta eginiko amortizazioek kenkaria izan dutela joko da. Horrela kalkulaturako moneta-zuzenketaren zenbatekoa ezin izango da handiagoa izan eskualdaketa harengatik lortutako irabazia baino.

### **Hogeigarrena. Higiezinaren sustapen eta eraikuntza.**<sup>300</sup>

1. Foru arau honek 14. artikulua 1. apartatuko c) letran eta 2. apartatuko c) letran jasotakoa jasota ere, azken c) letra horretan aipaturako sustapenean edota eraikuntzan aritzen diren entitateei dagokienez, ez dira jardura ekonomikoak atxiki gabeko elementutzat hartuko obra baimena foru arau honek ondukoak izan aurretik eman zaien higiezinaren sustapenak edota eraikuntzak, betiere haien sustapen edota eraikuntzak bete baditu Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauak (2013ko abenduaren 31n indarrean dagoen idazkeran) ustiapen ekonomikotzat hartzeko jartzen dituen beharrezkoak.

2. Sustapena edota eraikuntza burutu ondoren entitateak foru arau honetako 14. artikulua 2. apartatuko c) letran jasotako bost langileko batez besteko urteko plantillarik ez izateak berekin ez du ekarriko entitateak aurreko 1. apartatuan jasotakoaren arabera sustatu edo eraiki dituen aktibo korranteak besterentzetik eratorritako errentak ez hartzea jardura ekonomikoak egiteak eratorritzat.

3. Baldin eta higiezinaren sustapen edota eraikuntza burutu ondoren entitateak aurreko 1. apartatuan jasotakoaren arabera sustatu edota eraikitako higiezinak errentan ematen nahiz horien erabilpen edo gozamen eskubideak edo ahalmenak eratu edo lagatzen baditu, beharrezkoa izango da foru arau honek 14. artikulua 2. apartatuko c) letran jasotako batez besteko urteko plantilla mantentzea, higiezinaren lagapen edo ustiapenetik eratorritako errenta jardura ekonomikoak egiteak eratorritzat hartuko bada.

### **Hogeita batgarrena. Talde fiskalak.**<sup>301</sup>

1. 2015eko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako azken zergaldian zerga baterakuntzaren araubidea aplikatzen zuten entitateek araubide hori aplikatzen jarraituko dute, foru arau honetako VI. tituluko VI. kapituluaren ezarritako arauekin bat.

---

<sup>300</sup> Xedapen iragankor hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita lau apartatuak gehitu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzuek sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>301</sup> Xedapen iragankor hau urriaren 20ko 2/2015 FORU DEKRETU ARAUAREN 1. artikuluko hamalau apartatuak gehitu du. Aipaturiko foru dekretu arauak sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen ditu. Foru dekretu araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egun berean jarriko da indarrean (2015/10/27ko GAO), 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietarako ondorioekin.



**2.** Foru arau honetako 85. artikuluan ezarritakoarekin bat zerga baterakuntzaren araubideko talde baten menpeko entitateetat jotzeko baldintzak betetzen dituzten entitateak 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako lehenengo zergaldian ez baziren talde horren parte, horretarako beharkizunak betetzen ez zituztelako, entitateok talde horretan sartuko dira egun horretatik aurrera hasten den lehenengo zergaldian. Foru arau honetako 88. artikuluan aipatzen den aukera eta jakinarazpena zergaldi horren barruan egin behar dira.

Talde fiskal bat ez da iraungiko, baldin eta 2015eko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan talde horretako entitate nagusia zena, foru arau honetako 85. artikuluan ezarritakoa aplikatuz, Espainiako lurraldean ez-egoiliarra den entitate baten menpeko entitate bihurtzen bada egun horretatik aurrera hasten den lehenengo zergaldian, salbu eta talde fiskal hori aurretik dagoen beste talde fiskal batean sartzen bada. Azken kasu horretan, foru arau honetako 99. artikuluan aurreikusitako ondorioak aplikatuko dira eta foru arau honetako 88. artikuluko 6. apartatuan aipatzen den aukera eta jakinarazpena 2015ean hasten den lehenengo zergaldiaren barruan egin behar da.

**3.** Foru arau honetako 85. artikuluan ezarritakoaren arabera zerga baterakuntzaren araubideko talde baten parte izateko baldintzak betetzen dituzten entitateek, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako lehenengo zergaldian ez baziren talde horren parte, horretarako baldintzak betetzen ez zituztelako, aukera izango dute zerga baterakuntzaren araubidea aplikatzeko egun horretatik aurrera hasten den lehenengo zergaldian, betiere foru arau honetako 88. artikuluan aipatzen den aukera eta jakinarazpena zergaldi hori amaitu aurretik egiten badira.

**4.** Talde fiskal bateko entitate nagusia, foru arau honetako 85. artikuluan ezarritakoa aplikatuz, Espainian egoitza duen entitate baten menpeko entitate bihurtzen bada 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako lehenengo zergaldian, talde fiskal hori foru arau honetako 99. artikuluan aurreikusten diren ondorioak aplikatuko zaizkio. Kasu horretan, foru arau honetako 88. artikuluan aipatzen den aukera eta jakinarazpena zergaldi horren barruan egin behar dira.

**5.** Bi talde fiskal edo gehiago batu egin behar badira, foru arau honetako 85. artikuluan ezarritakoa aplikatuz, batze hori 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehenengo zergaldian egin ahal izango da; entitate nagusiaren menpeko diren beste entitate batzuk ere zergaldi horretan bertan sartu ahal izango dira taldean. Kasu horretan, taldeok zerga baterakuntzaren araubidea aplikatzen jarraitu ahal izango dute 2015ean hasten diren zergaldietan, 2014ko abenduaren 31n zuten osaera berarekin; nolana ere, baliteke foru arau honetako 86. artikuluan –2015eko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldian indarrean zegoen idazketaren arabera– ezarritako inguruabarren bat gertatzea, eta, ondorioz, entitate bat taldean sartu behar izatea edo taldetik kanpo utzi behar izatea edo taldea bera iraungi behar izatea.



## **Hogeita bigarren xedapen iragankorra. Jabetza intelektual edo industrial ustiatzeagatiko murriztapenaren araubide iragankorra.<sup>302</sup>**

Jabetza intelektual edo industrial erabili edo ustiatzeko eskubidearen lagapenetan, baldin eta 2016ko ekainaren 30era arte egin badira –barnean hartuta Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauak 22. bis artikulua indarraldian egindako lagapenak–, foru arau honek 37. artikuluan, betiere 2016ko ekainaren 30ean aplikagarria den idazkeran, jasotako araubidea aplikatu ahal izango da kontratuak amaitu bitartean gelditzen diren zergaldi guztietan.

Aurreko paragrafoko aukera egiteko, erabili behar da 2016ko uztailaren 1etik aurrera amaitzen den lehen zergaldiari dagokion autolikidazioa.

Xedapen iragankor honetan xedatutakoa 2021eko ekainaren 30era arte aplikagarria izango da. Handik aurrera, xedapen iragankor honetan jasotakoa aplikatu zaien lagapenetan aplikatu beharko da foru arau honetako 37. artikuluan jasotako araubidea, indarrean dagoen idazkeraren arabera.

<sup>303</sup>Araubide iragankor hau ez zaie aplikatuko foru arau honen 42. artikuluko entitate lotuetatik 2016ko urtarrilaren 1aren ondoren zuzenean edo zeharka eskuratzen diren aktiboei, baldin eta eskurapenaren unean aktibo horiek ez bazuten murriztapenerako eskubiderik jabetza intelektual edo industrialaren ustiapenagatik.

