



ELUSIOAREN AURKAKO KLAUSULA APLIKATZEAREN BIDEZKOTASUNARI BURUZ ZERGEN AHOLKU BATZORDEAK EMANDAKO 1. IRIZPENA. 2024KO APIRILEAN ARGITARATUA.

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 211 bis artikuluan xedatutakoaren ondorioetarako, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduak, azaroaren 16ko 31/2010 Foru Dekretuaren bidez onetsiak, 60.6 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, argitara ematen da Zergen Aholku Batzordeak «1. ENTITATEA» eta «1. ENTITATEKO BAZKIDEAK» zergadunei buruz eman duen irizpenaren kopia. Irizpena honela izendatuko da: «1. irizpena. Sozietateen gaineko zerga eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga. Sozietatea ekarpen ez-diruzko baten bidez eratzea eta, horren ondoren, zatiketa finantzario partziala egitea. Neutraltasun fiskalaren araubide berezira bildutako eragiketak».

Bertsio honi dagokionez kontuan izatekoak:

- 1.- Sozietateen gaineko zergaren zergaduna 1. ENTITATE moduan identifikatzen da.
- 2.- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunak 1. ENTITATEKO BAZKIDE moduan identifikatzen dira.
- 3.- Gainera, irizpenean zehar entitate hauek aipatzen dira:
 2. ENTITATEA
 3. ENTITATEAENTITATE TASATZAILEA
4. ENTITATEA
- 3.- Oro har, datak adierazteko erreferentzia "X" da.
- 4.- Oin oharrak gehitu dira dokumentuaren edukian zatiak zuritu direnean, eta dokumentua errazago irakurtzeko sartu dira.
- 5.- Zenbakiak eta zifrak letrekin ordeztu dira. Oro har, letra berberak erabiltzeak ez du esan nahi zenbaki berberak aipatzen ari direnik. Letrek txostenean errepikatzen den zifra jakin bati egiten badiote erreferentzia, oin oharreko erreferentzia baten bidez adieraziko da.



ZERGEN AHOLKU BATZORDEAREN IRIZPENA, ELUSIOAREN AURKAKO KLAUSULA APLIKATZEAREN BIDEZKOTASUNARI BURUZKOA.

Zergen Aholku Batzorde honek ondoren aipatzen diren egiaztapen eta ikuskapen espedienteak jaso ditu, elusioaren aurkako klausularen aplikazioaren bidez kototasunari buruzko irizpena eman dezan.

Espediente horiek Gipuzkoako Foru Ogasunaren Zerga Ikuskaritzak izapidetu ditu, eta zergapeko hauei dagozkie:

1. ENTITATEA
1. ENTITATEKO BAZKIDEAK

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorren 14. eta 163. artikuluetan xedatutakoa eta azaroaren 16ko 31/2010 Foru Dekretuaren bidez onetsitako Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduko 60. artikuluan ezarritakoa aintzat hartuta, zilegi da ematea honako irizpena.

I.- AURREKARIAK

LEHENENGOA. SARRERA

Gipuzkoako Foru Ogasunaren Zerga Ikuskaritza egiaztapen eta ikerketa jarduketak egiten ari da 1. ENTITATEA zergapekoari dagokionez, oro har, 2018ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergarekin lotuta, eta jarduketa horien hasiera 2023ko urtarrilaren X(e)an jakinarazi da.

Jarduketa horietan zehar egiaztatzen da ezen 1. ENTITATEAK, bere aktiboan dituen higiezinak negozio industrialetik bereizteko, berregituratze eragiketa bat egin zuela hainbat fasetan:

- I. 2018ko urriaren X(e)an, ondasun higiezin guztien ez-diruzko ekarpen bat egin zion sorrera berriko 2. ENTITATEARI.
- II. 2019ko maiatzaren X(e)an, 2. ENTITATEKO partaidetzen zatiketa partzial bat egin zuen 3. ENTITATEAREN alde, eta partaidetza horiek 1. ENTITATEKO bazkideei entregatu zitzaizkien kapital murrizketa bat dela medio.

Jarduteko modu hori ez da egokitzen jo lortu den helbururako, eta haren xede bakarra Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan aurreikusten den zerga araubide berezira biltzea izan daitekeela uste da.

Egindako eragiketa bere osoan begiratu beharra zegoela iritzita, egiaztapen eta ikerketa jarduketak abiatu ziren 2019ko zatiketa finantzario partzialaren eragiketarako ukitutako zergapekoari dagokienez.

2023ko azaroaren X(e)an, 1. ENTITATEARI ikuskapen jarduketan hasiera jakinarazi zitzaion 2019ko sozietateen gaineko zergarengatik, baita bertako bazkideei ere 2019ko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarengatik. Jarduketa horiek guztiek izaera partziala zuten, eta 1. ENTITATEAK egindako zatiketa partzialera mugatu ziren.



BIGARRENA. PROZEDURAREN ALDERDIAK

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 163. artikuluan eta azaroaren 16ko 31/2010 Foru Dekretuaren bidez onetsitako Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduko 60. artikuluan aurreikusitakoa betetzeko, 2023ko azaroaren X(e)an eta 2023ko azaroaren X(e)an 1. ENTITATEARI jakinarazi zitzaion 2018an eta 2019an egindako bi eragiketa horietan, hau da, ekarpen ez-diruzkoan eta zatiketa finantzarioan, litekeena zela Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 14. artikuluko 1. apartatuan aurreikusitako inguruabarrak gertatzea. Egun horietan, Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduko 60. artikuluko 1. apartatuan aipatzen den txostena entregatu zitzaion, baita 15 eguneko epea eman ere, jakinarazpenetik kontatzen hasita, alegazioak aurkezteko.

Era berean, 2023ko azaroaren X(e)an, 1. ENTITATEKO bazkideei ere jakinarazi zitzaion litekeena zela ENTITATE horrek 2018an eta 2019an egindako bi eragiketa horietan Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 14. artikuluko 1. apartatuan aurreikusitako inguruabarrak gertatzea. Horiei ere Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduko 60. artikuluko 1. apartatuan aipatzen den txostena entregatu zitzaion, baita adierazi ere 15 eguneko epea zutela, jakinarazpenetik kontatzen hasita, alegazioak aurkezteko.

2023ko abenduaren X(e)an, 1. ENTITATEAK alegazioak aurkeztu zituen 2018ko ekitaldiari dagokionez. Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 163.1 artikuluan xedatutakoari jarraituz, alegazio horiek jaso ondoren, 2023ko abenduaren X(e)an nahitaezko txostena prestatu zen, bertan aztertzeko Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 14. artikuluan arautzen den elusioaren aurkako klausula aplikatzeko baldintzak betetzen ziren edo ez. Bai txosten hori, bai alegazioak eta bai administrazio espedientea Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiari bidali zitzaizkion 2023ko abenduaren X(e)an, hura baita likidatzeko eskumena duen organoa.

2023ko abenduaren X(e)an, bai 1. ENTITATEAK (2019ko ekitaldiari dagokionez) eta bai haren bazkideek alegazioak aurkeztu zituzten. Bazkideen kasuan, 1. ENTITATEAK 2023ko abenduaren X(e)an aurkeztutako alegazioen edukira igortzen zuten. Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 163.1 artikuluan xedatutakoari jarraituz, alegazio horiek jaso ondoren, 2023ko abenduaren X(e)an nahitaezko txostenak prestatu ziren, bertan aztertzeko Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 14. artikuluan arautzen den elusioaren aurkako klausula aplikatzeko baldintzak betetzen ziren edo ez. Bai txosten horiek, bai alegazioak eta bai administrazio espedienteak Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiari bidali zitzaizkion 2023ko abenduaren X(e)an, hura baita likidatzeko eskumena duen organoa.

Aurreko guztia ikusita, Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiak ondorioztatu zuen litekeena zela elusioaren aurkako klausula aplikatzeko baldintzak betetzea, eta, beraz, 2023ko abenduaren X(e)an ofizio bat helarazi zion Aholku Batzorde honi, elusioaren aurkako klausula aplikatzearen bidez kotasunari buruzko irizpena eman zezan.

2023ko abenduaren X(e)an, interesdunei adierazi zitzaion espedientea Batzorde honen esku zegoela eta horrek ikuskapen prozeduraren iraupen epearen konputua etenarazten zuela modu justifikatuan, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 163. artikuluko 3. apartatuan xedatutakoarekin bat.



II. EGITATEAK

LEHENENGOA: ERAGIKETEN AZALPEN KRONOLOGIKOA

1. ENTITATEA 1997an eratu zen, jarduera ekonomikoen (...) epigrafean alta emanda, eta (...) jarduera garatzen du¹.

Eratu zenetik, 1. ENTITATEAK higiezin hauek eskuratu ditu:

Zk.	Noiz eskuraturua	Higiezinaren deskribapena
1. finka	1997	Lokala
2. finka	2014	Lokala
3. finka	2017	Pabiloia
4. finka	2017	2. solairuko pabiloia

1. ENTITATEAK bere industria jarduera garatzeko erabiltzen ditu higiezin horiek, 4. finka bezala identifikatuta dagoen pabiloiaren lehen solairua izan ezik, bulegoetarako erabiltzen baita solairu hori. 1. ENTITATEAREN ondarean egon diren urte eta erdian, bulego horiek ez dira errentan eman.

1. ENTITATEAK egindako eragiketak aztertzeko, eragiketei berei ez ezik, haien datei ere erreparatu behar zaie:

➤ **2018ko urriaren Xa – 1. ENTITATEAREN kapital murrizketa eta 2. ENTITATEAREN eta 3. ENTITATEAREN eraketa**

- 1. ENTITATEAREN kapital murrizketa, W €-ko partaidetza sozial propioak amortizatuta
Kapital soziala W eurotan finkatuta, egungo bazkideei partaidetza sozialak adjudikatzen zaizkie, kapital sozialean duten partaidetzaren proportzioan.²

Kapital murrizketa hori egiten da 1. ENTITATEAK autozorroan zituen partaidetza sozialak amortizatzeke.

- 2. ENTITATEAREN eraketa 1. ENTITATEAK 1., 2., 3. eta 4. finken ekarpen ez-diruzkoa eginez.
2. ENTITATEA W-€ ko kapital sozialarekin eratutakoa da, haren bazkide bakarra den 1. ENTITATEAREN jabetzako lau finken (1., 2., 3. eta 4. finken) ez-diruzko ekarpenarekin hain zuzen, eta, horren trukean, 1. ENTITATEAK 2. ENTITATEAREN xx partaidetza jasotzen ditu, W €-ko balio nominal unitarioa dutenak.

Ondasun higiezinak norbere kontura alokatzea da haren xede soziala (EJSN 6820).

Eraketari buruzko eskrituran jasotzen denez, ekarpen ez-diruzko hori Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan araututako zerga araubide berezira biltzen da.

¹ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.

² Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.



- **3. ENTITATEAREN eraketa**

Entitate hau W €-ko kapitalarekin eratu zen. Kapital hori 1. ENTITATEKO bazkideek beren gain hartu eta ordaindu zuten, bazkide baten kasuan izan ezik. (*)³

Ondasun higiezinak norbere kontura alokatzea da haren xede soziala (EJSN 6820).

- **2019ko martxoaren Xa – 1. ENTITATEA partzialki zatitzeko proiektua onestea**

1. ENTITATEA partzialki zatitzeko proiektua sinatu eta Ezohiko Batzar Nagusia biltzen da izaera unibertsalarekin. Batzar horretan, besteak beste, erabakitzen da haren zatiketa partziala onestea Zatiketa Partzialaren Proiektuan aurreikusitako termino eta baldintzetan. Proiektuaren xedea da 2. ENTITATEKO partaidetzak 3. ENTITATEARI eskualdatzea partaidetza sozialak elkarri trukatuta, baina, horretarako, 3. ENTITATEAK bere kapital soziala zabaldu behar du aurrenik, eta, gero, 1. ENTITATEAK kapital murrizketa bat egin behar du 3. ENTITATEKO partaidetzak 1. ENTITATEko bazkideei entregatzeko.