## **Hogeita hirugarren xedapen iragankorra. Ekonomia intereseko taldeak.<sup>304</sup>**

Ekonomia intereseko taldeen partaidetzei, kontabilitate irizpideen arabera ezaugarri bereziak dituzten ondare tresnatzat hartu behar badira, ez zaie aplikatuko foru arau honek 73. artikulua 1. apartatuko b) letraren azken paragrafoan jasotakoa, ekonomia intereseko taldeen bazkideek 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen dituen azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUA indarrean jarri aurretik eskuratuak izan direnean.

---

<sup>302</sup> Xedapen iragankor hau ekainaren 20ko 3/2016 FORU ARAUAren 1. artikuluko bigarren ordinaletako bi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak Gipuzkoako zerga ordenamenduan zenbait aldaketa sartzen ditu, foru araudia ELGAren barruan adostutako akordioetara eta Europar Batasunetik datozen zenbait zuzentarau eta epaietara egokitzeko. Aldaketak 2016. urteko uztailaren 1etik aurrera ditu ondorioak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean sartzen da indarrean (2016/06/23ko GAO).

<sup>303</sup> Azken paragrafo hau 3/2017 Foru Dekretu-Arauko, ekainaren 20ko, artikuluko bakarrak gehitu du. Foru dekretu-arauak Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Araua aldatzen du, jabetza intelektual edo industrialaren ustiapenetik datozen errentak murrizteari dagokionez. Foru dekretu-araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2017/06/26ko GAO).

<sup>304</sup> Xedapen hau 2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUAren 2. artikuluko lehen ordinalaren hogeita hamabi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2016/11/18ko GAO) eta aldaketak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioak izango ditu.



## **Hogeita laugarren xedapen iragankorra. Kenkaria 2018ko aldi baterako neurrien lehengoratzeagatik<sup>305</sup>**

Foru arau honetako 56. artikulua 1. apartatuko a) eta b) letretan eta 6. apartatuan jasotako karga tasetan zergapetuta daudenek, baldin eta Balantzeen eguneratzeari buruzko otsailaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan jasotako balantzeen eguneratzera bildu badira, kuota osotik kendu ahal izango dute zergaldiko zerga oinarria osatzen duten eta eguneratze horretatik ateratako balioaren gehikuntza garbiari dagokion amortizaziotik eratorriak diren kopuruen 100eko 4.

Era berean, foru arau honetako 56. artikulua 3. apartatuan jasotako karga tasan zergapetuta daudenek, baldin eta Balantzeen eguneratzeari buruzko otsailaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan jasotako balantzeen eguneratzera bildu badira, kuota osotik kendu ahal izango dute zergaldiko zerga oinarria osatzen duten eta eguneratze horretatik ateratako balioaren gehikuntza garbiari dagokion amortizaziotik eratorriak diren kopuruen 100eko 2.

Xedapen iragankor honetan jasotako kenkariei aplikatuko zaizkie foru arau honetako 60. artikulua 8. apartatuan jarritako arauak.

## **Hogeita bosgarren xedapen iragankorra. 2018ko urtarrilaren 1aren aurreko zerga oinarri negatiboak.<sup>306</sup>**

2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehen zergaldiaren hasietan konpentsatzeko dauden zerga oinarri negatiboak foru arau honetako 55. artikuluan xedatutakoaren arabera konpentsatuko dira; nolanahi ere, konpentsazio epea hogeita hamar urtekoa izango da.

## **Hogeita seigarren xedapen iragankorra.<sup>307</sup> 2021eko urtarrilaren 1a baino lehen aplikatutako enpresa kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa.**

2021eko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan 51. artikulua aplikatu zuten entitateek, foru arau honen 51. artikulua lehen apartatuko bigarren

---

<sup>305</sup> Xedapen iragankor hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita bederatzi apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>306</sup> Xedapen iragankor hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita hamar apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu.

<sup>307</sup> Xedapen iragankor hau apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinaleko zortzi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartu ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta ondorengo egunean jarri da indarrean (2021/04/21eko GAO), eta aldaketak 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ditu ondorioak.



paragrafoan ezarritako iraupen epea betetzeko, kontuan hartu beharko dute, zerga ondorioetarako ondare garbiari dagokionez, 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onesten dituen apirilaren 15eko 3/2021 Foru Arauak 51. artikulua berridatzi ondoren ondorioztatzen den kontzeptua, edo, bestela, kenkaria aplikatzeko unean indarrean zegoena.

### **Hogeita zazpigarren xedapen iragankorra. 2018ko zergaldirako aldi baterako neurriak.<sup>308</sup>**

Bakar-bakarrik 2018ko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitartean hasitako zergaldietarako, berezitasun hauek aplikatuko dira:

1. 32. artikulua 4. apartatua honela idatzita geratzen da:

“4. Foru arau honetako 13. artikuluko 1. apartatua aipatutako mikroenpresek euren zerga oinarritik kendu ahal izango dute, beren tamainak eragiten dituen zailtasunen zerga konpentsazio gisa, honako eragiketa hauek egin aurretik zehaztutako beren zerga oinarri positiboaren 100eko 15:

- apartatu honetan jasotako zerga konpentsazioa egin;
- foru arau honetako 48. artikuluan jasotako errenta positiboak sartu;
- foru arau honetako hogeigarren xedapen gehigarrian jasotako errentak; eta
- foru arau honetako 55. artikuluan jasotako zerga oinarri negatiboak konpentsatu.

Apartatu honetan xedatutakoa ez da aplikatuko, mikroenpresa ekonomia intereseko espainiar edo europar taldea denean edo aldi baterako enpresa elkarte denean, betiere VI. tituluko III. kapituluan jasotako araubide berezian zergapetuta badago.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatzea bateraezina izango da titulu honetako V. kapituluan ezarritako zuzenketak egitearekin.”

2. 56. artikulua 1., 3. eta 6. apartatuak honela idatzita geratzen dira:

“1. Karga tasa orokorra hauxe izango da:

a) Oro har, 100eko 26.

b) Foru arau honetako 13. artikuluko mikroenpresentzat eta enpresa txikientzat, 100eko 22.

---

<sup>308</sup> Xedapen gehigarri hau maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita hamabi apartatuak aldatu du. Aipatutako foru arauak zerga arau batzuetan aldaketak sartzen ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri da indarrean (2018/05/17ko GAO) eta aldaketak 2018ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioak ditu



c) Kreditu entitateentzat eta foru arau honen VI. tituluaren VI. kapituluan jasotako erregelei jarraituz zergapetuta dagoen talde fiskal baten barruan dauden entitateentzat taldearen barruan dauden entitateetako bat kreditu entitatea denean, 100eko 28.”

“3. 100eko 20ko karga tasa jasango dute:

a) Foru arau honetako 12. artikuluko 2. apartatuan aipatutako entitateek, salbuespen partziala dutenek.

b) Aseguru orokorretako mutuek eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek, hurrengo 5. apartatuko tasa aplikatzen ez bazaie.

c) Elkarrekiko berme sozietateek eta birfinkapeneko sozietateek, Espainiako Bankuaren erregistro berezian inskribatuta badaude.

d) Balore burtsetako sozietate artezkariek eta agentziek eta Balore Merkatuari buruzko Legeak ezarritakoaren arabera Bilboko Balore Burtsako legezko kide diren balore eta burtsa sozietateek eta agentziek.”

“6. 100eko 33ko tasarekin tributatuko dute hidrokarburoen sorguneak eta lurrazpiko biltokiak miatu, ikertu eta ustiatzen dituzten entitateek, Hidrokarburoen Sektoreari buruzko urriaren 7ko 34/1998 Legeak jasotakoaren arabera.

Birfintzeari loturik dauden jarduerak eta ikerkuntza, ustiapen, garraio, biltegiatze, arazketa eta ateratako hidrokarburoen salmentaz ateko bestelako jarduera guztiak, bai eta gainerako jabetzapeko hidrokarburoen lurrazpiko biltegiatze-jarduera ere, karga tasa orokorraren pean jarriko dira.

Hirugarrenen jabetzako hidrokarburoak biltegiatzen soilik aritzen diren entitateei ezin zaie aplikatu foru arau honetako 20. artikuluko 3. apartatuan, 29. artikuluan eta 55. artikuluko 4. apartatuan xedatutakoa, eta artikuluko honetako 1. apartatuan ezarritako tasa orokorraren arabera ordaindu behar dute zerga.”

**3. 59. artikulua honela idatzita geratzen da:**

“59. artikulua. Kuota efektiboa eta gutxieneko tributazioa.

1. Kuota efektiboa kuota likidotik titulu honetako III. kapituluan ezarritako kenkarien zenbatekoa kenduta geratzen den kopurua da.

2. Kuota efektiboa ezin da izan negatiboa.

3. Zerga-oinarri positiboak eduki dituzten zergadunen kuota efektiboa, hau da, kuota likidoari kenkariak (foru-arau honetako 62.etik 64.era bitarteko artikuluetakoak ez beste guztiak) aplikatzearen ondorioko kopurua ezin da izan zerga oinarriaren 100eko 15 baino gutxiago, oro har. Foru arau honetako 56.1 artikuluan c) letran aipatutako entitateen kasuan, aldiz, portzentaje hori 100eko 13 izango da.



Hala ere, kuota likidua kenkariak aplikatuta murriztearen ondoriozko kuota efektiboa ezin da izan ondoko kasu hauetako ehunekoa baino gutxiago.

a) Enpresa txikiak edo mikroenpresak: zerga oinarriaren 100eko 13.

b) Foru arau honetako 56. artikuluko 3. apartatua ezarritako karga tasa jasaten duten entitateak: zerga oinarriaren 100eko 10,75.

c) Foru arau honetako 56. artikuluko 6. apartatua ezarritako karga tasa jasaten duten entitateak: zerga oinarriaren 100eko 18,25.

4. Entitateak aurreko ekitaldiko plantillako lan kontratudunen batez besteko kopurua mantentzen badu edo gehitzen badu, aurreko apartatuko ehunekoak barik ondoko hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren: 100eko 13, 100eko 11, 100eko 11, 100eko 8,75 eta 100eko 16,25.

5. Aurreko bi apartatuetan xedatutakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako 56. artikuluko 2., 4. eta 5. apartatuetan ezarritako karga tasetako bat jasaten duten entitateei.”

4. Hogeita laugarren xedapen iragankorra honela idatzita geratzen da:

“Hogeita laugarren xedapen iragankorra. Kenkaria 2018ko aldi baterako neurrien lehengoratzegatik.

Foru arau honetako 56. artikuluen 1. apartatuko a) eta b) letretan eta 6. apartatua jasotako karga tasetan zergapetuta daudenek, baldin eta Balantzeen eguneratzeari buruzko otsailaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan jasotako balantzeen eguneratzera bildu badira, kuota osotik kendu ahal izango dute zergaldiko zerga oinarria osatzen duten eta eguneratze horretatik ateratako balioaren gehikuntza garbiari dagokion amortizaziotik eratorriak diren kopuruen 100eko 2.

Era berean, foru arau honetako 56. artikuluen 3. apartatua jasotako karga tasan zergapetuta daudenek, baldin eta Balantzeen eguneratzeari buruzko otsailaren 5eko 1/2013 Foru Dekretu Arauan jasotako balantzeen eguneratzera bildu badira, kuota osotik kendu ahal izango dute zergaldiko zerga oinarria osatzen duten eta eguneratze horretatik ateratako balioaren gehikuntza garbiari dagokion amortizaziotik eratorriak diren kopuruen 100eko 1.

Xedapen iragankor honetan jasotako kenkariei aplikatuko zaizkie foru arau honetako 60. artikuluen 8. apartatua jarritako arauak.

**Hogeita zortzigarren xedapen iragankorra.<sup>309</sup> Garapen jasangarria, ingurumenaren kontserbazioa eta hobekuntza eta energia iturrien**

---

<sup>309</sup> Xedapena martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogita lau apartatuak gehitu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu





## **aprobetxamendu eraginkorragoa bultzatzeko proiektuekin lotuta 2022ko urtarrilaren 1a baino lehenago egindako inbertsio eta gastuen kenkaria.**

Garapen jasagarria, ingurumenaren kontserbazioa eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bultzatzeko proiektuen inbertsio eta gastuen kenkariak aplikatu gabe badaude 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehen zergaldia abiatzean, foru arau honen 67. artikuluan xedatutakoari jarraituz aplikatuko dira, artikuluko horrek 2021eko abenduaren 31n zeukan idazkera kontuan hartuta, eta ez dira salbuetsizat hartuko foru arau bereko 59. artikuluen 3. apartatuan aurreikusitako erregelaren ondorioetarako.

## **Hogeita bederatzigarrena xedapen iragankorra.<sup>310</sup> Sozietateen gaineko zergaren karga tasa orokorra aplikatzen ez duten kapital aldakorrek inbertsio sozietate jakin batzuk desegin eta likidatzea.**

1. Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legearen berrogeita batgarren xedapen iragankorraren 1. apartatuan ezarritakoaren arabera desegin eta likidatzen diren kapital aldakorrek inbertsio sozietateetako bazkideek honako zerga araubide hau izango dute:

a) Salbuetsita egongo dira ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergan, «sozietate eragiketak» kontzeptuan, eta, zehazki, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko abenduaren 30eko 18/1987 Foru Arauaren 18.1.1 artikuluko «sozietateen desegitea» zerga egitatean.

b) Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, sozietateen gaineko zergaren edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren ondorioetarako, likidazioan dagoen sozietateko bazkideek ez dituzte sartuko zerga oinarrian entitatearen likidaziotik ondorioztatzen diren errentak, baldin eta likidazioaren kuota gisa dagokien dirua edo ondasun multzoa aipatutako 27/2014 Legearen 29. artikuluko 4. apartatuko a) edo b) letretan aurreikusitako inbertsio kolektiboko erakunderen batean akzioak edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko berrinbertitzen bada hurrengo paragrafoetan aurreikusitako moduan eta baldintzetan. Horrelakoetan, eskuratutako edo harpidetutako akzio edo partaidetza berriek likidatzen den sozietateko akzioen eskurapen eta balio data gordeko dituzte.

Bazkidearen obligazioa izango da likidazioan dagoen sozietateari jakinaraztea b) letra honetako aurreko paragrafoan aurreikusitakoari atxikitzea erabaki duela, eta, kasu horretan, likidazioan dagoen entitateak ez dio bazkideari inolako diru ordainketarik edo ondasun entregarik egingo likidazioaren kuota gisa. Era

---

eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.

<sup>310</sup> Xedapena martxoaren 10eko 1/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogita bost apartatuak gehitu du, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituenak. Foru araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo egunean sartuko da indarrean (GAO 2022/03/14), eta aldaketak ondorioak izango ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan.



berean, bazkideak akzioen eskurapen data eta balioa frogatzen dituen dokumentazioa eman behar dio sozietateari, azken horrek halako informaziorik ez badu.