- **2019ko martxoaren Xa - 3. ENTITATEAK onartzea 1. ENTITATEAREN zatiketa partzialaren onuradun izendatzen zaiola**

Izaera unibertsalarekin egindako Ezohiko Batzar Nagusian, 3. ENTITATEAK onartu egiten du 1. ENTITATEAK erabakitako zatiketa partzialaren onuradun izatea, eta, horren ondorioz, erabakitzen da konpainiaren kapital soziala W € handitzea, xxxx partaidetza sozial jaulkita.

- **2019ko apirilaren Xa - Finken errentamendu kontratua, 1. ENTITATEAREN eta 2. ENTITATEAREN artekoa**

Sinatutako errentamendu kontratuan, 2. ENTITATEAK errentan ematen dizkio 1. ENTITATEAri 1., 2., 3. finkak eta 4. finkako behe solairua, hau da, 1. ENTITATEAK bere jarduera garatzeko erabiltzen dituen higiezin guztiak.

- **2019ko apirilaren Xa - 3. ENTITATEKO partaidetzen dohaintzak senideen artean**

(...) jaunak eta (...) andreak, irabazpidezko ondasunen araubidepean ezkondata, 3. ENTITATEKO xx partaidetza sozial ematen dizkiote dohaintzan (...) alabari.

Eragiketa horren ondorioz, 1. ENTITATEKO eta 3. ENTITATEKO bazkideak berberak dira eta partaidetza bera dute bi sozietateetan.³

- **2019ko maiatzaren Xa - 1. ENTITATEAREN zatiketa finantzario partziala eta kapital murrizketa, eta 3 ENTITATEAREN kapital zabalkuntza**

Egintza berean, eragiketa hauek egiten dira:

- 1. ENTITATEAREN zatiketa partziala 3. ENTITATEAREN alde. Eragiketa horretan blokean eskualdatzen dira 2. ENTITATEKO xx partaidetzak. Bakoitzak 100,00 €-ko balio nominala du, eta balio nominal osoa W e-koa da. Ekarrirako partaidetza horiek barruan biltzen dute, zeharka, 2018ko urriaren X(e)an egindako ekarpenean sartutako 4 higiezin errentamendu unitate ekonomikoa.

³ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.



- Aurrekoaren ondorioz, sozietate onuradun den 3. ENTITATEAK kapital soziala handitzen du, 1,00 €-ko balio nominaleko xx partaidetza sozial sortuz, zeinak, baloreen trukea dela medio, 1. ENTITATEARI adjudikatzen baitzaizkio.
- Bestalde, egintza berean, 1. ENTITATEAK W €-tan murrizten du kapital soziala, 6,01 €-ko balio nominaleko xx partaidetza sozial amortizatuz. Murrizketa hori egiteko, bazkideei zatiketaren onuraduna den 3. ENTITATEKO partaidetzak ematen zaizkie kontraprestazio gisa, xehetasun hauen arabera:⁴

Eskritura publikoan adierazten da zatiketa partzialaren eragiketa Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan araututa dagoen zerga araubide berezira biltzen dela.

BIGARRENA: EGINDAKO SOZIEKATE ERAGIKETEN ARRAZOI EKONOMIKOAK, ESKRITURA PUBLIKOAN AIPATUAK

1. ENTITATEAK berregituratze prozesu bat egin du, bi fasetan. Hala jasotzen da ekarpen ez-diruzkoari buruz 2018ko urriaren X(e)an egindako eskrituran. Izan ere, bertan esaten da egokitzat jo dela bi eragiketa hauek gauzatzea: aurrenik, ibilgetu materialeko aktibo jakin batzuen ez-diruzko ekarpen berezi bat, eta, haren ondoren, zatiketa finantzarioko eragiketa bat, bazkideen aldekoa, erabateko zatiketa eragiketa ordeztzen duena, (...).

Bi eragiketa horiek egiteko garaian bat-egiteak, zatiketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak, aktibo eta pasibo osoaren lagapenak eta egoitza sozialaren aldaketak egiteko aurreikusten den zerga araubide berezia aplikatu da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan araututakoa hain zuzen.

2.1. 2. ENTITATEAREN eraketa 1. ENTITATEAK ekarpen ez-diruzkoan aportatutako lau higiezinekin.

2018ko urriaren X(e)ko eskritura publikoan, zilegi jotzen dute neutraltasun fiskalaren araubide berezira biltzea, horretarako ezarrita dauden baldintza guztiak betetzen direlako, eta, bereziki, diruzkoak ez diren ekarpenei buruzko 111. artikuluan ezarritakoak; izan ere, eratutako sozietateak espainiar nazionalitatea du, eta 1. ENTITATEA partaidetza sozial guztien titularra da (% 100).

Eskrituran adierazten dute eragiketa egitera eraman dituzten arrazoi ekonomikoak honako hauek direla, labur esanda:

A.- 1. ENTITATEAK dio bere asmoa dela negozio industrialaren beste edozein aktibotatik bereiztea, nazioarteko esparruan kontuan hartzen diren ratio ekonomiko eta finantzarioetan kalterik ez izateko; izan ere, bezero gehienak atzerritarak dira eta garrantzi handia ematen diote EBITDAri eta jarduera industrialaren zorpetze mailari.

Badakite bilatzen duten helburua erabateko zatiketa baten bidez lortu daitekeela, baina adierazi dute hori egiteak arazo administratibo eta burokratiko handiak ekarriko lituzkeela nazioartean.

Horrekin nabarmen arrazionalizatuko direnez enpresaren negozio propioaren ratio ekonomiko eta finantzarioak, enpresaren kudeaketa hobetuko da, enpresa egiturak bateratuko dira, eta posible izango da etorkizunean ondorengoei eskualdatzea negozioa, oinordetza itunen bidez edo partaidetza sozialak

⁴ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.



dohaintzan emanek. Gainera, negozio industrialean hirugarren bazkideak sartu ahal izango dira, ibilgetu materialeko aktiboetan inola ere eragin gabe, eta haien jarduerari eta ekarpen finantzarioari esker ziurtatuko da enpresak errentagarritasun ekonomikoa izatea etorkizunean.

B.- Industria jardueraren enpresa arriskua sozietateak lortutako beste aktibo batzuetatik bereiztea, Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren ebazpenetan eta Auzitegi Nazionalaren zein Auzitegi Gorenaren jurisprudentzian aurreikusitakoaren arabera. Helburua da enpresa ondarea eta ondare pertsonala bereiztea, negozio industrialetik soilik eratorritako zorrenetatik egon litekeen erantzukizunari begira.

C.- 2017an erositako pabiloi bateko lehen solairua, bulegoetarako erabiltzen dena, eman nahi du errentan 1. ENTITATEAK. Xede soziala zabaltzeak estatutuak aldatzea ekar ez dezan, asmoa da higiezin hirugarren batek jartzea errentan.

Era berean, eragiketa horrek abantaila fiskal batzuk izan ditzakeela aitortzen badu ere, abantaila horiek arrazoi ekonomikoaren osagarritzat hartu behar direla dio, azken finean arrazoi ekonomiko horiek baitira eragiketa egiteko funtsezko arrazoiak.

2.2. 1. ENTITATEAREN zatiketa partziala, 2. ENTITATEAREN xx partaidetzak 3. ENTITATE onuradunari osorik eskualdatuz.

Zatiketa partzialaren 2019ko maiatzaren X(e)ko eskrituran adierazten dute eragiketa horrenetatik Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluari jasotzen den araubide berezira bilduko direla, zatiketa partzialaren ondorioz sortzen diren zerga guztietarako.

Arrazoiari dagokionez, 1. ENTITATEA partzialki zatitzeko proiektuaren sarreran –zatiketa partzialaren eskriturari erantsi zaio proiektu hori– honako hau adierazten da:

I.- 1. ENTITATEAN ondo bereizten diren bi jarduera ekonomiko daude: batetik, jarduera industrial, eta, bestetik, 2. ENTITATEAREN bidez garatzen den jarduera ekonomiko, ondasun higiezinak administratu eta ustiatzea xede duena.

II.- 2. ENTITATEAREN partaidetza sozialek osatutako unitate ekonomiko segregatzean lortu nahi dena da errentamendu jarduera ekonomiko modu autonomoan eta industria jardueratik aparte gauzatzea.

Segregazio enpresarial hori 1. ENTITATEAN gauzatutako enpresa berregituratze globalaren barruan kokatzen da, eta haren helburua da enpresa egitura efizienteago bat lortzea, oraindik konpainiaren oinarriko eta funtsezko nukleoa denaren inguruan eratutako jarduerarekin bat ez datozen beste guztien kudeaketa azpikontratatzeko, "enpresarialak ez diren" aktibo horiek konpainiaren berezko jarduera kaltetu ez dezaten. Horrekin zera lortu nahi da:

- Garatutako jarduera bakoitzean erabilgarri dauden baliabide finantzario eta ekonomikoak enpresa mailan optimizatzea.
- Jarduera bakoitzaren finantza fluxuak modu autonomo eta independentean bideratzea, jarduera horien garapenean sortzen den diruzaintzan beste jardueren finantza arriskuek eta gorabeherek eragin gabe.
- Oro har, jarduera bakoitzak berezkoa duen arrisku enpresariala murriztu eta bereiztea, «ondareen nahasmendua» saihesteko, eta, azken batean, jarduera bakoitzak atxikiak ez dituen enpresa aktiboak baliagarriak izatea jarduera horiek, industrialak nagusiki, enpresen finantzaketa lortu eta errazteko exijitzen dituzten ratio kontable, ekonomiko eta finantzarioak murriztu daitezten.

HIRUGARRENA: HIGIEZINAK ETA PARTAIDETZAK.



3.1. 2. ENTITATEAREN eraketan aportatutako eta ez-aportatutako elementuak

2. ENTITATEA eratzeko 2018ko urriaren X(e)an formalizatutako eskrituran, 1. ENTITATEAREN jabetzako lau finkak aportatzen dira (LEHENENGO apartatua 1., 2., 3. eta 4. finka gisa seinlatu dira).

Ekarpen ez-diruzkoa egiteko unean, lau finkak W €-tan baloratzen dira.

Hona hemen, laburbilduta, finka horien balioak:⁵

Honako hau nabarmendu behar da:

1.- 1. finkarekin batera, bertan egindako hobekuntzak ere aportatzen dira, "21500001. Ampliación Edificio ALMACEN" kontuan kontabilizatutakoak.

2.- 3. eta 4. finketan, obrak egin ziren 2017ko eta 2018ko ekitaldietan, eta horietako batzuk "2110003" eta "2110004" kontuetan kontabilizatu dira, haien kontabilitate balioa handituz. Hala ere, ekitaldi berberetan, 1. ENTITATEAK beste obra batzuk egin zituen finka horietan, eta obra horiek «212. Instalazio teknikoak» taldeko kontuetan kontabilizatu dira, eta ez zaizkio 2. ENTITATEARI aportatu beste finkekin batera. Kontabilizatutako zenbatekoak honako hauek dira:

Kontu zk.	Kontuaren izena	Zenbatekoa
21200005	Pabiloi berria hobetzea	
21200004	Bulego berriak hobetzea	

3.- Era berean, 2017ko abuztuaren X(e)an eta irailaren X(e)an, 1. ENTITATEAK bi mailegu formalizatu zituen, W € eta W €-koak, eta haien estipulazioetan ezartzen da zenbatekoa erabili beharko dela, bakar-bakarrik, «lonjen, pabiloien, terrenoen, eraikinen erosketa. Jarduera industrial» finantzatzeko, bai eta inbertsio proiektuetarako ere. Zor horiek ere, zeinak 3. eta 4. finketan egindako inbertsioekin erlazionatuta baitaude, ez dira aportatu 2. ENTITATEAREN eraketan, eta 1. ENTITATEAREN kontu hauetan ageri dira oraindik kontabilizatuta.⁶

3.2. Aportatutako higiezinaren kontabilitate balioa eta 2. ENTITATEAREN partaidetzen balioa

2018ko urriaren X(e)an, 2. ENTITATEARI aportatutako higiezinaren kontabilitate balio hau zuten 1. ENTITATEAN:⁷

1. ENTITATEAK eskrituran ageri den balioaren arabera kontabilizatu zituen 2018ko urriaren X(e)an 2. ENTITATEARI jaso zituen partaidetzak (W €).

2019ko maiatzaren X(e)ko zatiketa finantzarioaren eragiketan, 2. ENTITATEAREN partaidetzak balio horrekin berekin eskualdatu ziren (W €).

⁵ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.

⁶ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.

⁷ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.



3.2. Aportatutako higiezinaren merkatu balioa

Merkataritza eta zerga araudiaren arabera, aportatutako finken balioa eta haien eskualdaketarena –2. entitatearen partaidetzak partzialki zatituz egin da eskualdaketa hori–, baloratu behar dira kontuan hartuta zein den merkatu balioa eragiketa bakoitzaren datan.

Tamaina desberdineko finkak eta eraikinak direnez, zeinak ez baitatoz salmenta sustapen beretik, une desberdinetan erosi direlako eta haietan era askotako obrak egin direlako ekitaldi diferentetan, eta, gainera, konparazioak egin ahal izateko ez dagoenez erreferentziazko merkatu homogeneorik, zilegi da finkak modu espezifikoan tratatzea eta banaka baloratzea, baina bistatik galdu gabe horiek guztiek unitate nagusi bat osatzen dutela 1. ENTITATEAREN eta hari lotutako entitateen jarduera garatzeko.

Horregatik, higiezin horien merkatu balioa zehazteko metodorik egokiena aditu espezializatu baten irizpena dela ikusirik, ENTITATE TASATZAILEAREN zerbitzuak kontratatu ziren.

Perituak eta Ikuskaritzako langileek 2. entitatearen jabetzako finkak bisitatu ondoren, ENTITATE TASATZAILEAK 2023ko abuztuaren X(e)an egindako balorazio txostenean ziurtatzen da finka horien merkatu balioa, ekarpen ez-diruzkoa eta zatiketa partziala egin ziren egunetan, honako hau dela:⁸

LAUGARRENA: 2. ENTITATEAREN JARDUERA

2018ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren aitortpenean, 2. ENTITATEAK jarduerarik gabekoa dela adierazi zuen.

2019an, 2020an eta 2021ean ondare sozietate gisa aitortu zuen, sozietateen gaineko zergaren araudiarekin bat. Ez du eskusiban kontratatutako langilerik eta, ondorioz, errentamendua ezin da bere jabetzako higiezinak atxikiak dituen jardueratzat jo.

Galdu-irabazien kontuan aitortutako sarrerak eta gastuek ustiapen emaitza hauek eman dituzte (ez du inongo langile gasturik, ezta finantza gastu edo sarrerarik ere).⁹

Ekitaldi horietan aitortutako diru-sarrerak errentamendutik baino ez datoz, xehetasun honen arabera:¹⁰

2021ean, murriztu egiten da 1. ENTITATEARI errentan emandako eremua, eta 4. ENTITATEA hasten da erabiltzen parte hori.¹⁰

2. ENTITATEAK jasotako diru-sarrera guztietatik, % 95 inguru lotutako entitateetatik datoz, eta diru-sarrera horien iturri nagusia 1. ENTITATEARI egindako errentamendua da.

⁸ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.

⁹ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.

¹⁰ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik. Aipatutako xehetasunean adierazten da ezen sozietate errentarietako baten kasuan (1. ENTITATEKO bazkideek 2018ko apirilaren X(e)an eraturako 4. ENTITATEAREN kasuan), hasierako xede soziala ondasun higigarri eta higiezinak alokatzea dela. Urte bereko uztailaren X(e)ko eskrituraren bidez, bere xede soziala zabaldu zuen, (...) jarduera ere barruan sartzeko. Eratu denetik, 1. ENTITATEAREN kale eta zenbaki berean izan du egoitza, eta 1. ENTITATEKO zenbait langile kontratatu ditu.



III. AURKEZTUTAKO ALEGAZIOAK

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 163. artikuluan jasotakoa eta azaroaren 16ko 31/2010 Foru Dekretuaren bidez onetsitako Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduko 60. artikuluan xedatutakoa aintzat hartuta, 1. ENTITATEAK bi unetan aurkeztu zituen alegazioak: 2023ko abenduaren X(e)an, 2018ko ekitaldiari dagokionez, eta 2023ko abenduaren X(e)an, 2019ko ekitaldiari dagokionez. Azken horietan, 2023ko abenduaren X(e)an aurkeztutako alegazioetara igortzen zuen.

Beren aldetik, 1. ENTITATEKO bazkideek ere alegazioak aurkeztu zituzten 2023ko abenduaren X(e)an, eta 1. ENTITATEAK 2023ko abenduaren X(e)an aurkeztutako alegazioetara igortzen da hor ere.

Alegazio horiek txosten honetako zuzenbidezko oinarrien bosgarren apartatuan azaldu eta aztertuko dira.

IV. ZUZENBIDEZKO OINARRIAK

LEHENENGOA. ESKUMENA

Zergei buruzko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 163. artikuluan xedatutakoaren arabera, Zerga Ikuskaritzak elusioaren aurkako klausula aplikatu ahal izan dezan, alde zuzenetik aldeko irizpena eman beharko du horretarako eratzen den Zergen Aholku Batzordeak. Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga kudeaketari eta zerga arloko jarduketara eta prozeduren arau komunei buruzko Erregelamenduak, apirilaren 21eko 5/2020 Foru Dekretuaren bidez onetsiak, Aholku Batzordearen osaketa garatzen du 22. artikuluan, eta honela dio:

«1. Jarraian zehazten diren organoetako titularrek osatuko dute Zergen Aholku Batzordea:

a) Zerga eta Finantza Politikako Zuzendaritza Nagusia.

b) Ogasun Zuzendaritza Nagusia.

c) Zerga Kudeaketako Zuzendariordetza Nagusia.

d) Zerga-bilketako Zuzendariordetza Nagusia.

e) Ikuskaritzako Zuzendariordetza Nagusia.

f) Araugintzako eta Lege Aholkularitzako Zerbitzua.

(...)

2. Batzordeburu izango dira honako hauek:

(...)

b) Ogasun Zuzendaritza Nagusiko titularra, Batzordea sekzio honen 3. azpisekzioan aipatzen diren aurretiazko tributazio proposamenei buruz ebazteko biltzen denean, bai eta Zergen Foru Arau Orokorraren 163.2 artikuluan aipatzen diren kasuetan ere.

3. Aurreko bigarren apartatuan xedatutakoaren arabera batzordeburu denari deialdiak egitea eta eztabaidak zuzentzea dagokio, eta, gainera, kalitatezko botoa izango du bileretan izan litezkeen berdinketak ebazteko.

4. Araugintzako eta Lege Aholkularitzako Zerbitzuko titularrak idazkari lanak beteko ditu Batzordean, eta bileren aktak ere prestatuko ditu. Gainera, batzordeburuak eskuordetzen dion



guztietan, gainerako batzordekideei deialdia jakinarazteaz eta haren arrakastarako garrantzitsuak izan daitezkeen alderdi guztiak koordinatzeaz arduratuko da.

BIGARRENA. PROZEDURA

Elusioaren aurkako klausula aplikatzeko prozedura Zergei buruzko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 163. artikuluan dator araututa, ondoren zehazten den eran:

"163. artikulua. Elusioaren aurkako klausula aplikatzeko prozedura.

1. Ikuskapen prozedura baten barruan uste denean foru arau honen 14. artikuluko 1. apartatuan jasotako zirkunstantziak gerta daitezkeela, zerga ikuskaritzak txosten bat prestatuko du elusioaren aurkako klausularen aplikazioa oinarritzeko.

2. Txosten hori interesdunari helaraziko zaio, eta 15 eguneko epea emango zaio alegazioak aurkezteko eta egokitzat jotzen dituen frogak aurkeztu edo proposatzeko.

Alegazioak jaso eta, hala badagokio, bidezko frogak egin ondoren, jarduten duen organoak espediente osoa bidaliko dio erregelamenduz zehazten den organo kolegiaturi, elusioaren aurkako klausularen bidezkoatasunari buruzko irizpena eman dezan.

3. Zerga ikuskaritzaren txostena interesdunari jakinarazten zaionetik aurreko apartatuan aipatutako organo kolegiatuak irizpena eman arte igarotako denbora ikuskapen jarduketaren epearen konputuaren etenaldi justifikatutzat hartuko da.

4. Irizpena emateko gehieneko epea hiru hilabetekoa izango da.

5. Epe hori igaro eta irizpenik eman ez bada, eta hura emateko betebeharrari kalterik egin gabe, berriro ekingo zaie ikuskapen jarduketei, elusioaren aurkako klausularen aplikazioarekin zer ikusirik ez duten zerga betebeharraren gainerako elementuei dagokienez.

6. Organo kolegiatuaren irizpena loteslea izango da zerga ikuskaritzarentzat. Irizpena emandakoan, haren berri emango zaio ikuskaritzari, bidezko jarduketak burutu eta, hala badagokio, dagozkion zerga likidazioak egin ditzan.

7. Txostenaren aurka eta artikuluko honetan xedatutakoa aplikatuz emandako gainerako egintzen aurka ezin izango da jarri errekurtsio edo erreklamazio independenterik, baina geroko egintzen eta likidazioen aurka jartzen direnetan, posible izango da planteatzea elusioaren aurkako klausularen aplikazioa deklaratzeko bidezkoa den edo ez.»

Bestalde, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzaren Erregelamenduak, azaroaren 16ko 31/2010 Foru Dekretuaren bidez onetsiak, honako hau dio 60. artikuluan prozedurari dagokionez:

"60. artikulua. Elusioaren aurkako klausula aplikatzea.

1. Zerga Ikuskaritzak uste badu Zergen Foru Arau Orokorrak 14. artikuluan jasotako zirkunstantziak gertatu daitezkeela, txosten bat prestatuko du elusioaren aurkako klausularen aplikazioa oinarritzeko, eta txosten hori zergapekoari jakinaraziko dio adierazita utziz hamabost eguneko epea duela, jakinarazpena



jaso eta biharamunetik aurrera, alegazioak aurkeztu eta egoki jotzen dituen frogak aurkeztu edo proposatzeko, Zergen Foru Arau Orokorrek 163. artikuluan xedatutakoari jarraituz.

2. Eskatutako frogak ikusita, ez egitea erabakitzen diren frogen ez-bidezkotasunari buruz erabakiko du Zerga Ikuskaritzak modu arrazoituan.

3. Alegazioak jaso ondoren eta, kasua bada, bidezko frogak egindakoan, aktuarioek, elusioaren aurkako klausula aplikatzea bidezkoa dela mantenduz gero, txosten bat prestatuko dute aipatutako 14. artikuluan jasotako zirkunstantzien konkurrentziari buruz. Txostenari likidazio proposamena erantsiko zaio.