Berrinbertsioaren xedea bazkidearen likidazio kuotaosatzen duen diru edo ondasun multzo osoak izan behar du, ezin izango da berrinbertsio partzialik egin, baina bai inbertsio kolektiboko erakunde batean baino gehiagotan berrinbertitu.

Bazkideak bere identifikazio datuak jakinarazi behar dizkio berrinbertsioa jasoko duen inbertsio kolektiboko erakundeari, baita likidazioan dagoen sozietatearenak, haren entitate kudeatzailearenak eta entitate gordailuzainarenak ere. Orobat, adieraziko dio xede erakundean berrinbertitu beharreko likidazio kuota zer diru kopuruk edo zer ondasunek osatzen duten. Ondorio horietarako, bazkideak harpidetza edo eskuratze agindua bete behar du, eta erakunde horri baimena eman behar dio agindu hori likidazioan dagoen sozietatearen aurrean izapidetzeko.

Likidazioan dagoen sozietateak behin agindua jaso ondoren, berrinbertsioa egin beharko da azken horrek bere entitate gordailuzainari aginduta berrinbertitu beharreko dirua edo ondasunak bazkidearen izenean eta kontura transferitu ditzala likidazioan dagoen sozietatearen kontuetatik berrinbertsioa jasotzen duen inbertsio kolektiboko erakundearen kontuetara. Transferentzia horrekin batera, likidatzen den sozietateko akzioen eskurapen balioei eta datei buruzko informazioa bidaliko da.

b) letra honetako lehen paragrafoan aurreikusitako tratamendua aplikatu ahal izateko, berrinbertsioa egin beharko da 27/2014 Legearen berrogeita batgarren xedapen iragankorraren 1. apartatuan likidazioarekin desegiteko erabakia hartzeko ezarritako epea amaitu eta zazpi hilabete igaro baino lehen.

**2.** Xedapen iragankor honetan aipatzen diren kapital aldakorreko inbertsio sozietateen likidazioetatik ondorioztatzen diren errenten gainean ez da bazkidearen zerga pertsonalaren konturako ordainketarik egiteko betebeharririk egongo, bazkideek aurreko 1. apartatuko b) letran araututako berrinbertsio araubidea aplikatzen dutenean.

**3.** Xedapen iragankor honetan aurreikusitakoa ez da aplikatuko ez Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen 33 bis artikuluan aipatzen diren inbertsio libreko sozietateak desegin eta likidatzen direnean, ezta kapital aldakorreko inbertsio sozietate indize kotizatuak desegin eta likidatzen direnean ere, hain zuzen, Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legea garatzen duen Erregelamenduak, uztailaren 13ko 1082/2012 Errege Dekretuaren bidez onetsiak, 79. artikuluan aipatutakoak.



## **Hogeita hamargarren xedapen iragankorra.<sup>311</sup> Mozkinak berdintzeko erreserba bereziari 2022ko ekitaldiaren aurretik egindako zuzkidurei dagokienez aplikatu beharreko araubide iragankorra.**

Foru arau honetako 52. artikuluan aipatutako mozkinen berdinketarako erreserba bereziaren zuzkidurara bideratutako zenbatekoei dagokienez 2017tik 2021era bitarteko zergaldietan –biak barne– beren zerga oinarria murriztu duten zergadunek foru arau honetako 52. artikuluen 2. apartatuan xedatutakoa aplikatuko dute, betiere 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako indarrean dagoen idazkera kontuan hartuta, data horretatik hasten den lehendabiziko zergaldiaren lehen egunean konpentsatzeko dauden zenbateko horiei dagokienez.

Dena den, eta konpentsatzeko dauden zenbateko horiei dagokienez bakarrik, zergadunak aukeran izango du foru arau honetako 52. artikuluen 2. apartatuan xedatutakoa aplikatzea, betiere 2021eko zergaldirako indarrean dagoen idazkera kontuan hartuta. Kasu horretan, baldin eta erreserba berezia zuzkitu den zergaldiaren azken egunaren ondorengo eta jarraiko bost urteko epea igaro bada, eta zergadunak zerga oinarri negatiborik aurkeztu ez badu edo 2017tik 2021era bitarteko zergaldietako batean (biak barne) kendutako zenbatekoak osorik aplikatzeko adinako zenbatekorik ez badu, gainerako zenbatekoak aipatutako epea betetzen den zergaldiko zerga oinarria handituko du, eta aipatutako zenbatekoaren 100eko 10eko zuzenketa positibo gehigarria egingo da.

## **XEDAPEN INDARGABETZAILEA**

### **Bakarra. Araudia indargabetzea.**

1. Foru-arau hau indarrean jarritakoan indargabetuta geratuko dira bertan xedatutakoarekin bat ez datozen maila bereko edo beheragoko mailako xedapen guztiak.

2. Hain zuzen ere, ondoko hauek indargabetuko dira:

a) Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Araua, hamalagarren xedapen gehigarria izan ezik eta xedapen iragankor hauek izan ezik: bigarrena, hogeita zazpigarrena, hogeita zortzigarrena, hogeita bederatzigarrena eta hogeita hamahirugarrena (xedapen horiek ondoreak sortzen segituko dute aplikatu behar diren kasuetan).

---

<sup>311</sup> Xedapen iragankor hau 2023ko urtarrilaren 17ko 1/2023 Foru Arauaren 2. artikuluko hamaika apartatuak gehitu du. Aipatutako foru arauak 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten ditu. Foru araua Gipuzkoako Aldizkarian Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarriko da indarrean (2023/01/23ko GAO) eta aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako izango ditu ondorioak.



b)<sup>312</sup> 7/1988 Foru Araua, uztailaren 15ekoa, Gizarte Aurreikuspeneko Entitateen Zerga Araubideari buruzkoa, 7. artikulua eta lehenengo eta bigarren xedapen iragankorrak izan ezik.

c) Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauko 33. artikuluko 1. zenbakia.

d) Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorreko hamabigarren xedapen gehigarria.

**3.** Xedapen honetako aurreko idatz-zatietan ezarritakoa eragotzi gabe, ondokoak indarrean egongo dira orain arte bezala:

a) Kooperatiben Zerga Araubideari buruzko maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Araua, foru-arau honek egindako aldaketekin.

b) 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoa.

c) Otsailaren 18ko 19/1992 Foru Dekretuko bigarren xedapen gehigarriko 1. idatz-zatia. Foru Dekretu horren xedea da Gipuzkoako zerga-araudia egokitzea, alde batetik, Estatuko 1992rako Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 30eko 31/1992 Legean xedatutakora, eta, bestetik, Balio Erantsiaren gaineko Zergarekin loturan, zerga-kontzeptu jakin batzuk Europako Erkidegoetako zuzentarau eta erregelamenduetara egokitzen dituen abenduaren 16ko 29/1991 Legean ezarritakora.

d) 2002ko zerga-neurriei buruzko maiatzaren 13ko 5/2002 Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorra.

e) Urriaren 3ko 7/2002 Foru Arauko 11. artikulua; arau horren bidez bide-azpiegiturak erabiltzeagatik ordaindu beharreko kanona araupetu da eta "Bidegi Gipuzkoako Azpiegituren Agentzia, S.A." foru-sozietate publikoaren zerga-ordainketako araubidearen alderdi batzuk araupetu dira.

f) Martxoaren 18ko 3/2003 Foru Arauko lehenengo eta bigarren xedapen iragankorrak; arau horren bidez Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari, Sozietateen gaineko Zergari, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari, Ondarearen gaineko Zergari, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari eta Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko arauak aldatu ziren.

g)<sup>313</sup>

---

<sup>312</sup> Xedapen indargabetzaile honen 2. apartatuaren b) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita bost apartatuaren Bat azpiapartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



4. Foru-arau hau garatuko duen araudia onetsi arte indarrean segituko du Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Araua garatu duen araudiak, foru-arau honetan xedatutakoarekin bat datorren ginoan.