Txosten hori Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiari bidaliko zaio, espedientea ere erantsita, eta behin oniritzia emandakoan, zuzendariordeak espediente osoa helaraziko dio Zergen Aholku Batzordeari, elusioaren aurkako klausularen egokitasunaz irizpena eman dezan. Batzorde hori II. tituluaren II. kapituluko 3. sekzioaren 5. azpisekzioan arautzen du Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Kudeaketari eta zerga arloko jarduketa eta prozeduren arau komunei buruzko Erregelamenduak, apirilaren 21eko 5/2020 Foru Dekretuaren bidez onetsiak. Bidalketa hori zergapekoari jakinaraziko zaio, Zergen Foru Arau Orokorren 163. artikuluko 3. apartatuan jasotako etenaldi justifikatua adierazita, zeina txostena jakinarazten denetik konputatuko baita.

Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiak uste badu, modu arrazoituan, zirkunstantzia horiek ez direla gertatzen, dokumentazioa itzuliko die prozedura tramitatzen ari diren aktuarioei, harekin jarraitu dezaten hura amaitu arte, eta zergapekoari hala jakinaraziko zaio.

4. Zergen Aholku Batzordeak irizpen bat emango du, bertan modu arrazoituan adierazita elusioaren aurkako klausula aplikatzea bidezkoa den edo ez. Irizpena Ikuskaritzako zuzendariorde nagusiari komunikatuko zaio, egiaztapen eta ikerketa prozedura jarraitzea eta hura zergapekoari jakinaraztea agindu dezan.

5. Prozeduraren iraupen epearen konputua artikuluko honetan aurreikusitakoaren ondorioz eteteak ez du eragotziko Ikuskaritzak etenaldi horretan bestelako jarduketak egitea Zergen Aholku Batzordeak aztertutako eragiketekin zer ikusirik ez duten zerga betebeharraren elementuei dagokienez.

6. Hiru hilean behin, Gipuzkoako Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan argitaratuko dira Zergen Aholku Batzordeak elusioaren aurkako klausula aplikatzearen alde emandako irizpenak.

Irizpenak argitaratzen direnean, nahitaezkoa izango da ukitutako subjektuak zein diren isilpean gordetzea.»

HIRUGARRENA. ELUSIOAREN AURKAKO KLAUSULA: kontzeptua eta baldintzak.

Zergen Foru Arau Orokorren hitzaurrean adierazten den bezala, elusioaren aurkako klausula lege iruzurraren erregulazioa ordeztara dator, eta portaera saihekorrei aurre egitea du helburu, hau da, legezkoak eman dezaketen bitartekoekin -zerga arauen zuzeneko urratze argi bat izan gabe- zerga zorra murrizten saiatzen diren ekintzen aurka borrokatzea.

Zergen Foru Arau Orokorren 14. artikuluko elusioaren aurkako klausularen edukia definitzen du, eta hura aplikatzeko aldi berean gertatu behar diren bi elementu behar direla dio. Honela esaten du artikuluko:



"14. artikulua. Elusioaren aurkako klausula.

1. Artikulu honetan arautzen den elusioaren aurkako klausula aplikatuko da zerga egitatea guztiz edo partez gauzatzea saihesten denean edo zerga oinarria edo zerga zorra ondoko bi zirkunstantziak betetzen dituzten egintza edo negozioen bidez murrizten denean:

a) Banaka zein batera hartuta, guztiz agerikoa izatea izandako emaitza lortzeko oso artifizialak edo desegokiak direla.

b) Egintza edo negozio horien erabilerak ez ekartzea berekin ondorio juridiko edo ekonomiko esanguratsurik, aurrezpen fiskaletik eta ohiko egintza edo negozio propioekin lortuko ziren ondorioetatik haratago.

2. Aurreko apartatuan araututako kasuan gaudela Zerga Administrazioak deklaratu dezan, foru arau honen 163. artikuluan jasotakoari jarraituko zaio.

3. Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioz egiten diren likidazioetan, tributua exijituko da ohikoak edo propioak diren egintza edo negozioei dagokien araua aplikatuta edo lortutako abantaila fiskalak kenduta. Horrez gain, berandutze interesak likidatuko dira, eta, hala badagokio, foru arau honen 211 bis artikuluan xedatutakoa izango da aplikagarria.»

Artikulu horren analisiak berekin dakar mugatzea zer baldintza bete behar diren figura horren aurrean egon gaitezen. Baldintza horiek bitan laburbildu daitezke: egintzak edo negozioak (artifiziosuak edo inpropioak) oker edo behar ez bezala erabiltzea lortutako helburura iristeko, eta ez egotea beste efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik abantaila tributariotik edo aurrezpen fiskaletik haratago.

Beraz, zilegi da eragiketak banan-banan ez ezik, guztiak batera ere aztertzea, lortutako emaitzara iristeko globalki hartutako eragiketa horiek artifiziosuak izan diren ebazteko. Figura horren esparruan egon gaitezen, ondorioztatu behar dugu gauzatutako eragiketetan egiaztatu den efektu esanguratsua aurrezpen fiskala dela. Aurrezpen fiskal hori izan daiteke zerga egitatea guztiz edo partzialki saihestea, zerga oinarria edo zerga zorra murriztea edo, oro har, legez kanpokotzat jo daitezkeen edozein abantaila fiskal lortu nahi izatea.

Zein egintza hartu daitezkeen nabarmenki artifiziosu edo inpropiotzat zehazteko garaian (ohikoak edo propioak diren egintzei kontrajarrita), abiapuntutzat hartu behar da nola konfiguratu duten auzitegiek lege iruzurraren figura; izan ere, gorago adierazi den bezala, elusioaren aurkako klausularen figura lege iruzurraren ondorengotzat jo daiteke.

Ildo horretan, Auzitegi Gorenaren 1996ko uztailaren 29ko epaiak adierazi du lege iruzurrezko jarduketak egiten direla "arauen espirtua eta benetako zentzua urratuz eta haien eduki etiko eta sozialaren kontra, emaitza onuragarri bat lortzen saiatzeko".

Konstituzio Auzitegiak, bere aldetik, honela definitu du lege iruzurra maiatzaren 10eko 220/2005 Epaian (laugarren zuzenbideko oinarria):

Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación



llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

Pronuntziamendu horiek abiapuntu hartuta, Auzitegi Ekonomiko Administratibo Zentralaren zenbait ebazpenek, lege iruzurrari buruzkoak horiek ere, azpimarratu dute eragiketa guztien analisitik eragiketen desegokitasuna ondorioztatu behar dela haietan atzematen denean subjektu pasiboak artifizialki sortu dituela bilatzen den efektua lortzeko beharrezkoak diren baldintzak. Ondorio horietarako, garrantzitsua da ikustea erabilitako eragiketak zerga ordenamenduak exijitzen duen efektua saihesteko bakarrik egin diren ala ez. Hona hemen, labur, zer dioen Auzitegiak 2009ko urriaren 22ko Ebazpenean:

En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

Ondorioz, artifizialtasuna ezin da identifikatu eragiketa bihurri, ezohiko edo konplexuekin; izan ere, gerta liteke zilegi ez den zerga abantaila bilatzeko egindako eragiketak bereziki bihurri edo arraroak ez izatea. Izan ere, artifizialtasuna egiaztatzeko, aztertu behar dena da garatutako eragiketen multzoak edo ezarritako negozio egiturak nolabaiteko logikarik baduen enpresaren ikuspuntutik edo, aldiz, haren helburu bakarra, hertsia-hertsian, abantaila edo elusio fiskal bat lortzea den. Ohartu beharra dago badela harreman estua gatazkaren figura mugatzeko legez aurreikusten diren bi betekizunen artean, zeinak lege iruzurraren figurak aipatzen zuten "zerga saihesteko asmoan" bateratu baitaitezke; izan ere, negozioak oker edo modu inpropioan erabiltzen direla agerian jarriko da, bakar-bakarrik, ziurtatzen denean ez dagoela hura justifikatzen duen arrazoi onargarririk (efektu ekonomiko edo beste era batekorik), aurrezpen fiskalek haratago.

Horrela, bada, egindako egintzak eta horiek zerga arloan dituzten ondorioak batera aztertzeak ahalbidetuko digu zehaztea noraino izan diren egintza horiek artifiziosuak edo ezohikoak lortutako emaitzari dagokionez. Aldeek nahi dituzten egintzak izan behar dute, baina, zerga arauaren ikuspegitik aztertuta, ondorioztatu behar da haietan ez dagoela efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik, aurrezpen fiskal hutsetik haratago. Horregatik, egintzak aztertu eta egiaztatu egingo dira, zerga elementua kenduta nolabaiteko zentzurik baduten argitzeko. Hau da, erabaki behar da logika enpresarial bati erantzuten dioten edo, zerga elusio kasuetan gertatuko den bezala, egindako eragiketak ez dakarren abantaila esanguratsurik beste arlo batzuetan, eta aurrezpen fiskala duen helburu nagusizat. Hori gertatzen da egiaztatzen denean eragiketa guztiak, ordenamendu juridikoa guztiz urratu gabe ere, itzulinguru bat direla arau batzuen aplikazioa artifizialki sortzeko (karga tributarioa murrizteko, nagusiki).

Azkenik, lortutako abantaila fiskalak, egintza artifiziosu edo inpropioen azken helburua izanik, beti existitu behar du araua aplikatzeko gatazka kasuetan, eta, lehen esan dugun bezala, abantaila hori zentzu zabalean ulertu behar da, haren ondorioa izan baitaiteke zuzeneko eta berehalako tributaziorik ez egotea, tributazioa geroratzea, zerga ordainketa txikiagoa dakarren arau onuragarriagoren bat aplikatzea, edo orain



zein etorkizunean hainbat onura bidegabe lortzea (salbuespenak, konpentsazioak, murriztapenak, hobariak, kenkariak eta abar).

LAUGARRENA. 14. ARTIKULUAN EXIJITUTAKO BALDINTZAK KASU HONETAN BETETZEN DIREN AZTERTZEA. EGINDAKO ERAGIKETEN SAILKAPENA, ETA ELUSIOAREN AURKAKO KLAUSULAREN FIGURAN DUTEN KOKAPENA

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 14. artikuluan ezarritakoaren arabera, elusioaren aurkako klausula aplikatzeko, beharrezkoa da zerga egitea osorik edo partez saihestea edo zerga oinarria edo zerga zorra murriztea bi zirkunstantzia hauek biltzen dituzten egintza edo negozioak direla medio:

1. Eragiketak, banaka zein batera hartuta, artifiziosuak edo inpropioak izatea lortutako emaitzara iristeko.
2. Eragiketa horietatik ez ondorioztatzea efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik, aurrezpen fiskaletik edo ohiko egintza edo negozio propioekin lortutako bestelako efektuetatik haratago.

Printzipioz, 1. ENTITATEAK egindako eragiketa bakoitzaren azterketa indibidualean (higiezin ez diruzko ekarpena 2. ENTITATEA eratzeko, eta ondorengo zatiketa finantzario partziala partaidetza guztiak 3. ENTITATEAREN alde segregatzeko), baldintzak betetzen dira eragiketa horietan azaleratutako emaitzak geroratu ahal izan daitezten sozietateen gaineko zergaren aurreikusten den araubide berezia aplikatuta (Bat-egiteak, zatiketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak, eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenak egiteko nahiz europar sozietate baten edo europar sozietate kooperatibo baten sozietate helbidea Europar Batasuneko estatu batetik beste batera aldatzeko araubide berezia). Hala ere, bi eragiketen kateamenduak sortzen duen efektua gerorapenaren araubide berezira bildu ezin den zatiketa partzial batek sortzen duen berbera da, zatiketaren aurretik ez baitago zatitu daitekeen jarduera adar independenterik.