5. Aurreko 1. eta 2. idatz-zatietan aipatutako xedapenak indargabetzeak ez du eraginik edukiko indarraldian zehar sortutako zerga-betebeharrei dagokienez Foru Ogasunak dauzkan eskubideetan.

## **AZKEN XEDAPENAK**

### **Lehenengoa. Indarrean jartzea**

Foru- arau hau Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean jarriko da indarrean, eta 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan sortuko ditu ondorioak.

### **Bigarrena. Gaikuntzak<sup>314</sup>**

Gipuzkoako Foru Aldundiari eta Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuari baimena eman zaie foru arau hau garatzeko eta betearazteko behar diren xedapen guztiak eman ditzaten.

---

<sup>313</sup> Xedapen indargabetzaile honen 3. apartatuaren g) letra hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita bost apartatuaren Bi azpiapartatuak edukirik gabe utzi du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).

<sup>314</sup> Amaireako Xedapen hau abenduaren 16ko 17/2014 Foru Arauaren Berrogeita sei apartatuak aldatu du. Aipaturiko Foru Arauak, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak sartu eta beste zerga egotzapen batzu sortzen ditu. Foru Araua Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunean bertan jarriko da indarrean. Aldaketa, ordea, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan aplikatuko da. (2014-12-19ko GAO).



## ALDAKETAK

Honako zerrendan foru arauak izan dituen aldaketak jasotzen dira.

- **17/2014 FORU ARAUA, abenduaren 16koa, Gipuzkoako lurralde historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauan zuzenketa teknikoak eta beste zerga egokitzapen batzuk sartzekoa (2014-12-19ko GAO).**

Honako aldaketak sartu ditu 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioekin:

- Bat apartatua: xedapenaren izenburua aldatzen du.
- Bi apartatua: 12.2 artikulua bukaeran bi paragrafo gehitzen ditu.
- Hiru apartatua: 13.4 artikulua lehen paragrafoa aldatzen du.
- Lau apartatua: 14. artikuluan, 4. eta 5. apartatuak, aurrerantzean 5. eta 6. apartatu berriak izatera pasatzen dira eta, aldi berean, 2. apartatuko c) eta d) letrak eta 4. apartatu berria aldatzen ditu.
- Bost apartatua: 17.8 artikulua aldatzen du.
- Sei apartatua: 18.7 artikulua aldatzen du.
- Zazpi apartatua: 21.3 eta 21.4 artikulua aldatzen ditu.
- Zortzi apartatua: 24.6 artikulua aldatzen du.
- Bederatzi apartatua: 31. artikuluan, 3.bis., 4. eta 5. apartatuak, aurrerantzean 4., 5. eta 6. apartatu berriak izatera pasatzen dira eta, aldi berean, 1.g) apartatua eta 4. apartatu berria aldatzen ditu.
- Hamar apartatua: 32.4 artikulua aldatzen du.
- Hamaika apartatua: 33.1.lehen paragrafoa eta 33.6 artikulua aldatzen ditu.
- Hamabi apartatua: 34.8.bigarren gidoia aldatzen du.
- Hamahiru apartatua: 35.4 artikulua aldatzen du.
- Hamalau apartatua: 36.1.bigarren paragrafoa aldatzen du.
- Hamabost apartatua: 39.3.lehen paragrafoa aldatzen du.
- Hamasei apartatua: 40.3.azken paragrafoa aldatzen du.
- Hamazazpi apartatua: 41.2 artikulua aldatzen du.
- Hemezortzi apartatua: 43.6.c).lehen gidoia aldatzen du.
- Hemeretzi apartatua: 51.1 artikulua aldatzen du.



- Hogeia apartatua: 52.1 eta 51.3 artikulua aldatzen ditu.
- Hogeita bat apartatua: 53 artikulua aldatzen du..
- Hogeita bi apartatua: 55 artikuluari 5. apartatua gehitzen dio.
- Hogeita hiru apartatua: 57 artikulua aldatzen du.
- Hogeita lau apartatua: 61 artikuluari 6. apartatua gehitzen dio.
- Hogeita bost apartatua: 62 artikuluari 5., 6. eta 7. apartatuak gehitzen dizkio eta 63 artikuluari 6., 7. eta 8. apartatuak gehitzen dizkio.
- Hogeita sei apartatua: 67.3.laugarren paragrafoa eta 67.7 artikulua aldatzen ditu.
- Hogeita zazpi apartatua: 100.1 artikulua aldatzen du.
- Hogeita zortzi apartatua: 105.5 artikulua aldatzen du.
- Hogeita bederatzi apartatua: 106.4 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamar apartatua: 107.3 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamaika apartatua: 115.1 y 115.5 artikulua aldatzen ditu.
- Hogeita hamabi apartatua: 116.2 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamahiru apartatua: 126.1 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamalau apartatua: 127.1 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamabost apartatua: 128 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamasei apartatua: 130.2 artikulua aldatzen du.
- Hogeita hamazazpi apartatua: 12. Xedapen Gehigarriaren 4. apartatua aldatzen du.
- Hogeita hemezortzi apartatua: 14. Xedapen Gehigarriaren 8. apartatua aldatzen du.
- Hogeita hemeretzi apartatua: 16. Xedapen Gehigarriaren 3 eta 6 apartatuak aldatzen ditu.
- Berrogei apartatua: 17. Xedapen Gehigarria edukirik gabe uzten du
- Berrogeita bat apartatua: 6. Xedapen Iragankorra aldatzen du.
- Berrogeita bi apartatua: 16. Xedapen Iragankorra aldatzen du.
- Berrogeita hiru apartatua: 17. Xedapen Iragankorra aldatzen du.
- Berrogeita lau apartatua: 20. Xedapen Iragankorra gehitzen du.
- Berrogeita bost apartatua: Xedapen indargabetzailearen 2.b) apartatua aldatu eta 3.g) apartatua edukirik gabe uzten du.
- Berrogeita sei apartatua: 2. Amaierako Xedapena aldatzen du.
- Berrogeita zazpi apartatua: 11.1.e) artikulua aldatzen du.
- Berrogeita zortzi apartatua: 124. artikulua lehen erregela aldatzen du.





- **2/2014 Foru Dekretu Araua, abenduaren 22koa, aurrekontuen luzapenak 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izando duen eragina zehazten duena (2014-12-30eko GAO)**

Honako aldaketa sartu du 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioekin:

- Amaierako bigarren xedapena: 51.1 artikulua aldatzen du.

- **2/2015 FORU DEKRETU ARAUA, urriaren 20koa, sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen disuena (2015-12-27ko GAO).**

Bere 1. artikulua prezeptu hauek aldatzen ditu, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietako ondorioekin:

- 83, 84, 85, 87 eta 88. artikulua.
- 89. artikulua 1. apartatuko a) letra.
- 94. artikulua 1. apartatua.
- 95. artikulua.
- 96. artikulua 2. apartatua.
- 97. artikulua 1. eta 2. apartatuak.
- 98 eta 100. artikulua.
- Edukia ematen zaioa hamazazpigarren xedapen gehigarriari.
- Hogeita batgarren xedapen iragankorra gehitzen da.