Planteatzen dena da ea zilegizat jo daitekeen xede sozial bera duten bi enpresa (haietako bat 1. ENTITATEAREN jabetzakoa erabat, eta bestea 1. ENTITATEko bazkideena) aldi berean sortzea 1. ENTITATEA berregituratzeko, berregituratze hori egiten bada neutraltasun fiskalaren araubide bereziari heltzeko baldintzak independenteki betetzen dituzten bi eragiketen bitartez, eta ez zatiketa partzial baten bidez, zeina ezin baita araubide berezi horretara bildu.

Bestela esanda, argitu behar dena da egindako eragiketak aukera legitimoko ekonomia bat diren edo zilegi den ulertzea horiek eragiketa artifiziosu eta inpropioak direla, zatiketa partzial bat ordeztu nahi dutenak, haien helburu bakarra araubide bereziari heltzea delako eta arauaren espirituaz abusatzen dutelako. Izan ere, arauak ez baitu baimentzen araubide berezi hori aplikatzea jarduera adar bat osatzen ez duen zatiketa partzial bati, Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren 101.2.1.b) eta 101.4 artikuluetan ezarritakoarekin bat.

Kasu honetan, egiaztatuta geratu da eskualdatutako higiezinak ez zirela jarduera adar autonomo bat 1. ENTITATEAN. Sozietateak higiezin horietan garatzen du bere industria jarduera, eta 2017an erositako higiezin baten solairu bat bakarrik dago hutsik, bulegoetarako erabilitakoa. 1. ENTITATEAK ez du inoiz errentamendu jarduerarik egin segregatutako higiezinetan.

1. ENTITATEAK bi etapatan egindako berregituratze eragiketari elusioaren aurkako klausula aplikatzeko, ezinbestekoa da, beharkizun juridiko gisa, egiaztatzea eragiketa horiek gauzatzean 2/2005 Foru Arau



Orokorren 14. artikuluan eskatutako zirkunstantziak betetzen diren edo ez, hau da, ea lortutako emaitzara iristeko negozio artifiziosu edo inpropioak erabili diren, eta ba ote dagoen efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik aurrezpen fiskaletik eta ohiko egintza edo negozio propioekin lortuko ziren bestelako efektuetatik haratago.

I.- Batera hartutako eragiketak artifiziosuak eta inpropioak dira lortutako emaitzara iristeko.

Lortu nahi zen emaitza lortzeko eragiketak artifiziosuak izan diren aztertzeari begira, eragiketen analisi globala egingo dugu Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia aintzat hartuta, eta, besteak beste, 2013/04/25, 2013/11/18 eta 2014/09/26ko Epaiei erreparatuta.

Bai 2. ENTITATEA eratzekeo eskrituran eta bai 1. ENTITATEA zatitzeko geroko proiektuan adierazten da ezen ibilgetu materialeko aktibo jakin batzuen ez-diruzko ekarpen bereziaren eragiketa eta bazkideen aldeko zatiketa finantzarioa enpresaren berregituratze globalaren barruan sartzen direla, zeinaren helburua baita 1. ENTITATEAREN negozio industrial eta haren aktiboan dauden higiezinak bereiztea higiezin horiek hirugarrenei alokatu ahal izateko. Hori guztia erabateko zatiketa bat egin ordez gauzatzen da.

Helburu hori lortzeko, egokiena izango zen zatiketa partzial bakar bat egitea higiezinak beste sozietate bati aportatuz edo, zergapekoek aitortzen duten bezala, erabateko zatiketa bakarra gauzatzea. Erabateko zatiketaren azken aukera hori neutraltasun fiskalaren araubide berezira bildu liteke, baina hori baztertu egiten da 1. ENTITATEA desagertzeak traba administrazio handiak ekarriko lituzkeelako nazioartean lortutako merkatua mantendu eta indartzeari dagokionez.

Zergapekoek, aldiz, ez dute aintzat hartzen higiezinak beste sozietate bati eskualdatzeko zatiketa partzial bakarra egitearen aukera, eragiketa arrunt eta egokia izango zen arren; izan ere, beren helburua lortzeko aukera hori hartuz gero, ezingo zioten neutraltasun fiskalaren araubide bereziari heldu, higiezinak ez baitute jardura adar bat osatzen.

Bi fasetan egin diren berregituratze eragiketak artifiziosuak eta inpropioak dira bilatzen den helburua lortzeko (higiezinak industria jardueratik bereiztea eta hirugarrenei errentan ematea), eta prestaketa ekintzak dirudite jardura adarrik gabeko zatiketa partzial bat zatiketa finantzario partzial bihurtzeko eta zerga araubide berezira bildu ahal izateko, honako arrazoi hauengatik:

1.- Zatiketa partzialaren aurretik, ez zen beharrezkoa ekarpen ez-diruzko bat egitea.

Zergapekoak berak aitortzen duen bezala, 2. ENTITATEARI higiezinaren ez-diruzko ekarpena egitea ez zen, bere horretan, helburu bat, eragiketa independente bat, baizik eta beste helburu batzuk lortzeko bitarteko bat; izatez, etorkizuneko zatiketa finantzario partziala prestatzeko ekintza bat da, higiezinak negozio industrialetik bereiztea xede duena.

Hori horrela, eta helburu horrekin, nekez ulertu daiteke 1. ENTITATEAK bere aktiboan dituen higiezin batzuk sozietate berri bati aportatzen dizkionean sozietate horrek entitate lotuei eta hirugarrenei errentan emateko, nola 1. ENTITATEAK ez dizkion sozietate berri horri ematen bere balantzean higiezin horiekin lotuta ageri diren aktibo eta pasiboko partida guztiak (obrak, hobekuntzak, zorrak, eta abar).

Prestakuntza eragiketa hori ez da beharrezkoa egin nahi den enpresa berregituraketarako, eta egokiena izango zen 1. ENTITATEAK higiezinaren zatiketa partzial bat egitea zuzenean higiezinak errentan jarriko dituen sozietate berriaren alde, 3. ENTITATEAREN alde, esate baterako.



2.- Ez zen beharrezkoa bi sozietate eratzea, 2. ENTITATEA eta 3. ENTITATEA, biak ere errentamendura bideratuak.

2018ko urriaren X(e)an, prestakuntza fase horretan, non 1. ENTITATEAK 2. ENTITATEA eratzten baitu, bazkideek beste sozietate bat eratzten dute, 3. ENTITATEA, xede sozial bera duena (higiezin errentamendua). Sozietate hori, zazpi hilabete geroago, 2. ENTITATEAREN partaidetzen onuraduna izango da, 1. ENTITATEAREN zatiketa finantzario partzialari esker.

Zatiketa finantzarioa errazteko sortutako artifizialtasuna lortutako azken emaitzarekin geratzen da berretsita. Izan ere, emaitza horretan bi sozietate ageri dira, xede sozial bera dutenak (higiezin errentamendua), halako moduz non 3. ENTITATEA tarteko sozietate gisa ageri baita higiezin titularra den 2. ENTITATEAREN eta bertako bazkide pertsona fisikoen artean.

Garrantzitsua da aipatzea 2. ENTITATEAK ondare sozietate moduan deklaratzeko duela sozietateen gaineko zergan; ez du langilerik kontratatu errentamendu jardueran aritzeko; ez du aitortzen diru-sarrera/gastu finantzario; bere diru-sarrerak 1. ENTITATEARI egindako errentamendutik datoz nagusiki; eta hirugarrenei «aloka dakiekeen» zatia 1. ENTITATEAK aportatutako higiezin metro koadro guztien % 5,70 da.

Prestakuntza eragiketa horiek ez ziren beharrezkoak egin nahi zen enpresa berregituraketarako, eta egokiena izango zen 1. ENTITATEAK higiezin zatiketa partzial bat egitea zuzenean higiezin errentan jarriko dituen sozietate berriaren alde, 3. ENTITATEAREN alde, esate baterako. Eragiketa horiek abantaila gehiagorik gabe handitzen dute enpresa egitura, eta prestaketa ekintzak dirudite jarduera adarrik gabeko zatiketa partzial bat zatiketa finantzario partzial bihurtzeko eta zerga araubide berezira bildu ahal izateko.

3.- Ez zen beharrezkoa 3. ENTITATEAN W euroko kapital zabalkuntza egitea zatiketan partaidetzen onuradun gisa ageri den 2. ENTITATEAREN kapitalarekin berdintzeko.

3. ENTITATEA 1. ENTITATEKO bazkide guztiek eratzten dute, batek izan ezik. Eratu eta sei hilabetera, senideen arteko dohaintzak direla eta, bi sozietateetako bazkideak berberak dira, eta partaidetza bera dute bi sozietateetan, zatiketa finantzario partziala modu proportzionalan egiteko eta baloreak inolako ordainketarik gabe trukatzeko.

Prestakuntza eragiketa horiek ez ziren beharrezkoak egin nahi zen enpresa berregituraketarako, eta egokiena izango zen 1. ENTITATEAK higiezin zatiketa partzial bat egitea zuzenean sozietate berri baten alde, 3. ENTITATEAREN alde, esate baterako. 3. ENTITATE hori jasotako higiezin balioaren pareko kapital sozialarekin eratuko zen, geroago kapital zabalkuntzarik egin behar izan gabe.

Azaldutakoa aintzat hartuta, ondorioztatu behar da egindako eragiketak aukera artifiziosutzat hartu behar direla, eta ondare higiezin industria jardueratik bereiztea izan dela haien helburua. Egindako eragiketekin sortutako efektu praktikoa 1. ENTITATEA 3. ENTITATEAREN alde partzialki zatituta lortuko zen berbera da, baina eragiketa hori ezin izango litzateke araubide berezira bildu, eskualdatutako elementuak ez direlako jarduera adartzat hartzen.

2.- Eragiketetatik ez da ondorioztatzen efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik, aurrezpen fiskaletik edo ohiko egintza edo negozio propioekin lortuko ziren bestelako efektuetatik haratago

Zergapekoak bi fasetan egindako berregituraketarekin ez da lortzen efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik, higiezin zuzeneko zatiketa partzialarekin lortuko zenetik eta izan daitekeen aurrezpen fiskaletik haratago.



2018ko urriaren X(e)ko eta 2019ko maiatzaren X(e)ko eskrituretan aipatzen diren arrazoi ekonomikoak higiezinak industria jardueratik bereizteak dakartzan ondorioei buruzkoak dira. Zehazki, adierazten dute higiezinak segregatzeko arrazoi ekonomikoak honako hauek direla: jarduten duten nazioarteko merkatuan funtsezkoena negozio industrialak dela, higiezinaren segregazioarekin ratio ekonomiko eta finantzario hobeak lortzen dituztela, enpresa kudeaketa hobetzen dela, negozio industrialak hirugarrenei eskualdatzea errazten dela, ondare pertsonala eta enpresa arriskua bereizten direla, eta higiezinaren etorkizuneko jardura ez dagoela aurreikusita xede sozialaren esparruaren barruan.

Zenbait kasutan, adierazitako arrazoiak generikoak dira eta, beste batzuetan, ez datoz bat eragiketaren errealitatearekin. Zentzu horretan, izan daitezkeen ratio berriek nekez hobetu ditzakete aurrekoak, egoera berri honetan errentamendu gastua amortizazio gastua baino handiagoa delako, pasibo bera mantentzen delako eta aktiboa txikiagoa delako. Enpresa kudeaketa ez da aldatzen, aurretik ez baitzegoen enpresa kudeaketa diferentziatu bat, eta higiezinaren titular berria ondare enpresa bat da, langilerik kontratatu ez duena. Enpresa ondarea eta ondare pertsonala zatiketarekin bakarrik bereizten dira, eta ez diruzkoa ez den ekarpenarekin. Xede soziala mugatzea ez da arrazoiak egindako eragiketak justifikatzeko.

Nolanahi ere, adierazitako arrazoi ekonomikoek justifikatu nahi dute higiezinak industria jardueratik bereiztea arrazoi ekonomiko baliadun bat dela, baina ez dute justifikatzen zergatik erabaki den berregituraketa hori zatiketa partzial bakar batean egin beharrean bi fasetan egitea, aurrenik ekarpen ez-diruzko bat eginez eta, gero, zatiketa finantzario partzial bat gauzatuz eta higiezinaren errentamendua xede soziala duten bi sozietate sortuz.

Higiezinak bereiztea bi bideetatik lortzen da, baina aldea neutraltasun fiskalaren araubide berezia aplikatzeko aukeran dago.

Azaldutakotik ondorioztatzen da bi fasetan egindako berregituratze eragiketak ez dakarrela berekin beste efektu juridiko eta ekonomikorik, aurrezpen fiskaletik eta ohiko egintza edo negozio propioarekin lortuko ziren ondorioetatik haratago, eta kasu honetan, sozietate baten alde higiezinaren zatiketa partzial bakarra zuzenean egitea izango zen ohiko negozio propio hori.

Alabaina, egindako eragiketa bikoitzak –ekarpen ez-diruzkoa lehenik eta zatiketa finantzario partziala gero– posible duenez Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan araututako zerga araubidera biltzea (Bat-egiteak, zatiketak, aktibo ekarpenak, ekarpen ez-diruzkoak, balore trukeak, aktibo eta pasibo osoaren lagapenak eta egoitza sozialaren aldaketak egiteko zerga araubidea), haren aplikazioak efektu ekonomiko esanguratsu bat sortzen du sozietatean eta bazkideengan, W €-ko aurrezpen fiskala hain zuzen. Hala ere, jardura adarra osatzen ez zuten higiezin horien zatiketa partziala zuzenean egin izan balute, zenbateko hori sozietateen gaineko zergaren 2018ko eta 2019ko aitortpenetan eta PFEZaren 2019ko aitortpenean ordaindu beharko zioten Ogasunari.

3.- Lortutako abantaila fiskalak

Berregituratze horretan egin diren bi eragiketak –bera bazkide bakarra duen sozietateari higiezinaren ekarpen ez-diruzkoa egitea eta, horren ondoren, sozietate horren partaidetzen zatiketa partziala gauzatzea– Bat-egiteak, zatiketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak, aktibo eta pasibo osoaren lagapenak eta egoitza sozialaren aldaketak egiteko aurreikusita dagoen zerga araubidera bildu dira Sozietateen gaineko Zergari buruzko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko VII. kapituluan araututakoarekin bat. Araubide bereziaren aplikazioari esker, bai sozietateak eta bai bazkideek posible izan dute ez tributatzea higiezinaren eta partaidetzen eskualdaketan izandako irabaziengatik. Sortutako errentak ez integratzeko, sozietateak 2/2014



Foru Arauaren 111. artikulua (ekarpen ez-diruzkoa), eta 102. eta 101.2.1.c) artikulua (zatiketa finantzario partziala) aplikatu ditu; eta bazkideek 106. artikuluan ezarritakoari heldu diote.

Zuzenean zatiketa partzial bat egin izan balute (higiezinak beste sozietate bati eskualdatuz), zergapekoek ezingo zuten aipatutako zerga araubide berezira bildu, higiezin horiek ez zutelako jarduera adar bat osatzen. Kasu horretan, lortutako irabaziengatik Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 40. artikuluan jasotako araubide orokorraren arabera tributatu zuten, eta entitate eskuratzaillearen baloreak entitate eskualdatzaillearen bazkideen eskuetara pasatzeagatik agerian jarritako errentengatik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 3/2014 Foru Arauan araututakoaren arabera ordainduko zuten zerga. Sozietateak tributatu du eskualdatutako elementuen merkatuko balioaren eta kontabilitate balioaren arteko aldea kontuan hartuta, 2/2014 Foru Arauaren 40.2 artikuluan ezartzen den bezala, eta bazkideek, berriz, 2/2014 Foru Arauaren 40.7 artikuluan eta PFEZari buruzko 3/2014 Foru Arauaren 47.1.f) artikuluan ezarritakoari jarraituz.

Eragiketak egin dituzten moduan, araubide berezia aplikatuta alegia, zerga oinarriak eta zerga kuotak zenbateko hauetan murriztea lortu dute zergapekoek:¹¹

BOSGARRENA. ALEGAZIOEN AZTERKETA

2023ko abenduaren X(e)an aurkeztutako idazkiaren bidez, 1. ENTITATEAK, eman zitzaion 15 eguneko epearen barruan, alegazioak aurkeztu zituen 2018ko ekitaldiari dagokionez elusioaren aurkako klausula aplikatzeko baldintzen konkurrentzia posibleari buruz bidali zitzaion komunikazioaren aurka. 2019ko ekitaldiari dagozkion alegazioak, bai sozietatearenak eta bai bazkideenak, 2023ko abenduaren X(e)an aurkeztu ziren, eta haietan X(e)an aurkeztutako alegazioetara igortzen da. Bi alegazio egiten dira:

LEHENA: Lortutako abantaila fiskala, gerorapena bera ez dena, oztopo bakarra izatea SZFAren VI. tituluko VII. kapituluan jasotzen den araubide berezia aplikatzeko.

Haien esanetan, egindako eragiketak aukerako ekonomian sartzen dira, eta uste dute Administrazio jarduleak iruzurraren kontzeptua gaizkiagotzen duela, aukerako ekonomiaren eremua inbaditzeraino. Horrekin lotuta, hizpidera dakarte Auzitegi Nazionalaren 2013ko irailaren 19ko Epaia, 224/2010 Errekurtsoan emandakoa.

Aukerako ekonomia gertatzen da zerga araudiak tributaziotik kanpoko beste aukera edo posibilitate batzuk eskaintzen dituen eta zergapekoek kostu gutxien eragiten dien aukera hauta dezaketenean. Aukerako ekonomia bidezkoa da guztiz, eta hala berresten dute hizpidera ekarri diren epaiek, baina badu muga bat, eta da eragiketa zerga iruzurra egiteko edo zergarik ez ordaintzeko asmoz egitea, zergapekoak aipatutako epaietan adierazten den bezala.

Alde horretatik, Auzitegi Gorenaren 2012ko irailaren 13ko Epaia (2879/2010 Errekurtsoan emanak) honako hau dio:

Por el contrario, “la economía de opción”, que comporta una discrepancia interpretativa, no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria o la obtención de beneficios fiscales mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulte efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal (...).

¹¹ Irizpen hau argitaratzeko, xehetasunak ezabatu dira konfidentzialtasun arrazoiengatik.



(...)

El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. (...)

En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado.

Aztertzen ari garen kasuan, frogatuta geratu da higiezinak bereizteko eragiketak artifiziosuak izan direla, eta zatiketa partzial bakar bat egitea aski izango zela higiezinaren bereizketa hori gauzatzeko, ekarpen ez-diruzkorik zertan egin gabe, bigarren sozietate bat eratu beharrik gabe eta kapitala handitu gabe. Eragiketa horien bitartez ez da lortzen beste ezein ondorio juridiko edo ekonomikorik, higiezinaren zatiketa partzialaren negozio propio edo ohikoa egitean lortuko zenetik haratago, lortzen den abantaila fiskala izan ezik.

Aukerako ekonomian bezala, elusioaren aurkako klausulan ere, egindako egintzak edo negozioak legearen arabera dira; hala ere, nahiz eta aukerako ekonomian legeak aukera bat baino gehiago eskaintzen dituen eta aukerarik onuragarriena hauta daitekeen, elusioaren aurkako klausulan (lege iruzur zaharrea) egintzak edo negozioak egiten dira kasuan kasuko arau bat (estaldura araua) aplikatzeko, eta beste arau baten (iruzurtutako arauaren) kontrako emaitza sortzen da. Kasu honetan, jarduera adar bat osatzen ez duten higiezinaren zatiketa partzial bat saihestu nahi da, eta hori ezin da neutraltasun fiskalaren araubide berezira bildu.

Zergapekoek aipatzen duten 2013ko irailaren 19ko epaian, Auzitegi Nazionalak 224/2010 Errekurtsoan emandakoan, sozietate bat osatua duten senar-emazte batzuen kasua ebazten da, zeinean senar-emazteak dibortziatu direla eta, sozietate horrek aktibo batzuen zatiketa partziala egiten baitu, eta auzitegia irizten du aktibo horiek jarduera adar bat osatzen dutela hortik sortu diren sozietateek jarduerarekin jarraitu dutelako. Auzitegiaren aburuz, administrazioak, araubide bereziaren aplikazioa ukatu zuenean, arrazoi ekonomiko baliodun eza bakarrik hartu zuen kontuan, baina ez zuen frogatu eragiketaren helburua iruzur fiskala egitea zenik.

Epaia hori ez litzateke aplikagarria izango kasu honetan; izan ere, oraingo honetan egiaztatuta dago egindako eragiketen helburua iruzur fiskala dela, elusioaren aurkako klausula aplikatzeko prozeduraz baliatuta.

Epaian aztertzen den kasuan, segretutako aktiboek jarduera adar bat osatzen zutela ikusita, Auzitegiak iritzi du aukerako ekonomia baten aurrean gaudela, zergapekoak beti izan baitu aukeran zatiketaren lortutako gainbalioengatik araubide orokorraren arabera tributatzea edo tributazio hori geroratzea araubide berezia aplikatuta.

Kasu honetan, ordea, segregatutako aktiboak ez dira jarduera adar bat, eta araubide berezira biltzeko aukerarik ez dagoenez, higiezinak bereizten dituzte artifiziosu eta inpropioak diren hainbat negozioren bitartez, helburu bakarra izanik araubide berezira biltzea eta gainbalioen tributazioa geroratzea. Araudian ez da aurreikusten jarduera adar bat osatzen ez duen zatiketa partzial bat araubide berezira biltzeko aukera.

Hala adierazi zuen Auzitegi Gorenak 2015eko otsailaren 19ko 730/2015 epaian. Izan ere, antzeko egoera bat bertan ebazten ari zela, egindakoa aukera artifiziosua zela iritzi zuen. Honako hau dio zehazki:

(...)



En cuanto al requisito de la exigencia del motivo económico válido, la resolución del TEAC partiendo de que la apreciación de los fines de la operación se ha de realizar en el marco de un examen global de la misma, tal como mantiene la del TJCE de 17 de julio de 1997, pone de relieve que la operación de aportación no dineraria efectuada por IBEROFON, S.A. a IBEROFON PLASTICOS, S.A., el 15 de diciembre de 2004, debe analizarse atendiendo a las operaciones realizadas un año y medio después, en 25 de julio de 2006, por las que IBEROFON PLASTICOS, S.A. absorbe a IBEROFON PLASTICOS FABRICA, S.L. e IBEROFON INGENIERIA, S.L. y seguidamente, escinde parte de su patrimonio, formado por todos los inmuebles y los activos y pasivos afectos a los mismos, traspasándolos a SONOLAND INMOBILIARIA, S.L.U., sociedad ésta de nueva creación.

(...)