- **7/2015 FORU ARAUA, abenduaren 23koa, Zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen dituena (2015-12-28ko GAO).**

2. artikulua honako aldaketak sartu ditu:



- Lehen Ordinalak 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietarako ondorioekin honako aldaketak sartu ditu:
  - Bat apartatua: 31.1 artikuluari j) letra gehitu dio.
  - Bi apartatua: 31.2.b) artikulua aldatzen du.
  - Hiru apartatua: 32.4 artikulua aldatzen du.
  - Lau apartatua: 35.3 artikulua aldatzen du.
  - Bost apartatua: 36.1 artikulua aldatzen du.
  - Sei apartatua: 45.2.b) eta 45.7 artikuluen azken paragrafoak aldatzen ditu.
  - Zazpi apartatua: 51.1 artikulua aldatzen du.
  - Zortzi apartatua: 67.9 artikulua aldatzen du.
  - Bederatzi apartatua: 74.1.c) artikulua aldatzen du.
  - Hamar apartatua: Hamargarren xedapen iragankorra aldatzen du.
  - Hamaika apartatua: Hamahirugarren xedapen gehigarriaren 1. eta 2. apartatuaren c) letrak aldatzen ditu.
  - Hamabi apartatua: 2.5. artikulua aldatzen du.
  - Hamahiru apartatua: 83.2 artikulua aldatzen du.
  - Hamalau apartatua: 85.4. artikuluen e) eta f) letrak aldatzen ditu.
  - Hamabost apartatua: 86. artikulua aldatzen du.
  - Hamasei apartatua: 87.2 artikulua aldatzen du.
  - Hamazazpi apartatua: 88.2, 88.4 eta 88.6 artikulua aldatzen ditu.
  - Hemezortzi apartatua: 89.1. artikuluen e) letraren edukia haren f) letra berria izatera pasatzen da, eta apartatu horretako a) eta e) letrak aldatzen ditu.
  - Hemeretzi apartatua: 89.4 artikulua aldatzen du eta artikulua horri 5., 6., 7. eta 8. apartatuak gehitzen ditu.
  - Hogeia apartatua: 90.1 artikulua aldatzen du.
  - Hogeita bat apartatua: 91.2 eta 91.3 artikulua aldatzen ditu.
  - Hogeita bi apartatua: 92.2 artikulua aldatzen du.
  - Hogeita hiru apartatua: 93.1 artikulua aldatzen du.
  - Hogeita lau apartatua: 94. artikulua aldatzen du.
  - Hogeita bost apartatua: 95. artikulua aldatzen du.
  - Hogeita sei apartatua: 97.2. artikulua aldatzen du.
  - Hogeita zazpi apartatua: 99. artikulua aldatzen du.
  - Hogeita zortzi apartatua: 132.5. artikulua gehitzen du.



- Bigarren Ordinalak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioekin honako aldaketa hau sartu du:
  - 130.1. artikulua aldatzen du.
- **3/2015 FORU DEKRETU-ARAUUA, abenduaren 29koa, zerga geroratuen aktiboei aplikagarri zaien erregimena aldatzen duena (2015-12-31ko GAO).**
  - 2. artikulua honako aldaketa hau sartu du:
    - Hemeretzigarren xedapen gehigarria gehitu du.
- **3/2016 FORU ARAUA, ekainaren 20koa, Gipuzkoako zerga ordenamenduan zenbait aldaketa sartzen dituen foru araudia ELGaren barruan adostutako akordioetara eta Europar Batasunetik datozen zenbait zuzentarau eta epaietara egokitzeko (2016/06/23ko GAO).**
  - Bere 1. artikuluko lehenengo ordinalak edukirik gabe uzten du 37. artikuluko 4. apartatua eta bi apartatu gehitzen ditu, 10.a eta 11.a, 43. artikuluan.
  - Bere 1. artikuluko bigarren ordinalak 37. artikulua aldatzen du eta hogeita bigarren xedapen iragankor berri bat gehitzen du.
- **2016ko azaroaren 14ko 5/2016 FORU ARAUA, 2016. urtean zerga aldaketa jakin batzuk onartzen dituen (2016/11/18ko GAO).**
  - Bere 2. artikuluen lehen ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu:
    - 10. artikuluko 1. apartatua.
    - 11. artikuluen 1. apartatuko h), i) eta j) letrak.
    - Edukirik gabe uzten da 11. artikuluen 1. apartatuko k) letra.
    - 12. artikuluen 2. apartatuko e) letra.
    - 20. artikuluen 1. eta 2. apartatuak.



- 23. artikuluko 2. apartatua.
- 24. artikuluko 5. apartatua.
- 25. artikulua.
- Ezabatu egiten da 31.1 artikulua j) letra.
- 32. artikuluko 4. apartatua.
- 33. artikuluko 3. apartatua.
- 9. apartatu bat gehitzen zaio 39. artikuluari.
- 40. artikulua 2. apartatuko b) letra eta azken paragrafoa.
- 40. artikulua 3. apartatuko lehen paragrafoa.
- 11. apartatu berri bat erantsen zaio 40. artikuluari.
- 42. artikuluko 3. apartatua.
- Amaierako paragrafo berri bat gehitzen zaio 42. artikulua 4. apartatuari.
- 43. artikulua 3. eta 4. apartatuak.
- Amaierako paragrafo bat gehitzen zaio 45. artikulua 2. apartatuari.
- 46. artikulua 2. apartatuko a) letra.
- 10. apartatu berri bat gehitzen zaio 54. artikuluari.
- 64. bis artikulua gehitzen da.
- 73. artikulua 1. apartatuko b) letra.
- Amaierako paragrafo berri bat erantsen zaio 73. artikulua 3. apartatuari.
- 77. artikulua 1. apartatuko lehen paragrafoa.
- 78. artikulua 2. apartatuko b) letrako lehen paragrafoa.
- 102. artikulua 1. apartatuko d) letra, eta e) letra berri bat gehitzen zaio.
- Amaierako paragrafo bat gehitzen zaio 126.3. artikuluari.



- 128.1. artikulua f) letra.
  - Hogeigarren xedapen gehigarria erabazten da.
  - Hogeita batgarren xedapen gehigarria erabazten da.
  - Hogeita hirugarrena xedapen iragankorra erabazten da.
- Bere 2. artikulua bigarren ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu:
  - 13. artikuluko 4. apartatuaren lehen paragrafoa.
  - 33.1 artikulua c) letrako lehen paragrafoa.
  - 39. artikulua 2. apartatua.
  - 48. artikulua 2., 3. eta 4. apartatuak.
- **1/2017 FORU ARAUA, maiatzaren 9koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorra zati batean aldatzen duena (2017/05/12ko GAO).**
  - Bere amaierako bigarren xedapenak 129. artikuluko 1. apartatua aldatzen du.
- **3/2017 Foru Dekretu-Araua, ekainaren 20koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Araua aldatzen duena jabetza intelektual edo industrialaren ustiapenetik datozen errentak murrizteari dagokionez. (2017/06/26ko GAO).**
  - Bere artikulua bakarrik azken paragrafo bat gehitzen dio hogeita bigarren xedapen iragankorrari.
- **1/2018 FORU ARAUA, maiatzaren 10ekoa, zerga arau batzuetan aldaketak sartzen dituena (2018/05/17ko GAO).**
  - Bere I. tituluko 2. artikulua ordinal lehenak 43. artikuluko 10. eta 11. apartatua aldatu du 2016ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioekin.
  - Bere I. tituluko 2. artikulua bigarren ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu 2018ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioekin:
    - 25 bis artikulua berria gehitzen da.
    - 31. artikuluko 1. apartatuari j) letra gehitzen zaio.