Como señala la Inspección, la operación descrita no ha supuesto una reestructuración ni racionalización en IBERFON, pues su actividad principal sigue siendo la misma, así como su forma de actuar y organizarse; no se advierte que con el traspaso de su patrimonio inmobiliario a IBERFON PLATICOS y después a la sociedad de nueva creación SONOLAND gane en eficacia, rentabilidad, productividad, competitividad. Así, la primera operación, la aportación no dineraria, supone la transmisión de inmuebles donde la entidad ejercía sus actividades, con lo que la entidad IBERFON se descapitaliza, puesto que se desprende de su activo más importante y además aumentan los gastos al pasar a realizar sus actividades en un local arrendado.

(...)

En definitiva, de lo expuesto se desprende que la finalidad del conjunto de operaciones realizadas era la separación del patrimonio inmobiliario. El efecto práctico producido con las operaciones realizadas es el mismo que se hubiera realizado una escisión parcial de IBEROFON, operación que no podría acogerse al régimen especial, pues los elementos transmitidos no tienen la consideración de rama de actividad. La aportación no dineraria de IBEROFON a IBEROFON PLASTICOS tiene como finalidad preparar o facilitar la posterior operación de escisión parcial.

(...)

Así las cosas, el motivo debe ser desestimado, toda vez que la apreciación de la Sala de instancia, en el sentido de que el motivo de reestructuración empresarial alegado por la demandante y hoy recurrente queda enervado a virtud de las circunstancias concurrentes en el supuesto y que son analizadas de forma global –resulta significativo que se haga referencia expresa a “la efímera estancia de los dos inmuebles en la sociedad IBEROFON PLASTICOS, S.L.” y a la “sucesión de acontecimientos”–, tal como reclama la jurisprudencia del TJUE. Y ello conduce a la presunción de que la operación de aportación no dineraria fue la de aprovechar el régimen de neutralidad fiscal, la que ha de mantenerse por no existir otros datos o circunstancias que impiden su aplicación.

Bestalde, zergapekoek alegatzen dute neutraltasunaren araubide bereziak dakarren gerorapenaren abantaila fiskala ez dela abantaila fiskal autonomoa, baizik eta araubide fiskalaren beraren barruko abantaila bat. Uste dute abantaila hori lortzea ezin dela oztopo izan araubidea aplikatzeko, eta, izatez, araubidea ez aplikatzeko beste abantaila fiskal bat egon behar duela, baina Administrazioak ezin izan duela horrelakorik identifikatu. Alegazio hori defendatzeko, honako hauek aipatzen dituzte: Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren 2023ko uztailaren 27ko V2214-23 kontsulta loteslea, Auzitegi Gorenaren 2022ko azaroaren 16ko epaia (89/2018 errekurtsioan emana), eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 1997ko uztailaren 17ko epaia (c-28-95 errekurtsioan emana).

Alegazioetan, epai horien zati batzuk transkribatzen dira, kasu bakoitzean epaitutako kasuen testuinguruan soilik zentzua dutenak, baina epai horietako batek ere ez du ezartzen zergapekoek nahi duten doktrina.

Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren 2023ko uztailaren 27ko V2214-23 kontsulta lotesleari dagokionez, paragrafo hauek transkribatzen ditu:



“Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Así, en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, sólo podrá regularizarse la ventaja perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, tal y como dispone el primer inciso del artículo 89.2 de la Ley 27/2004, debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir la ventaja fiscal.

De conformidad con todo lo anterior, en el supuesto de que la Administración tributaria en el curso de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, tras el examen individual de la operación de reestructuración que nos ocupa, apreciase, en su caso, la persecución de una ventaja fiscal procederá a eliminar ésta última.”

Kontsulta horretan aztertzen den kasuan, neutraltasun fiskalaren araubide bereziari heltzen dion berregituratze eragiketa bat deskribatzen da, eta, eskuratzaila eskualdatzailearen eskubideetan subrogatzen denez, zenbait galdera planteatzen dira, ez bakarrik eskualdaketan sortutako gainbalioek berezkoa duten gerorapenaren abantaila fiskalari buruzkoak, baita bestelako abantaila fiskalei buruzkoak ere, eragiketan eskualdatutako erreserba batzuen ondorengo dibidendu banaketaren ingurukoak zehazki.

Kontsultari eman zaion erantzunak ez du zerikusirik hemen aztertzen ari garen kasuarekin. Gainera, kontsulta horretan ez da planteatzen, eta ezin da egiaztatu ere, eragiketak lege iruzurrean egin diren ala ez.

Auzitegi Gorenaren 2022ko azaroaren 16ko Epaitik (89/2018 Errekurtsoan emandakotik), paragrafo hauek transkribatzen dira:

La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción, en los términos antes explicados; en el presente caso lo que se viene a reprochar es la simple obtención de una ventaja fiscal, el no haber tributado por las plusvalías, lo propio del régimen de diferimiento, considerando que el mismo fin se hubiera obtenido si en lugar de las escisiones se hubiera realizado la enajenación de las acciones, esto es, estamos en presencia de lo que hemos reconocido como una economía de opción a la inversa (...)

Nos dice el Sr. Abogado del Estado que “la transmisión de acciones, como hemos dicho, no requería de las escisiones que nos ocupan y que han determinado una clara elusión fiscal”, pero una cosa es que no fueran necesarias las escisiones al efecto, y otra muy distinta que la operación tuviera como designio único o principal la obtención de una ventaja fiscal, pues a dicha conclusión sólo cabe llegar razonablemente, si se analiza en exclusividad dicha operación y se prescinde del carácter instrumental de la misma para alcanzar el objetivo en el que se inserta, esto es, la reestructuración del grupo, que ya se dijo no fue ponderado por la Administración.”

Auzipetutako kasuan, Administrazioak Espainian egin diren eta nazioarteko berregituratze handiago baten barruan kokatzen diren berregituratze eragiketa batzuk izan ditu aztergai, eta iritzi du badirela Espainian egindako bi zatiketa eragiketa neutraltasun fiskalaren araubidearen aplikaziotik kanpo utzi behar direnak, eragiketa horiek beharrezkoak ez izateagatik eta akzioen salerosketa baten bidez emaitza bera lortu daitekela usteagatik. Auzitegiak dio iruzurra justifikatzea Administrazioari zegokiola, eta horretarako arrazoi ekonomiko balioudunik eza frogatu behar zuela. Gainera dio gauza bat dela zatiketa eragiketak beharrezkoak ez izatea, eta beste bat, oso bestelakoa, eragiketak egitea batik bat abantaila fiskal bat lortzeko, eta zirkunstantzia hori ezin da atzeman eragiketa horiek taldearen nazioarteko berregituratze osoan nola eragiten zuten aztertu gabe; izan ere, zatiketek jarduera sektore desberdinak bereiztea ekarri dute, atzerriko sozietate onuradunetan beste abantaila bat lortu ahal izan dutenak.



Auzitan jarritako berregituratze eragiketak berregituratze handiago baten barruan sartzen direnez, eragiketa horiek eragiketa globalaren esparruan aztertzeke exijitzen da.

Azkenik, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 1997ko uztailaren 17ko epaia ere hartzen du hizpide, eta berriz ere paragrafo solte batzuk ekartzen ditu hartatik, EBJAk emandako doktrina desitxuratzen dutenak. Zergapekoek adierazten dutenez, epai horretan esaten da Zuzentarauaren helburua lehiari buruzko zerga arau neutroak ezartzea dela, enpresak merkatu bateratuaren eskakizunetara egokitu daitezen, beren produktibitatea handitzeko eta nazioartean duten lehiakortasun posizioa indartzeko. Baina, aldi berean, estatu kideei Zuzentaraua ez aplikatzeko baimena ematen zaie eragiketaren helburu nagusia edo nagusietako bat zerga iruzurra edo zerga ihesa denean, Zuzentarauaren 11.1.a) artikuluan adierazi bezala.

Epai horretan, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak ezartzen du ezen zuzentaraua interpretatu behar dela ulertuta agintari nazional eskudunak ezin direla mugatu aurrez zehaztutako irizpide orokorrak aplikatzera, eta dagokiena dela analisi globala eta zehatza egitea, kasuz kasu, zerga ihesa edo iruzurra bilatzen den jakiteko.

Aipatutako doktrinak eta jurisprudentziak ez dute inola ere ezartzen berregituratze eragiketen araubide berezira biltzeagatik tributazioan lortzen den gerorapena abantaila fiskal bat ez denik. Eta ez dute esaten ere eragiketa horiek abantaila fiskal bat lortzeko helburu hutsarekin egin badira, abantaila horrek gerorapena ez den beste bat izan behar duenik.

Aitzitik, aipatutako jurisprudentziak dio berregituratze eragiketen helburu nagusia zerga ihesa edo iruzurra dela frogatzen den kasuetan, ezin dela gerorapenaren onura fiskala aplikatu.

BIGARRENA. Doktrina eta jurisprudentziaren bilakaera SZFAren VI. tituluko VII. kapituluko araubide berezia aplikatzeko arrazoi ekonomiko baliodunei dagokienez

Lehenik eta behin, alegazioak dio arrazoi ekonomiko baliodunak egotea ez dela nahitaezko beharkizuna gerorapenaren araubide berezia aplikatzeko, eta zirkunstantzia hori ez gertatzea presuntzio moduan erabili daitekela helburu nagusia zerga ihesa edo iruzurra dela pentsatzeko. Bi epai aipatzen ditu: Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2017ko martxoaren 8ko epaia (C14/16 errekursoan emana) eta Gaztela eta Leongo Justizia Auzitegi Nagusiaren 2023ko ekainaren 13ko epaia (1434/2021 errekursoan emana).

Aurreko alegazioa abiapuntutzat hartuta, hau da, Administrazioak ez duela frogatu araubide bereziaren aplikaziotik ondorioztatzen den gerorapenaz besteko abantaila fiskal bat dagoenik, eta arrazoi ekonomiko baliodunak ez egoteak bakar-bakarrik balio duela zantzu edo presuntzio moduan pentsatzeko xede bakarra edo nagusia abantaila fiskal bat lortzea dela, ondorioztatzen da ezen, abantaila fiskal hori gabe, haren konkurrentzia aztertzea ez dela beharrezkoa.

Arrazoi ekonomiko baliodunen inguruko doktrina eta jurisprudentziaren bilakaerari dagokionez, non defendatzen baita horiek ez direla nahitaezko baldintza gerorapenaren araubide berezia aplikatzeko, baizik eta zirkunstantzia bat, zeinaren absentsia presuntzio moduan erabili baitaiteke helburu nagusia zerga ihesa edo iruzurra dela pentsatzeko, adierazi behar da aztertzen ari garen kasu honetan Administrazioak doktrina hori errespetatu duela.

Zergapekoek aipatzen duten Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2017ko martxoaren 8ko Epaia (C14/16 errekursoan emana), ebazten du estatuak ezin dutela Zuzentaraua aplikatzeko alde aurretiko onarpen prozedura bat ezarri mugaz gaidiko bat-egite eragiketa bat egiten denean, estatu barruko bat-egite eragiketei horrelakorik exijitzen ez zaienean. Epai horrek ez du loturarik planteatutako alegazioarekin.

Gaztela eta Leongo Justizia Auzitegi Nagusiaren 2023ko ekainaren 13ko epaia, zergapekoek aipatzen dutenak, ebazten duen kasua higiezinak alokatzeko negozio bat bazkideen oinordekoen artean erabat



zatitzeko eragiketa bati dagokio, eta bertan haien arteko desadostasunak arrazoi ekonomiko balioduna ote diren da eztabaida. Jarraian, epaiaren azken paragrafoa transkribatzen da, zeinetik zergapekoak azken zatia bakarrik jaso baitu bere alegazioetan, azpimarratutako zatia aipatu gabe utzita, eta horrek interpretazio okerra eragin dezake.