- 32. artikuluko 4. apartatua.
- 33. artikuluen 3. apartatuko a) letra.
- 34. artikuluen 7. apartatua.
- Paragrafo bat gehitzen zaio 35. artikuluari 1. apartatuaren amaiera.
- 36. artikuluko 1. apartatua.
- 37. artikuluen 1. apartatuko azken bi paragrafoak.
- 12. apartatu berri bat gehitzen zaio 40. artikuluari.
- 41. artikuluko 2. apartatua.
- Bigarren paragrafo bat gehitzen zaio 47. artikuluko 3. apartatuari.
- 48. artikuluen 1. apartatuko b) letra eta artikulua horren 7. apartatua.
- 53.2 artikuluko d) letra.
- 55. artikuluko 1. apartatua.
- 56. artikuluen 1., 3. eta 6. apartatuak.
- 59. artikulua.
- 60. artikuluko 8. apartatua.
- 61.3 artikuluko d) letra.
- 64 bis artikulua.
- 66 artikulua.
- 67. artikuluko 1., 2., 3. eta 7. apartatuak.
- 68. artikuluen 1. apartatua.
- 73. artikuluen 1. apartatuko b) letra eta artikulua horren 3. apartatuko azken paragrafoa.
- 79. artikuluko 3. apartatua.
- 89 bis artikulua berria gehitzen da.
- 99. artikuluen 1. apartatuko lehen paragrafoa eta apartatu horretako c) letra.



- 130 bis artikulua berria gehitzen da.
  - Hogeita batgarren xedapen gehigarria.
  - Hogeita laugarren xedapen iragankor bat gehitzen da.
  - Hogeita bosgarren xedapen iragankor bat gehitzen da.
  - Hogeita seigarren xedapen iragankor bat gehitzen da.
  - Hogeita zazpigarren xedapen iragankor bat gehitzen da.
- **2/2018 Foru Araua, ekainaren 11koa, Ondarearen gaineko Zergarena (2018/06/19ko GAO).**
  - Bere azken xedapenetako bigarrenak ondorengo aldaketak egin ditu:
    - Bat apartatuak 40.10. artikuluko azken paragrafoa.
    - Bi apartatuak bosgarren xedapen gehigarriaren 2. apartatuko azken-aurreko paragrafoa.
- **1/2018 FORU DEKRETU-ARAUUA, ekainaren 19koa, sozietateen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga, eta Zergen Foru Arau Orokorra aldatzen dituen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legean abenduaren 28ko 10/2017 Legeak sartu dituen aldaketak haien barruan txertatzeko.(2018/06/21ko GAO).**
  - Bere 1. artikulua prezeptu hauek aldatzen ditu 2017ko abenduaren 30etik aurrera hasitako zergaldietan ondorioak izateko:
    - 2. artikulua.
    - 3. artikulua.
    - 132. artikulua.
- **1/2019 Foru Araua, otsailaren 11koa, sozietateen gaineko zergen kultura sustatzeko pizgarriak aldatzen dituen. (2019/02/20ko GAO).**
  - Bere artikulua bakarrik hamabosgarren xedapen gehigarria aldatzen du 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ondorioak izateko.





- **3/2019 Foru Araua, otsailaren 11koa, 2019. urterako zerga neurriak onartzen dituen. (2019/02/20ko GAO).**

- Bere 2. artikulua lehen ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ondorioak izateko:

- 13. artikuluko 4. apartatua.
- 14.2 artikuluko a) letrari beste marratxo bat gehitzen zaio.
- 45.6 artikulua e) letra.
- 77. artikulua.
- 128. artikuluko 4. eta 5. apartatuak ezabatzen dira eta 2. eta 3. apartatuak aldatu egiten dira.
- Seigarren xedapen iragankorra.
- Hogeita seigarren xedapen iragankorra.

- Bere 2. artikulua bigarren ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ondorioak izateko:

- 43. artikulua 10. apartatuko lehen paragrafoa.
- 73.1 artikulua a) letra.
- 102. artikulua 1. apartatuko a) eta c) letrak.
- 130. artikulua, 7. apartatua ezabatzen da eta artikulua izenburua ere aldatzen da.
- 130 bis artikulua 1. apartatuko bigarren paragrafoa.

- **1/2020 Foru Araua apirilaren 24koa, Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen dituen foru araua (2020/04/28ko GAO).**

- Bere 2. artikulua prezeptu hauek aldatzen ditu 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera:

- Edukirik gabe uzten da 12. artikulua 1. apartatuko d) letra.
- 13.4 artikuluko lehen paragrafoa.
- 14.1 artikuluko c) letrari azken paragrafo bat gehitzen zaio.
- 14.2.a) artikulua bosgarren marratxoko bigarren baldintza.



- 14.2 artikuluko b) letraren azken paragrafoa.
- 31.1 artikuluari k) letra berria gehitzen zaio.
- 33.1. artikulua c) letrako lehen paragrafoa.
- 33. artikuluko 3. apartatua.
- 41. artikulua.
- 43. artikuluko 10. apartatua.
- 48. artikulua.
- 58. artikulua 1. apartatua.
- V. tituluko II. kapitula «Kuota osoko kenkariak» izendatzen da.
- 60. artikuluko 5. eta 6. apartatuak.
- 60 bis artikulua berria sartzen da.
- 92. artikuluko 2. apartatua.
- 99.1. artikuluko c) letra.
- 101. artikulua 2. apartatua.
- 102.1 artikulua a) eta c) letretako azken paragrafoak.
- 108. artikulua.

**•3//2020 Foru Araua, azaroaren 6koa, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duena. (2020/11/12ko GAO).**

- Bere 1. artikulua lehen ordinalak prezeptu hauek aldatzen ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera:

- VIII. tituluko II. kapitula berrizendatzen da.
- 122 bis artikulua berria sartzen da.
- 133. artikulua.
- 133 bis artikulua berria sartzen da.



- Bere 1. artikularen bigarren ordinalak hogeita bigarren xedapen gehigarria gehitzen du 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izateko.
- **11/2020 Foru Dekretu-Araua, abenduaren 1ekoa, COVID-19aren bigarren olatuak eragindako ondorioak arintzeko zerga arloko presako neurriei buruzkoa. (2020/12/02ko GAO)**
  - Azken xedapenetako hirugarrenak aldatu egiten du Foru Arauaren hogeita bigarren xedapen gehigarriaren 5. apartatua.
- **1/2021 Foru Dekretu-Araua, urtarrilaren 19koa, Kontseiluaren 2016/1164/EB Zuzentaraua hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoek dagokienez aldatzen duen maiatzaren 29ko 2017/952/EB Zuzentaruaren transposizioari buruzkoa. (2021/01/21ko GAO)**
  - Bere 1. artikulua prezeptu hauek aldatzen ditu, eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta foru dekretu-arauei indarrean jartzean amaitu ez diren zergaldietarako izango dituen ondorioak.
    - 25 bis artikuluko 1. apartatuaren bigarren paragrafoa.
    - Edukirik gabe uzten da 31.1 artikularen j) letra.
    - 31. artikularen 6. apartua.
    - 31 bis artikulua bat gehitzen da.
    - 33.3 artikularen a) letra.
    - e) letra berri bat eranstean zaio 33.3 artikuluari.
    - 35. artikularen 1. eta 2. apartatuak.
    - 12. eta 13. apartatuak gehitzen zaizkio 54. artikuluari.
    - 60. artikularen 1. apartatua.
    - 60. artikularen 4. apartatua.
    - 75. artikuluko 4. apartatua.
- **3/2021 FORU ARAUA, apirilaren 15ekoa, 2021. urterako zerga alorreko aldaketa jakin batzuk onartzen dituena (2021/04/21eko GAO)**



- Bere 2. artikuluko lehenengo ordinalak aldaketa hauek sartzen ditu 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izateko:
  - 14.2.a) artikuluko bosgarren marratxoaren bigarren baldintza.
  - 22. artikuluko 1. apartatua.
  - 31. artikuluko 3. apartatuko azken paragrafoa.
  - 54. artikuluko 12. eta 13. apartatuak artikuluko horretako 11. eta 12. apartatuak izatera pasatzen dira, hurrenez hurren.
  - 123. artikuluko 6. eta 7. apartatuak.
- Bere 2. artikuluko bigarren ordinalak aldaketa hauek sartzen ditu 2021ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izateko:
  - 51. artikuluko 2. apartatua
  - 101. artikuluko 2. apartatua desagertzen da 1. azpiapartatuari egiten zaion erreferentzia.
  - 105. artikuluko 1., 2. eta 3. apartatuetako lehen paragrafoa eta 5. apartatua.
  - 106. artikuluko 2. eta 4. apartatuak.
  - 107 bis artikuluko berria gehitzen da.
  - 111. Artikulua.
  - Hamaikagarren apartatu bat gehitzen zaio hamabosgarren xedapen gehigarriari.
  - Hogeita seigarren xedapen iragankorra.
- **4/2021 Foru Dekretu-Araua, uztailaren 27koa, TicketBAI betebeharraren borondatezko ezarpena sustatzeko presazko zerga neurriei buruzkoa.**

Bere 3. artikuluko 122 bis artikuluko 1. apartatua azken paragrafo bat gehitzen du.
- **5/2021 Foru Dekretu-Araua, irailaren 7koa, TicketBAI obligazioa borondatez betetzea sustatzeko kenkarien aurrerakin likido bat ezartzen duena (2021/09/08ko GAO)**
  - Bere azken xedapenetako bigarrenak, hogeita bigarren xedapen gehigarriaren 1. apartatuaren sarrera aldatu egiten du.



• **1/2022 Foru Araua, martxoaren 10ekoa, 2022. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituen. (2022/03/14 GAO)**

- 2. artikuluko lehenengo ordinalak 9. paragrafoa gehitzen dio 77. artikuluari, 2021eko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izan ditzan.
- 2. artikuluko bigarren ordinalak aldaketa hauek sartzen ditu 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izateko:
  - 14.2 artikuluko c) letraren lehen paragrafoa
  - 23. artikuluaen 1. apartatuko lehen paragrafoa
  - 24. artikuluaen 4. apartatuko lehen paragrafoa
  - 31. artikuluaen 1. apartatuko j) letrari edukia ematen zaio
  - 40. artikuluko 4. Apartatua
  - 43.5 artikuluaen g) letrako 3. zenbakia
  - 43.10 artikuluko b) letra eta azken hirugarren paragrafoa
  - 51. artikuluko 1. eta 5. apartatua
  - 52. artikuluko 1. eta 2. apartatuak
  - 59. artikuluko 3. apartatuko lehenengo paragrafoa
  - 62. artikuluaen 2. apartatuko d) letra
  - 63. artikuluaen 2. apartatuko lehenengo paragrafoa ezabatu egiten da, eta haren ordeaz bi paragrafo berri gehitzen dira. Horrez gain, artikulua horren 3. apartatuko b), c) eta d) letrak aldatzen dira.
  - 64. artikuluari 2. apartatu bat gehitzen zaio. Eta orain arteko 2. apartatua 3. apartatu bihurtzen da.
  - 66. artikuluko 1. apartatua
  - 67. artikuluko 1. eta 7. apartatuak
  - 77. artikuluaen 1. apartatuko lehen paragrafoa aldatzen da, eta beste apartatu bat gehitzen zaio artikuluari, 10.a.
  - 89. artikuluko 5. eta 6. apartatuak aldatzen dira, eta 9. apartatua gehitzen zaio
  - 92. artikuluko 2. apartatua
  - 96. artikuluko 2. apartatua



- Hamabosgarren xedapen gehigarriaren lehen apartatuko 1. eta 4. zenbakiak
  - Hamabosgarren xedapen gehigarriaren bigarren apartatuko 1., 3., 4. eta 5. zenbakiak
  - Hogeita bigarren xedapen gehigarriaren 1. apartatuaren sarrera
  - Xedapen gehigarri bat gehitzen da, hogeita hirugarrena
  - Xedapen iragankor bat gehitzen da, hogeita zortzigarrena
  - Xedapen iragankor bat gehitzen da, hogeita bederatzigarrena
- **4/2022 Foru Dekretu-Araua, abenduaren 13koa, zeinaren bidez saiheste fiskaleko praktiken kontrako zerga aldaketak onesten baitira, Kontseiluaren 2016/1164/EB eta 2017/952/EB Zuzentarauekin bat etorriz (ATAD 1 eta 2). (2022/12/14ko GAO)**
    - 1. artikulua aldaketa hauek sartzen ditu ondorengo xedapenetan, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera ondorioak izateko:
      - Bat apartatuak 10. artikuluen 2. apartatua.
      - Bi apartatuak 25 bis artikuluen 6. apartatuko a) letran.
      - Hiru apartatuak 31 bis artikuluari beste apartatu bat gehitzen dio, 11.a, eta 11. eta 12. apartatuak 12. eta 13. apartatu bihurtzen ditu, hurrenez hurren.
      - Lau apartatuak 54. artikuluen 11. apartatuko bigarren paragrafoan.
      - Bost apartatuak 54. artikuluen 12. apartatuko bigarren paragrafoan.
- **4/2022 Foru Araua, abenduaren 20koa, zerga iruzurra prebenitzeko eta haren aurka egiteko neurriak onesten dituena. (2022/12/26ko GAO)**
    - 3. artikulua aldaketa hauek sartzen ditu, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergalditan ondorioak izateko:
      - 120. artikuluko 1. apartatua
      - Ezabatu egiten dira 123. artikuluko 6. eta 7. zenbakiak, eta oraingo 8. apartatuaren edukiri 6. zenbakia ematen zaio.



- Edukirik gabe uzten da hamalagarren xedapen iragankorra.
- **1/2023 Foru Araua, urtarrilaren 17koa, 2023. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituena.**
  - 3.artikuluak aldaketa hauek sartzen ditu, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergalditan ondorioak izateko:
    - Bat apartatuak 14.1 artikuluko a) letra.
    - Bi apartatuak 14.2 artikuluen a) letraren laugarren gidoia.
    - Hiru apartatuak 39.5 artikuluko d) letra.
    - Lau apartatuak 64 bis.2 artikuluen bigarren eta hirugarren paragrafoak, eta azken paragrafo bat gehitzen dio.
    - Bost apartatuak 8. apartatu bat gehitzen dio 64 bis artikuluari.
    - Sei apartatuak 77.1 artikuluen lehen paragrafoa.
    - Zazpi apartatuak 77. artikuluko 8. apartatua.
    - Zortzi apartatuak 122 bis artikuluko 1. apartatuaren azken paragrafoa.
    - Bederatzi apartatuak 133 bis artikuluen 1. apartatuari c) letra gehitzen dio, 4. eta 5. apartatuak aldatzen ditu eta 6. apartatu bat gehitzen dio.
    - Hamar apartatuak zazpigarren xedapen gehigarriaren 4. apartatua.
    - Hamaika apartatuak hogeita hamargarren xedapen iragankorra gehitzen du.
- **1/2024 Foru Araua, maiatzaren 10ekoa, 2024. urterako zenbait zerga aldaketa onesten dituena. (2024/05/17ko GAO)**
  - Hirugarren xedapen iragankorrak ezartzen du 48. artikuluen 1. paragrafoan aurreikusitakoa, foru agindu honek emandako idazketan, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ere aplikatuko dela.