“Ahora bien, al margen de si tales discrepancias entre socios -a las que se refiere la STS de 17 de marzo de 2016 , recurso 2581/2014, como causa que hacía imposible la viabilidad de la empresa- constituyen o no un motivo económico válido, lo decisivo a los efectos antifraude que aquí nos ocupan es que el propio acuerdo liquidatorio reconoce que no se había acreditado que "la única finalidad era obtener una ventaja fiscal, máxime cuando no se han producido plusvalías en los inmuebles transmitidos cuya tributación se pretendiera diferir"; es decir, si se admite expresamente que la única finalidad -principal objetivo, según la Directiva y artículo 89.2 LIS- no era obtener una ventaja fiscal -implícita en el régimen especial-, no sólo es irrelevante sino incluso improcedente efectuar consideraciones acerca de la calificación de los motivos que la justifican (el régimen especial « se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta última, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales », según doctrina citada del TJUE), pues, reiteramos, el análisis sobre la ausencia de motivos económicos válidos sólo sirve en cuanto indicio o presunción del único o principal propósito fiscal perseguido de suerte que, rechazado éste, aquél análisis deviene irrelevante, todo lo cual nos lleva a estimar igualmente este motivo de impugnación.”

Hau da, kasu horretan ez da sortu zergapetu beharrekoa den ezein gainbaliorik, eta, beraz, araubide bereziaren aplikazioak, tributazioaren gerorapenarekin gauzatzen denak, oraingo honetan ez dakar inolako abantaila fiskalik. Horregatik, agerikoa da berregituratze eragiketaren helburua ez dela zerga iruzurra; are gehiago, ez da beharrezkoa arrazoi ekonomiko baliodunik egon den ala ez aztertzea.

Aztergai dugun kasuan, arrazoi ekonomiko baliodunik ez egoteak ez du berekin ekarri araubide bereziaren aplikazioa ezabatzea. Haien absentzia beste motibo bat bezala baloratu da ondorioztatzeko eragiketek, egin diren bezala, ez zutela beste helbururik aurrezpen fiskala baino.

Gerorapenaren abantaila fiskalaren ezabapena Zergei buruzko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 14. artikuluan arautzen den elusioaren aurkako klausularen aplikazioaren ondorioz planteatu da, bilatutako helburua lortzeko egin diren negozioen artifizialtasuna egiaztatu ondoren. Izan ere, negozio horiek aurrezpen fiskal bat lortzea izan dute xede bakarra, eta, hain zuzen ere, aurrezpen hori ez zuen izango horretarako propioa eta ohikoa den negozioa egin izan balitz, hau da, egiaztatuta geratu da egindako berregituratze eragiketen helburu bakarra iruzur fiskala zela.

Bestalde, uste du Administrazioak sinplifikazio bat egin duela bere azterketan, egin duen analisiak ez duelako aintzat hartu, oso-osorik, zein testuingurutan eta zein errealitate ekonomikotan mugitzen zen sozietatea berregituratze eragiketak egin aurretik eta egin eta gero, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak exijitzen duen bezala. Alde horretatik, sozietateak uste du badirela arrazoi ekonomiko baliodun nahikoak (bere garaian adierazitakoez gain) burututako eragiketak justifikatzeko, eta honela laburbil daitezke:

- Merkataritza sozietateak higiezinetan inbertitzen du zabaltze prozesu bati ekiteko, eta prozesu horretan hiru faktore nagusi hartzen dira kontuan:
 1. Jarduera industrialak erakusten zuen bere bilakaera gero eta espezializazio handiago baterantz zihoala, eta aurreikuspena zen etorkizunean jarduera operatiboak gero eta espazio txikiagoa beharko zuela. Horren ondorioz, higiezinaren aktiboaren zati handi bat erabili gabe geldituko zen.
 2. Aktibo higiezinaren ustiapenak enpresaren xedea gainditzen zuenez, funtsezkoa zen higiezinak ustiatzeaz arduratuko zen ondare sozietate bat sortzea.



3. Xede bera duten bi sozietate eratu ziren, horietan BAZKIDE baten bi seme-alabek parte hartuta. Era horretan, bi familiak zuten onura lortzeko aukera, merkataritza eragiketen arriskurik gabe. Etorkizuneko egituraren ikuspegitik, ezinbesteko eragiketatzat jotzen zen.

- Txostenak egoera guztiz tamalgarri bat agerrarazten du berregituraketa egindakoan, baina hori ez dator errealtatearekin bat:

1. EBITDA adierazleak 2018an bakarrik egiten du behera; gainerako ekitaldietan, berriz, berregituraketa egin aurreko ekitaldietakoa gainditzen du (ustiapen emaitza handiagoa da, eta amortizazioa ere antzeko mailetan mantentzen da).

2. Industria sektoreko ratio garrantzitsuenetako bat ROA da (aktiboaren errentagarritasun operatiboa), eta adierazle hori gora joan da berregituratze eragiketei esker.

3. Bai negozio zifraren zenbateko garbia eta bai haren emaitzak handitu egin dira berregituratze prozesua amaitu zenetik (2019).

4. Ondorioztatu daiteke egindako eragiketek aktiboaren elementuak arrazionalizatzea ekarri dutela, haien errentagarritasuna handitzeraino, eta joera dela sozietate lotuen errentamendurako erreserbatutako espazioa gero eta gehiago murriztea (espezializazio produktiboa) hirugarrenei zuzendutako errentamendurako gero eta espazio gehiago uzteko.

- Eragiketen amaierako emaitza positiboagoa izango zen higiezinekin batera horiei lotutako pasiboa eskualdatu izan balitz Gainera, jada adierazi utzi zuten erabateko zatiketa bat baztertu egin zela IFKa galtzea zekarkielako eta hala nazioarteko merkatuetan nola nazio barrukoetan kaltea besterik eragingo ez zuelako.

Zergapekoek adierazitako arrazoi ekonomikoak saiatzen dira justifikatzen zergatik erabaki zuen 1. ENTITATEAK higiezinak jarduera industrialetik bereiztea. Adierazitako ondorio ekonomiko eta juridiko berberak lortuko ziren higiezinak, zatiketa partzial baten bidez, sozietate bati eskualdatuta.

Hala ere, zergapekoek, ez dute ematen ezein arrazoi ekonomiko edo juridiko esanguratsurik, aurrezpen fiskaletik haratago, justifikatzeko zergatik eragiketa arrunt eta propioa dena egin beharrean (higiezinak zatiketa partzial bat) zalantzan jarri den berregituratze artifiziosu bat egin duten bi fasetan.

Alegazioetan azaldutako arrazoi ekonomiko baliiodun berriak saiakera bat dira, berriz ere, higiezinak eta jarduera industrialak bereiztea justifikatzeko.

Alegazio horiek diote jarduera industrialak gero eta espazio gutxiago behar duela, badirela higiezin gehiago erabilerarik ez dutenak, 2018tik aurrera EBITDAk hobera egin duela, negozio zifrak eta emaitzek gora egin dutela, eta industria sektoreko ratio garrantzitsuenetako bat den ROA adierazlea (aktiboaren errentagarritasun operatiboa) handitu egin dela.

Arrazoi horiei dagokienez, esan beharra dago sozietateak eskualdatutako higiezin gehienak jarraitzen duela erabiltzen, eta hirugarrenei alokatzeko dagoen espazio librea 4. finkako lehen solairua besterik ez dela. Gainera, sozietatearen egoera ekonomikoa ez da hobetu; izan ere, EBITDA are hobea izango zen alokairu gastua amortizazio gastuarekin ordeztuko balitz; negozio zifra ez dago higiezinaren titulartasunarekin erlazionatuta, eta ROAk hobera egin zuen 2019an, baina 2020an eta 2021ean 2017ko emaitzetara jaitsi zen berriro.

Berriz ere, arrazoi ekonomiko horiek saiakera bat dira higiezinak eta jarduera industrialak bereiztea justifikatzeko, baina ez dute justifikatzen egindako berregituratze eragiketa bikoitza.



Bi fasetan egindako berregituratze eragiketak justifikatzeko garaian –zatiketa partzialeko eragiketa bat egin beharrean, beharrezkoak ez diren hainbat sozietate eragiketa egin dira–, zergapekoek bakar-bakarrik argudiatzen dute xede sozial bera duten bi sozietate eratzea justifikatzen dela bazkide maioritarioaren bi seme-alaben artean etorkizunean egingo den banaketa errazteko. Horri dagokionez, egin diren berregituratze eragiketetan, eraturako bi sozietateak ez dira balioakideak etorkizuneko banaketa» bati begira, entitate batek higiezinak dituelako eta besteak partaidetzak, eta azken sozietate horretan parte hartzen dute gurasoek, semeek eta beste bazkide batzuek ere.

Azkenik, higiezinekin lotutako maileguak eskualdatu ez izana inkoherentzia da egindako eragiketarekiko eta alegatutako gainerako arrazoiekiko.

V.- ONDORIOAK

Irizpen honetan jaso diren gertakari eta zirkunstantzietatik ondorioztatu daiteke 1. ENTITATEAK eta haren bazkideek egin zituzten eragiketek nabarmen murriztu zutela Gipuzkoako Foru Ogasun honi zegokion tributazioa, eta horren efektu nagusia tributarioa da hertsia-hertsian. Eragiketak batera hartuta ageri duten artifizialtasuna, eragiketa horiek justifikatu ditzakeen ondorio ekonomiko esanguratsurik ez egotea, eta haien bitartez aurrezpen fiskala lortu izana aski dira ondorioztatzeko aztergai dugun kasuan bete egiten direla Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 14. artikuluan aurreikusita dauden baldintzak.

Hauek dira aipatu diren eragiketa horiek: lehenik, 1. ENTITATEAK bere jabetzako finka batzuk hartu eta ekarpen ez-diruzko bat egiten dio sorrera berriko sozietate bati, eta horren trukean sozietate horren partaidetza batzuk jasotzen ditu; eta bigarrenik, 1. ENTITATE horrek, handik gutxira, partaidetza horien zatiketa partzial bat egiten du 1. ENTITATEKO bazkideen jabetzako beste entitate baten alde.

Bi etapatan egindako berregituratze eragiketa artifiziosu horrek lege estaldura eman nahi dio gerorapenaren araubideari, zeina ez baitzen aplikagarria izango berregituratze eragiketa hori zuzenean egin izan balitz; izan ere, jarduera adarrik gabeko zatiketa partzialak ez ditu betetzen gerorapena aplikatzeko baldintzak, baina bi etapatan egindako berregituratze eragiketak, aldiz, gerorapen hori aplikatu du.

Portaera saiheskor horrek ez du efektu juridiko edo ekonomiko esanguratsurik sortzen, aurrezpen fiskaletik haratago, ez sozietatean ez bazkideengan.

Horregatik guztiagatik, eta zirkunstantziak egiaztatuta daudela ikusita, Aholku Batzorde honek ondorioztatzen du **BIDEZKOA DELA DEKLARATZEA**, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 163.6 artikulua irizpen honi ematen dion izaera loteslearekin:

MARTXOAREN 8KO 2/2005 FORU ARAUAK, ZERGEN FORU ARAU OROKORRAK, 14.1 ARTIKULUAN JASOTZEN DITUEN ZIRKUNSTANTZIAK BETETZEN DIRELA jarraian adierazten diren egiaztapen eta ikerketa espedientei dagokienez:

1. ENTITATEA, 2018ko eta 2019ko ekitaldietako sozietateen gaineko zerga.

1. ENTITATEKO BAZKIDEAK, 2019ko pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga.