

MOZKINEN GAINEN ZERGA GIPUZKOAN¹

UXOA ORBEGOZO LERCHUNDI

Gradu Amaierako Lana

Ekonomia eta Enpresa Fakultatea (Gipuzkoako Atala)
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU
uxoa98@gmail.com

LABURPENA

Gradu Amaierako Lan honetan zehar, kontabilitatearen eta fiskalitatearen arteko uztarpena aztertzen da Mozkinen Gaineko Zergaren aurkezpenari dagokionez. Alde batetik, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen duen 1514/2007 Errege Dekretuaren 13. balioespen arauaren zein Kontabilitatearen eta Kontuen Ikuskaritzaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren bidez, Mozkinen Gaineko Zergaren tratamendu kontablea aztertu da. Bestalde, Gipuzkoako Mozkinen Gaineko Zergaren 2/2014 Foru Arauaren hainbat artikuluen analisiaren bidez, kontabilitatearen eta fiskalitatearen arteko diferentzien azterketa burutu da; beharrezkoa iruditu den kasuetan, errealitatera hurbilpena egiten lagunduko duten adibideak erabiliz. Azkenik, Mozkinen Gaineko Zergarekin erlazio zuzena duten azken aldaketak aztertu dira; hala nola, Covid-19ak sortu duen ez-ohiko egoeraren aurrean eman diren egokitzapenak zein TicketBAI aurreproiektua.

Hitz gakoak: Mozkinen Gaineko Zerga, 2/2014 Foru Araua, Gipuzkoa, fiskalitatea, kontabilitatea.

JEL kodeak: H250, M410

¹ El Consejo de Redacción de la Revista ha decidido la publicación de este Trabajo Fin de Grado realizado durante el curso 2019-2020 por la alumna Uxoia Orbegozo Lerchundi bajo la dirección del profesor Miguel Angel Zubiaurre Artola como reconocimiento a su calidad.

RESUMEN

En este Trabajo Fin de Grado, se analiza la relación entre la contabilidad y la fiscalidad en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por un lado, con la norma de valoración nº13 del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General Contable y con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de febrero, se analiza el tratamiento contable del impuesto. Por otro lado, con el análisis de distintos artículos de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa, se estudian las diferencias que surgen entre la contabilidad y la fiscalidad, y los respectivos ajustes a aplicar en la declaración del impuesto, haciendo uso de distintos ejemplos cuando se ha considerado necesario. Por último, se han analizado las últimas novedades que guardan relación con el Impuesto sobre Sociedades; en concreto, los últimos cambios debido a la situación excepcional que ha creado el Covid-19 y el anteproyecto TicketBAI.

Palabras clave: Impuesto sobre sociedades, Norma Foral 2/2014, Gipuzkoa, fiscalidad, contabilidad.

Códigos JEL: H250, M410

ABSTRACT

In this Final Degree Project, the differences between accounting and taxation have been analyzed regarding Corporation Tax return. On the one hand, with the registration and valuation rule number 13 of Royal Decree 1514/2007 by which the General Accounting Plan is approved and with the Resolution of the Accounting and Account Auditing Institute of February 9, the accounting treatment of the tax is analyzed. On the other hand, with the analysis of different articles of the Foral Regulation 2/2014 of the Corporation Tax of Gipuzkoa, the differences between accounting and taxation and their adjustments in the tax return have been studied, making use of different examples when believed necessary. Finally, the most recent changes related to Corporation Tax have been analyzed; in particular, the latest changes due to the unusual situation created by Covid-19 and the TicketBAI draft.

Keywords: Corporation tax, Foral Regulation 2/2014, Gipuzkoa, taxation, accounting.

JEL Code: H250, M410

AURKIBIDEA

1.	Sarrera: Gaiaren justifikazioa, metodologia eta helburuak	33
2.	Kontabilitatea eta Zerga-Sistema	35
3.	Espainiako Zerga-Sistema.....	37
3.1.	Euskal Autonomia Erkidegoko Zerga-Sistema, Ekonomia Ituna	37
3.2.	Zergen Sailkapena.....	38
4.	Zerga itunduen bilketaren eboluzioa.....	40
4.1.	Mozkinen Gaineko Zergaren bilketaren eboluzioa Gipuzkoan	42
5.	Mozkinen Gaineko Zergaren Izaera.....	45
5.1.	Zerga Administrazio ezberdinen eskumen banaketa	47
6.	Gipuzkoako MGZren 2/2014 Foru Araua.....	49
6.1.	Zergadunak	49
6.1.1.	Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainak	49
6.1.2.	Ondare-sozietateen erregimena.....	52
6.2.	Zerga-tasa.....	55
6.3.	Gutxieneko Tributazioa	57
6.4.	Aitorpenak eta Zatikako Ordainketak	58
7.	Mozkinen Gaineko Zergaren Tratamendu Kontablea.....	59
7.1.	Kontabilitate-emaitzaren eta emaitza-fiskalaren arteko diferentziak.....	60
7.2.	Mozkinen Gaineko Zerga Korrontea	61
7.2.1.	Atxikipenak eta konturako ordainketak	62
7.2.2.	Diferentzia Iraunkorrak.....	62
7.3.	Mozkinen Gaineko Zerga Geroratua.....	63
7.3.1.	Denborazko diferentziak.....	63
7.3.2.	Galera Fiskalak ondorengo ekitaldietan konpentsatzeko eskubidea.....	67
7.3.3.	Erabili gabeko kenkariak eta bestelako onura fiskalak.....	67
7.4.	Zerga korrontearen eta zerga geroratuen aktibo eta pasiboen balorazioa	68
7.5.	Mikroenpresak: Irizpide sinplifikatua.....	71
7.6.	Urteko Kontuetan eragina	71
7.6.1.	Balantzeko Kokapena	71
7.6.2.	Memoriako aipamena.....	72
8.	Mozkinen Gaineko Zergaren likidazioan aplikatu beharreko doikuntza zein abantaila fiskalak	74
8.1.	Zuzenketak gastuen atalean	74
8.1.1.	Amortizazioak.....	74
8.1.2.	Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: Kaudimengabezia	77

8.1.3. Hornidurak	78
8.1.4. Gastu kenezinak	78
8.1.5. Gastuei buruzko arau bereziak: Mikroenpresen konpentsazioa.....	80
8.2. Zuzenketak sarreraren atalean.....	80
8.2.1. Zergapetze bikoitza ezabatzea	80
8.2.2. Aparteko mozkinak berrinbertitzea.....	81
8.3. Emaitzaren aplikazioari dagozkion zuzenketak	83
8.3.1. Enpresaren Kapitalizazioa sustatzeko erreserba	84
8.3.2. Mozkinak nibelatzeko erreserba berezia.....	86
8.3.3. Ekintzailletza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezia.....	87
8.4. Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa	90
8.5. Kenkariak	93
8.5.1. Aktibo ez korrante berriengatik kenkariak	94
8.5.2. Ikerketa eta Garapen jarduerak	95
8.5.3. Berrikuntza teknologikorako jarduerengatiko kenkaria.....	96
8.5.4. Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza zein energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatiko kenkaria.....	96
8.5.5. Lanpostuak sortzeagatik kenkariak.....	96
9. Covid19 ez-ohiko egoeraren aurrean aldaketak.....	100
10. Etorkizunari begira: TicketBAI aurreproiektua	104
11. Ondorioak.....	108
12. Bibliografia:	111
Legedia:	111
Web Orriak:	111
Liburuak eta aldizkariak:	114

ESKEMAK

1. Eskema: Tributu motak.....	38
2. Eskema: Zergen sailkapena	39
3. Eskema: Zergapetze zikloaren integrazio mekanismoa.....	45
4. Eskema: Ondare-sozietate izateko baldintzak	53
5. Eskema: Kenkarien muga bikoitza	57
6. Eskema: Mozkinen Gaineko Zergaren banaketa	60
7. Eskema: Diferentzia Iraunkorrak.....	63
8. Eskema: Denborazko diferentziak	64
9. Eskema: Covid19 Ez-ohiko kenkaria aplikatzeko baldintzak	100
10. Eskema: Mozkinak nibelatzeko erreserba berezian aldaketak	101

TAULAK

1. Taula: Oinarri Zergagarrien eboluzioa	43
2. Taula: Zerga administrazio ezberdinen eskumen banaketa	48
3. Taula: Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainen kontzeptua	49
4. Taula: Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainen abantaila fiskalak	50
5. Taula: MGZren Zerga-tasak 2014/01/01tik hona	55
6. Taula: Ondare-sozietateen zerga eskala.....	56
7. Taula: Tributazio minimoa zergadunaren arabera	57
8. Taula: Zatikako ordainketak burutzeraz obligatuak	58
9. Taula: Galdu-Irabazien kontu laburtua	59
10. Taula: Kontabilitate eta Zerga-etaulak	60
11. Taula: Balantzeko kontu fiskalak	72
12. Taula: Ekitaldiko sarrera eta gastuen zenbateko garbiaren eta MGZren arteko kontziliazioa.....	73
13. Taula: Ibilgetu material eta higiezin balio galera onartua.....	74
14. Taula: Fiskalki kengarriak ez diren gastuak	79
15. Taula: Monetaren balio-galera koefizienteak	82
16. Taula: Zerga-ondorioetarako ondare garbia	84
17. Taula: Kenkariak aplikatzeko arau orokor nagusiak	93

GRAFIKOAK

1. Grafikoa: Zerga Itunduen Bilketa EAEn (milaka eurotan).....	40
2. Grafikoa: Zerga Bilketaren Banaketa 2019an EAEn.....	40
3. Grafikoa: Zerga Zuzenen Banaketa 2019an	41
4. Grafikoa: PFEZ eta MGZren bilketa eboluzioa EAEn (milaka eurotan)	41
5. Grafikoa: MGZren bilketa Gipuzkoan (milaka eurotan)	42
6. Grafikoa: Gipuzkoako S.A. eta E.M.S. bilakaera	44

1. Sarrera: Gaiaren justifikazioa, metodologia eta helburuak

Gai hau aukeraren atzean, Enpresen Administrazio eta Zuzendaritza graduan zehar ikusitako ikasgaietan gainera emandako Mozkinen Gaineko Zergaren (aurrerantzean MGZ) tratamendu kontable zein fiskalean sakontzeko helburua dago. Graduan zehar, hainbat ikasgai ematen dira kontabilitate arloari loturik, baina fiskalitateari dagokionez pare bat ikasgai soilik irakasten direnez, Gradu Amaierako Lana arlo honetan gehiago sakondu eta ikasteko aukera izan da niretzat.

Zehazki, MGZri dagokionez, nire interesa “Kontabilitate aurreratua eta Zerga sistema” kontabilitate minorreko irakasgaietan sortzen da. Bertan, legediari lehen hurbilpena egiteaz gain, MGZren tratamendu kontablea ere aztertzen da.

Honez gain, BSK Legal & Fiskal bulegoan praktikan jardun izanak ere, fiskalitatean gehiago sakontzeko zein eguneroko lana gertutik ikusteko aukera eman dit. MGZri dagokionez, bertan jasotako formakuntzak eta buruturiko deklarazio zein analisiek, ondoren Gradu Amaierako Lan honetan, zein arlo gehiago sakondu nahi ditudan aukerak lagundu didate.

MGZren araudia zein kasuistika horren zabala izanik, lan honetan zehar, interesa piztu didaten eta nire aburuz, gaur egun enpresei abantaila fiskal handienak sortzen dizkien artikuluak gehien sakontzen eta adibideen bidez errealitatean hurbiltzen saiatu naiz. Modu honetan, guztia sakontasun berdinarekin aztertzea ezinezkoa denez, beste hainbat puntu azalduko soilik aztertu dira. Hala ere, MGZren aurkezpen batean garrantzitsuak diren eta enpresen gehiengoak erabiltzen dituzten artikulu gehienak aztertu dira gainera bada ere; deklarazio oso batean parte hartu dezaketen artikuluen ikuspegi orokor bat emateko helburuarekin.

Lanaren egiturari dagokionez, lehenik, kontabilitatearen eta fiskalitatearen ezberdintasunak jorratu dira laburki. Ondoren, Espainiako eta Euskal Autonomia Erkidegoko zerga sistemaren egituraren laburpen moduko bat egin da hurbilpen bat egite aldera eta hau osatzen duten zerga ezberdin garrantzitsuenak zehaztu dira, hauen garrantzia bilketa osoarekiko aztertu delarik. Ondoren, lanaren ardatz den MGZren bilketa eboluzioa aztertu da Gipuzkoan eta honen atzean egon daitezkeen arrazoiak ere zehaztu dira.

Jarraian, MGZren izaeraren inguruan jardun da eta Zerga Administrazio ezberdinek eskumenak nola banatzen dituzten ere aztertu da. Ondoren, Gipuzkoako MGZren 2/2014 Foru Arauan jarri da fokoa eta modu honetan, urteko deklarazioa egiterako garaian garrantzitsuak iruditzen zaizkidan eta enpresa guztiek kontuan hartu behar dituzten arau eta artikulu orokorren hurbilpena egin da. Bertan, hain garrantzitsua den zergadunaren finkapena aztertu da, ondare-sozietateetan zein mikroenpresa eta enpresa txiki zein ertainak (aurrerantzean ETE) zehazterako garaian, ustiapen ekonomikoa aurrera eramatearen kontzeptu nahaskorrari hurbilpen bat eginik. Ondoren, zerga-tasa, tributazio minimoa eta aitortpenak zein zatikako ordainketak ere aztertu dira.

Honen ostean, MGZren tratamendu kontablearekin jarraitu da. Likidazio fiskalaren eta kontablearen arteko ezberdintasunetatik sortu daitezkeen diferentzia motak eta hauen tratamendu kontablea aztertu delarik. Honekin batera eta kontabilitatearekin loturik, MGZak Urteko Kontuetan duen eragina ere zehaztu da gainera bada ere.

Hurrengo atalean, MGZren likidazioan sortu daitezkeen doikuntza posibleak ikertu dira Gipuzkoako MGZren 2/2014 Foru Arauari jarraiki. Horrela, legean zehar zehazten diren kontabilitate diferentzien ondorioz gastu zein sarreraren atalean burutu beharreko

doikuntzak aztertu dira. Ondoren, gaur egun abantaila fiskal handia suposatzen duten emaitzaren aplikazioari buruzko zuzenketak sakon ikertu dira eta honen ostean, zerga oinarri negatiboaren konpentsazioa jo da. Atal honi amaiera emateko, gaur egun abantaila handienak sortzen dituzten kenkariak ikertu dira. Guzti hau aurrera eramateko eta legediaren interpretazioan sortu daitezkeen zalantzak saihesteko zein ulermena errazteko helburuarekin, beharrezkoa iruditu den kasuetan adibideak erabili dira.

Azkenik, Mozkinen Gaineko Zergarekin erlazioa duten azken berrikuntza zein aldaketak aztertu dira. Alde batetik, Covid-19ak sortu duen egoera ez-ohikoari aurre egiteko, onartu berri diren abantaila fiskalen analisia burutu da. Bestalde, etorkizunari begira, MGZrekin lotura handia duen TicketBAI Aurreproiektua eta honen garrantzia aztertu da. Aurreproiektu bat izanik eta ondoren erregulamendu bidez garatuko den arren, gaur egun eskuragarri dagoen informazioarekin, proiektu honek enpresa munduan zein bilketa fiskalean ekarriko dituen aldaketak aztertu dira.

Lan hau aurrera eramateko, gehienbat Gipuzkoako Mozkinen Gaineko Zergaren 2/2014 Foru Arauaren artikulua ezberdinetan oinarritu naiz. Artikuluen ulerpenean, praktikaldian jasotako formakuntzak eta bertan buruturiko MGZren analisi zein deklarazioek asko lagundu didate. Honez gain, Bitopus Fiskal Gipuzkoa CISS web orria ere oso baliagarria suertatu zait, bertako hainbat analisi artikulua, komentario zein adibidek ere, MGZren legediaren artikulua horien aplikazioan kontuan hartu beharreko punturik garrantzitsuenak ulertu eta finkatzen lagundu didatelako. Bestalde, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen den 1514/2007 Errege Dekretua zein Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritzaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpena ere erabili dira lanaren hainbat ataletan.

Lan honen helburua beraz, gaur egun enpresetan fiskalitateak eta batez ere MGZak duen eragina ikusirik, kontabilitatearen eta fiskalitatearen uztarpena aztertu eta errealitatean deklarazioetan garrantzitsuenak diren diferentzia, kenkari zein aplikazioetan sakontzea da. Horrela, MGZren deklarazioen ikuspegi orokor bat lortuz baina gaur egun garrantzitsuenak diren artikuluetan gehiago sakonduz.

2. Kontabilitatea eta Zerga-Sistema

Hasteko, oso garrantzitsua da kontabilitateak eta fiskalitateak edo zerga-sistemak helburu ezberdinak dituztela zehaztea. Kontabilitateari dagokionez, 2007ko Kontabilitate Plan Orokorreko kontabilitatearen kontzeptu-esparrua zehazten den lehen atalean adierazten den moduan, urteko kontuak argi idatzi behar dira, informazio ulergarria eman behar dute, erabaki ekonomikoak hartu behar dituzten erabiltzaileentzat baliagarria, eta enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi fidela erakutsi behar dute. Enpresak irudi fidela erakusten duela esango da, Kontabilitate Plan Orokorrean zehar zehazten diren baldintza, printzipio eta irispideak sistematikoki eta erregulartasunez aplikatzen badira; eta hau nahikoa ez den kasuetan, informazio osagarri guztiak memorian gehitzen badira.

Kontabilitatearen helburu orokorra beraz, urteko kontuen erabiltzaileek erabaki egokiak hartu ditzaten enpresaren egoeraren irudi fidela erakustea bada, zerga-sistemaren helburua guztiz ezberdina da. Rey Juan Carlos Unibertsitateko J. Ruiz-Huertaren arabera, zerga-sistema, zerbitzu publikoen funtzionamendua bermatzen duten gastuak finantzatzeko funtsezko bidea da. Gurea bezalako gizarteetan, pentsioak, osasuna, hezkuntza zerbitzuak edo gizarte zerbitzuak herritarren beharrak asetzeko behar bezala funtziona dezaten, zerga baliabideak behar dira. Neurri handi batean, zerga-sistema da, konstituzio modernoetan sortutako eskubide sozialak aitortzeko eta defendatzeko beharrezko osagarria.

Gainera, egile beraren arabera, zerga-sistemari, ondasun, zerbitzu eta faktore produktiboen merkatuen funtzionamenduaren ondorioz sortutako ezberdintasunak zuzentzen laguntzea eskatzen zaio. Baita ere, ekonomiaren hazkunde egonkorra eta iraunkorra erraztea. Azken hau lortzeko, hainbat zergek sortu ditzaketen distortsioak saihestu behar dira, zergen produktibitatea bermatuz eta egonkortzaile automatikoen, ekonomia zikloak moderatu eta errazteko gaitasuna izan dezaten sistema egokia diseinatuz. Modu honetan, krisi ekonomikoetatik ateratzeko bidea errazten delarik.

Zerga-sistemaren eta kontabilitatearen helburuak ezberdinak izan arren, MGZren kasuan, bi hauek erlazionaturik daude. Izan ere, ogasunaren aurrean zergaren kontzeptuan ordaindu beharrekoa zehazteko, kontabilitateko zerga aurreko emaitza hasten da MGZren likidazio kalkulua. Emaitza horri ondoren, hainbat doikuntza aplikatzen zaizkion, garai bakoitzeko legedi fiskalaren arabera doikuntza hauek ezberdinak izango direlarik.

Gaur egun, Kontabilitate Plan Orokorreko erregistratzeko eta baloratzeko 13. arauak, Mozkinen gaineko Zergaren Kontabilizazioari buruzko azalpenak ematen ditu eta arlo fiskalari dagokionez, Mozkinen Gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 legea dago indarrean estatua mailan eta urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Araua Gipuzkoako lurralde historikoari dagokienez.

Beraz, oso garrantzitsua da aurrez aipaturiko zerga araudiak eskuragarri jartzen dizkigun tresnak ondo jakitea, enpresaren zergapetzea zuzena izan dadin. MGZri aurre egiterako garaian, oso garrantzitsua da aurretiko plangintza bat eramatea eta legedia ondo jakitea. Horrela, ez betetzeagatik santzioak saihestuko ditugu; izan ere, oso ohikoa da arau haustea egitea ez jakintasun hutsagatik soilik. Gainera, zergapetzea optimizatuko dugu, dagokiguna soilik ordaintzea ahalbideratuz.

BSK Legal & Fiscal Asociados, S.L.P. enpresako Gasteizko departamentuko zuzendari den Txus Cañas-ek zehazten duen moduan, zoritxarrez, askotan ezjakintasun hutsagatik soilik, enpresa askoek behar baino gehiago ordaintzen die ogasunari. Izan ere, honelako zerga gaiak askotan azken ordurako uzten dira eta honek ez luke horrela behar.

Enpresek erabaki egokiak hartu nahi badituzte, bere izaera (ETE, ondare sozietatea den...), aurreikusitako emaitza kontablea, eskuragarri dituen kreditu fiskal kopurua, inbertsio zein etorkizuneko proiektuak kontuan hartu behar dira. Askotan, azterketa hau abenduaren 31a igaro ondoren egiten da eta askotan beranduegi izan daiteke.

3. Espainiako Zerga-Sistema

Espainiako zerga-sistemak, zerbitzu publikoak finantzatu eta bermatzeko Espainiako Ogasun Publikoaren maila desberdinak eskatzen dituzten zerga multzoari egiten dio erreferentzia. Espainiako zerga-sisteman, hiru maila ezberdintzen dira; estatukoa, autonomikoa eta tokikoa.

Estatu mailari dagokionez, Espainiako Konstituzioak eta abenduaren 17ko 58/2003 Zergen Lege Orokorrek erregulatzen du. Zerga Agentzia, estatuko eta aduanaren zerga-sistemaren aplikazio eraginkorraren ardura duen erakundea da.

Autonomia Erkidegoetako Estatutuen eta Autonomia Erkidegoen finantzaketaren irailaren 22ko 8/1980 lege organikoaren arabera, bi finantzaketa mota banatzen dira. Alde batetik, erregimen arrunta dago, non Zerga Agentziak kudeatzen duen eta Ogasun eta Administrazio Publikoen Ministerioaren menpekoa den. Erregimen hau, autonomia erkidego guztiei aplikatzen zaie, Nafarroa eta Euskal Herriari izan ezik; bi hauei Erregimen Forala aplikatzen zaielarik.

Euskal Herriko Lurralde Historikoen eta Nafarroako Foru Komunitateak, beren zerga erregimena mantendu, ezarri eta arautzeko ahalmena dute. Beraz, zergen kudeaketa, likidazioa, bilketa eta ikuskaritza beraiek eramatzen dute aurrera. Gaur egun, ia zerga guztietan ematen da hau; inportazio eskubide eta inportazioen gaineko balio erantsiaren gaineko zergaren eta zerga berezien kasuan izan ezik.

Euskal Herriari eta Nafarroari dagokienez, abenduaren 23ko 28/1990 legearekin, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko hitzarmen ekonomikoa eta maiatzaren 23ko 12/2002 legearekin, Euskal Herriaren Kontzertu Ekonomikoa onartu ziren.

Euskal Herriari dagokionez, probintzia bakoitza lurraldeko zerga gestioaz arduratzen da; modu honetara, hiru ogasun daude Euskal Herrian. Guztira beraz, Espainian bost ogasun daude, Nafarroa, Gipuzkoa, Bizkaia, Araba eta Estatukoa. (Mateo, 2017)



3.1. Euskal Autonomia Erkidegoko Zerga-Sistema, Ekonomia Ituna

Estatuaren eta Euskal Herriaren arteko harremana antolatzeko elementua eta Euskal Foru-Erregimenaren funtsezko araua izan da historian zehar Ekonomia ituna. Izan ere, Estatuaren eta Euskadiren arteko finantza- eta zerga-harreman bereziak arautzen ditu.

Ekonomia Itunak, alde batetik, Konstituzioaren lehen xedapen gehigarria du oinarri; izan ere, honen bidez, Konstituzioak babesa eta errespetua ematen dizkie foru-lurraldeen eskubide historikoei, eta foru-araubidearen eguneratze orokorra egin dadila egintzen du. Bestetik, Autonomia Estatuaren III. tituluaren oinarritzen da, zeinak aitortzen duen lurralde historikoetako instituzio eskumendunen arautzeko ahalmena, horiek, beren esparruan, zerga-erregimena mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dutela berresten baitu. (Uriarte, 2015)

Sistema honek, lau ezaugarri nagusi ditu; itundutako sistema izatea, tributu-gaietako berezko araugintzako ahalmena, azken hauek kudeatzeko ahalmena eta aldebakarreko arriskua.

Itundutako sistema izatea da funtsezko ezaugarrietako bat; administrazio ezberdinek, bere eskumenak erabiliz, elkarren arteko harremanetarako arauak adosten dituztelako tributuaren eta finantzen alorrean.

Euskal Autonomia Erkidegoko (aurrerantzean EAE) erakunde eskudunek eta estatuak, zergen arloko arauak egiteko ahalmena dute, eta berezko tributu-sistema garatu eta egituratzen dute. Harmonizazio fiskalak eta araugintzako eta ordainarazpeneko lotura-puntuak bermatzen dute tributu-sistemen garapen harmonikoa.

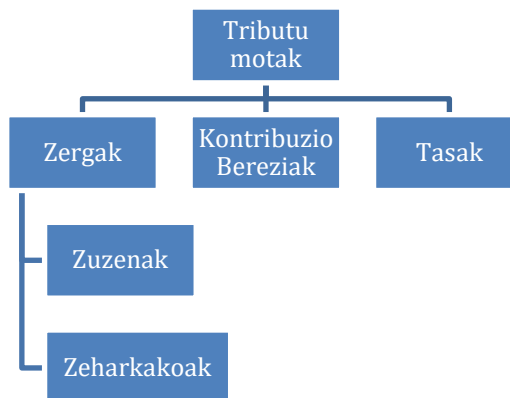
Tributuak kudeatzeari dagokionez, hemen ere autonomia du EAEk. Foru Aldundiei dagokielako tributuak ordainarazi eta kudeatzeko prozedura ezartzea, fase guztietan, eta prozedura hori ez da lagapen baten ondorioz ezartzen. Hau, zerga-administrazioekin batera gauzatzen den berezko ahalmenaren ondorio da.

Azkenik, aldebakarreko arriskua jasaten du EAEk, Itunaren kudeaketatik eratorritako emaitzak bere gain hartu behar dituelako, horiek onak ala txarrak izan. Estatuak, ez du foru-aldundiek lortutako diru-bilketan parte hartzen, eta ez du Autonomia Erkidegoko herri-gastuen estaldura ere bere gain hartzen. Bestalde, Estatuari eman beharreko kontribuzioa, kupo deritzona, ez da EAEn jasotako diru-sarreraren arabera kalkulatu eta aldagai exogenoen menpe dago. Kupoaren kontribuzioan, hala nola, Estatuako Aurrekontu Orokorretan barneratzen diren eta EAEn eskumenekoak ez diren jardueri dagozkien gastuak sartzen dira. (Euskadi.eus, 2020)

3.2. Zergen Sailkapena

Gaur egun, 3 tributu mota banatzen dira; zergak, kontribuzio bereziak eta tasak.

1. Eskema: Tributu motak



Iturria: Iberley.es

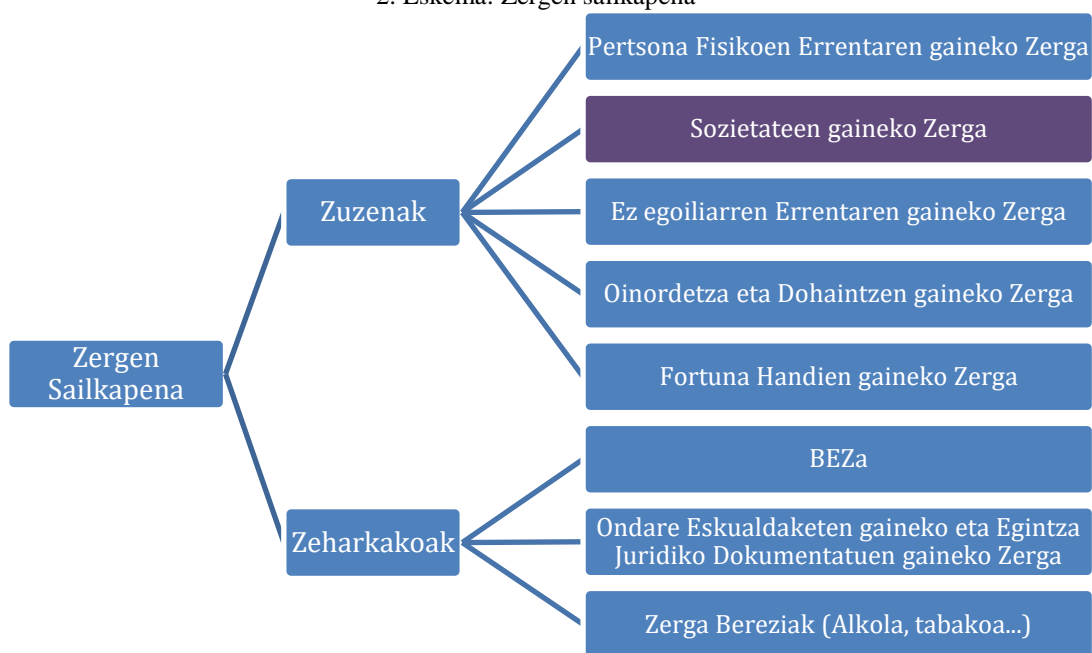
Kontribuzio bereziei dagokienez, obra publikoak egitearen, zerbitzu publikoak ezartzearen edo zabaltzearen ondorioz, zergapekoaren ondasunen balioa gehitzeagatik lortutako onurak zergapetzen ditu.

Tasei dagokienez, eremu publikoaren erabilera eskusiboa edo berezia izango da zergapetuko den ekintza. Modu edo erregimen publiko batean eskainitako zerbitzu edo ekintzengatik ordaintzen den diru kopurua ere, tasa izango da.

Zergei dagokienez, inongo kontraprestaziorik gabe eskatzen diren tributuak dira eta zergaren gertaera zergapekoaren ahalmen ekonomikoa erakusten duten negozioek, egintzek eta egitateek osatzen dute. Erakunde publikoaren alde ezarritako betebeharrak dira, non gastu publikoei eusteko beharrezkoak diren baliabideak eskuratzeko helburu nagusia duten. Gaur egun, zergen gainean hainbat sailkapen egin ditzakegun arren, ezagunena zerga zuzen eta zeharkakoen arteko sailkapena da.

Zerga zuzenak, gaitasun ekonomikoaren (errenta edo ondarearen) gain aplikatzen direnak dira. Zeharkako zergak berriz, gaitasun ekonomikoaren zeharkako adierazpenetan aplikatzen dira; beraz, kontsumoari edo ondasun eta baliabideen transmisioari aplikatzen zaizkie. Garrantzitsuenak ondorengo hauek dira: (Iberley.es, 2020)

2. Eskema: Zergen sailkapena



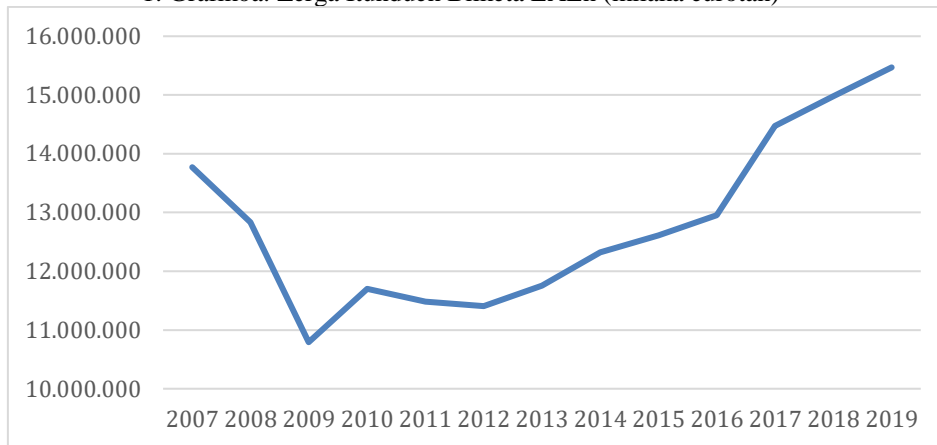
Iturria: Iberley.es

Lan honetan zehar aztertuko dugun Sozietateen gaineko Zerga edo Mozkinen gaineko Zerga, zerga zuzenen artean sailkatzen da; pertsona juridikoek lortutako errentaren gaineko zerga baten aurrean gaudelako.

4. Zerga itunduen bilketaren eboluzioa

Euskal Autonomia Erkidegoko Zerga itunduen bilketa osoa aztertzen badugu azken 13 urteetan, 2 fase bereizi ditzakegu; krisi finantzarioaren aurretiko bilketa eta ondorengoa. 2008ko krisi finantzarioaren aurretik, erreparatu dezakegu bilketa osoa 13,77 mila milioi eurotan kokatzen zela. Krisi finantzarioaren ondoren, bilketa murrizketak 2009an ukitu zuen lurra 10,79 mila milioi eurotan eta momentu horretatik aurrera joera orokorrean gorakorra izan da. Balorerik altuenak, azken 2019 urtean hautemandakoak dira, 15,46 mila milioi euroekin.

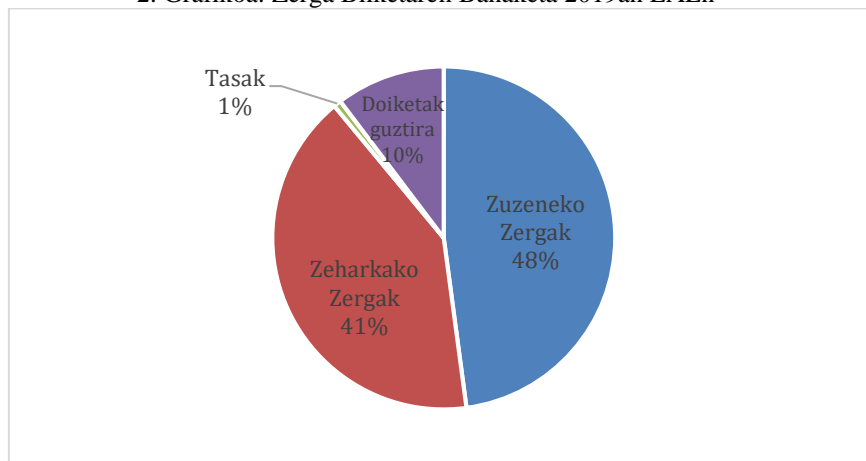
1. Grafikoa: Zerga Itunduen Bilketa EAEn (milaka eurotan)



Iturria: Propioa, Gipuzkoako Foru Aldundiko datuekin

EAEko bilketa guzti hau, zuzeneko eta zeharkako zergek, tasak eta BEZ zein zerga bereziengatik doiketek osatzen dute. Bilketa guztiarekiko talde bakoitzak zein proportzio osatzen duen aztertzen badugu, urteen artean ez dago ezberdintasun esanguratsurik. 2019ko datuei erreparatzen badiegu, ondorengo tartan ikus dezakegun moduan, bilketaren ehuneko handiena zuzeneko eta zeharkako zergek osatzen dute:

2. Grafikoa: Zerga Bilketaren Banaketa 2019an EAEn

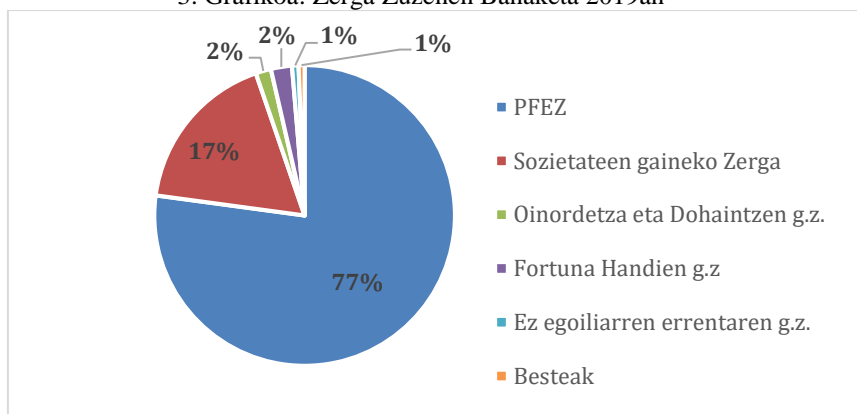


Iturria: Propioa, Gipuzkoako Foru Aldundiko datuekin

Zuzeneko zergei dagokienez, talde honetan barneratzen diren bi zergarik garrantzitsuenak Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga (aurrerantzean PFEZ) eta Sozietateen gaineko Zerga dira hurrenez hurren. Ondorengo grafikoari erreparatzen badiogu, 2019an bertan, bi hauen artean zerga zuzenen bilketaren %94a osatzen zuten,

PFEZak %77ko bilketarekin eta MGZak %17ko bilketarekin. Bi hauek aparte, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, Fortuna Handien gaineko Zerga eta Ez egoiliarren errentaren gaineko Zergak ere barneratzen dira talde honen barnean; hala ere, hauen artean %5 inguru soilik biltzen dute. 2013-2014 urteetatik aurrera, zerga zuzenen barnean Kreditu Erakundeetako Gordailuen gaineko Zerga eta Energia Elektriakoaren Ekoizpenaren gaineko Zerga barneratzen diren arren, hauen esangura oso txikia da, bien artean zerga zuzenen %1a baino gutxiago osatzen dutelako. Ondorengo tarta grafikoan, “besteak” taldean sartu dira azken bi zerga hauek:

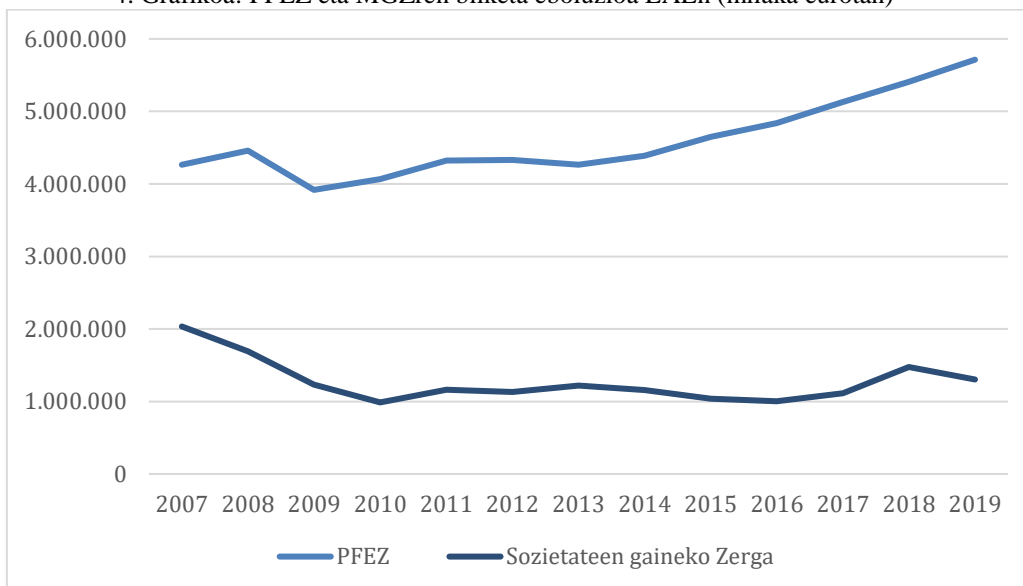
3. Grafikoa: Zerga Zuzenen Banaketa 2019an



Iturria: Propioa, Gipuzkoako Foru Aldundiko datuekin

Zerga zuzenen barneko bi zerga garrantzitsuenak diren PFEZ eta MGZren eboluzioa aztertzen baditugu azken urteetan, PFEZren bilketaren areagotzea eta aldiz, MGZren bilketaren murrizketarako joera jarraitzen dela garbi ikus daiteke. Azken urteetan jarraitu den politika fiskala beraz, pertsona juridikoen presio fiskala bigundu eta pertsona fisikoen presio fiskala areagotzearen aldekoa izan dela garbi dago:

4. Grafikoa: PFEZ eta MGZren bilketa eboluzioa EAEn (milaka eurotan)



Iturria: Propioa, Gipuzkoako Foru Aldundiko datuekin

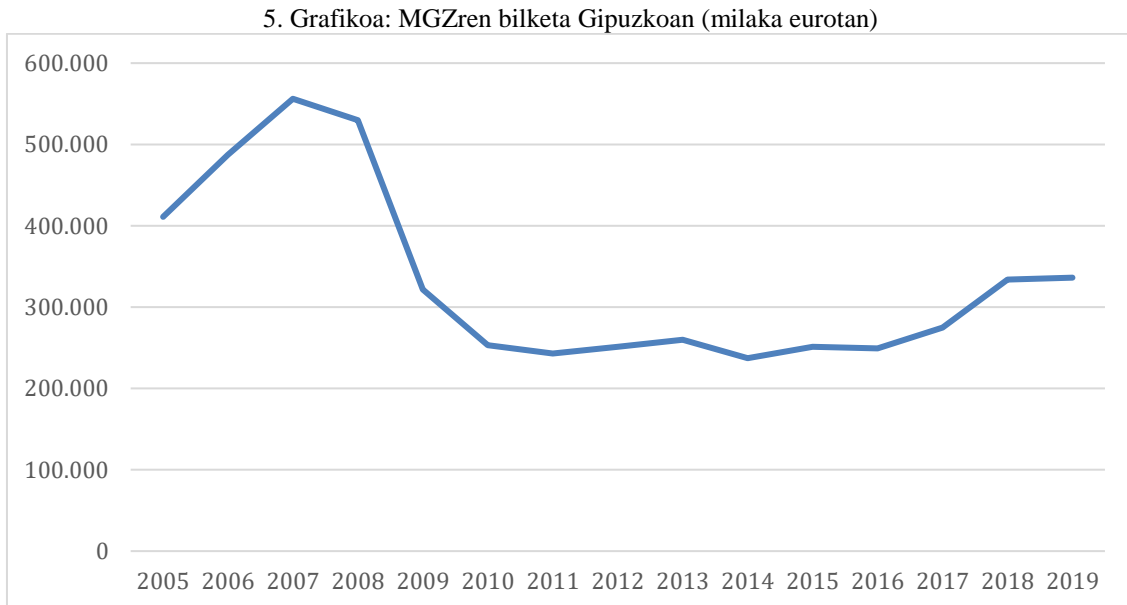
4.1. Mozkinen Gaineko Zergaren bilketaren eboluzioa Gipuzkoan

EAEko datu orokorren hurbilpen bat egin ondoren, lan honen ardatz den Gipuzkoako MGZren bilketaren eboluzioan sakonduko da. Aurreko atalean aurreratu den moduan, EAEko PFEZren bilketaren eboluzioa positiboa izan den bitartean, MGZren bilketaren kasuan ez da berdina gertatu.

Gipuzkoako MGZren bilketa datuak aztertzen baditugu, ondorengo grafikoaren bidez ikus daiteke krisi finantzarioaren aurreko datuetara oraindik ez gara itzuli. 2007 urtean bildutako 556 milioi euro nahiko urrun geratu dira 2019 urtean bertan, 336 milioi euroko bilketaekin. Zein arrazoi egon daitezke honen atzean?

BSK Legal & Fiscal Asociados, S.L.P. enpresaren bulegoetan, hauxe bera aztertu da jasotako kontsulta baten ondorioz. Azterketa honetan, azpimarratzen da MGZren bilketaren eboluzioaren atzean, 4 oinarritzko arrazoi daudela: enpresen irabazi maila, zerga-tasaren murrizketa, galera fiskalen konpentsazioak eta zerga-tasa efektibo handiena jasaten duten forma juridikoa duten enpresen murrizketa.

2005etik 2019ra bitarteko MGZren bilketaren grafikoari erreparatzen badiogu, 410 milioi inguruko bilketaekin hasten gara eta 2007 urtean, 556 milioi euro inguruko balio maximoak lortzen dira. Hortik aurrera, krisiaren ondorioz, 250 milioi ingurainoko erorialdi bat dago eta berriro gorantza hasten da 2016 urtean, 2019an 350 milioi euro bildu arte. Alegia, esan genezake hazkunde bidean gaudela baina oraindik 2005 urteko balioetara iritsi ezinik:



Iturria: Propioa, Gipuzkoako Foru Aldundiko datuekin

Grafiko honetan ikus dezakegun eboluzioa azaldu dezaketen lau arrazoiak ondorengoak dira: (BSK Legal y Fiscal, 2020)

- **Irabazi Mailak:**

Enpresak ez dira itzuli krisi aurreko irabazi maila altuetara eta ondorioz, oinarri zergagarriak ere txikiagoak dira. Ondorengo taulan ikus daitezkeen moduan, konparazio

gisa, 2007 urtean bataz besteko oinarri likidagarria 140.472€tako zen eta hamarkada bat beranduago, 29.676€tako.

1. Taula: Oinarri Zergagarrien eboluzioa

Ekitaldia	2006	2007	2013	2014	2015	2016	2017
Oinarri Likidagarria guztira (milioi €tan)	41.311	45.945	12.845	20.450	14.679	11.275	9.739
Bataz besteko Oinarri Likidagarria	132.759	140.472	-14.475	9.040	17.513	24.953	29.676

Iturria: grupobsk.com (2020), "Evolución de la recaudación del Impuesto de Sociedades en Gipuzkoa"

Honen atzean dagoen arrazoia, krisi ekonomiko-finantzarioaren aurretik, Gipuzkoako enpresek aparteko salmentak lortu zituztela da. Izan ere, garai horretako egoera ekonomikoa oso positiboa zen eta sozietateek plusbalia handiak lortzea eragin zuen.

Burbuilak eztanda egin zuenetik, Gipuzkoako Lurralde Historikoko erakunde zergadunak ez dira aparteko irabazi horietara itzuli eta jasandako galerek, oraindik eta gehiago murriztu dituzte erakundeen irabaziak.

- **Zerga-tasaren murrizketa eta lege aldaketak**

Azken hamarkadan, Estatuko araudia orokorraren menpe dauden entitateentzat zein Gipuzkoako Lurralde Historikoko foru araudiaren menpe daudenez, lege aldaketa ezberdinen ondorioz zerga-tasak murrizten joan dira. Tasa orokorrari dagokionez, 2007an %28a izatetik, gaur egun 2019an %24a izatera igaro izanak, bilketan eragin nabarmena izan du. Gainera, azken urte hauetan pizgarri fiskalen eguneraketa eman da eta baita enplegua sortzeagatik hainbat kenkari ere. Guzti honek, enpresak ordaintzen duten zerga-tasa efektiboa murriztea eragin dute.

Alde honetatik, estatuko legediaren aldaketak Gipuzkoako Lurralde Historikoaren bilketan ere eragina du, izan ere, entitate batzuk MGZren ordainketa beren eragiketa bolumena aurrera eramaten duten lekuaren arabera eramaten dute aurrera; nahiz eta estatuko araudia aplikatzen zaien.

- **Galera fiskalen konpentsazioa**

Enpresek galera fiskalak sufritzen badituzte, ondorengo urteetan lortutako irabaziak, aurreko urteetako galerekin konpentsatzen dira fiskalki, eta beraz, irabazi horiek fiskalki ezeztaturik geratzen dira. Beraz, enpresa askoek oraingo irabaziekin ari dituzten konpentsatzen krisian edukitako galera fiskalak.

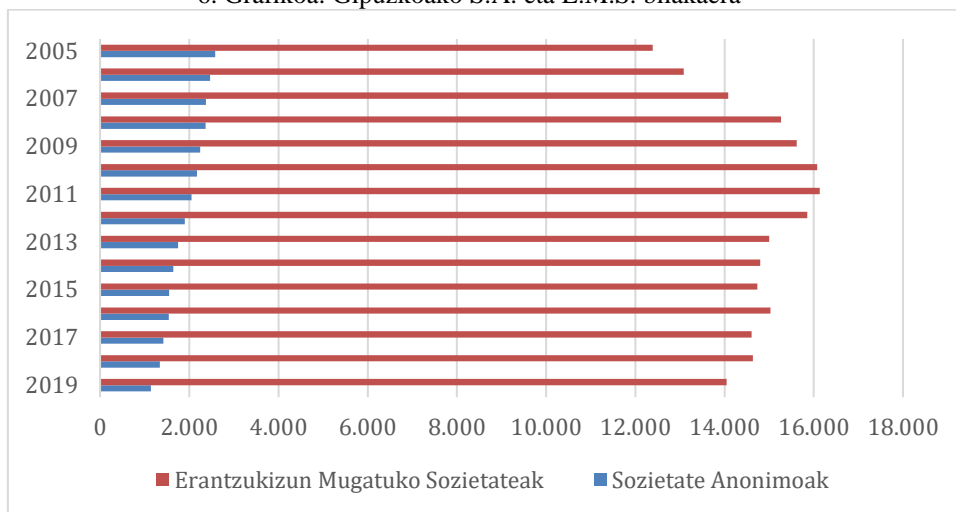
Horregatik, duela gutxi argitaraturiko "Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2020" plan bereziarekin, Zerga Agentziak arreta jarriko du konpentsatzeko oinarri zergagarri negatiboetan. Bertan zehazten denez, ikuskaritzaren bidez egiaztatuko dute saldoaren existentzia, zehaztasuna eta jatorria. Plan hau aurrera eramatearen arrazoia, konpentsatzeko dauden oinarri zergagarri negatiboek etorkizunean MGZren sarreren beherakada nabarmena ekarriko dutelaren kezka da.

- **Zerga-tasa efektibo handiena jasaten duten forma juridikoa duten enpresa murrizketa**

Forma juridiko bakoitza zergapetzen den bataz besteko zerga-tasa efektiboa oso faktore garrantzitsua izan daiteke. Izan ere, mozkinen gaineko zergan sozietate anonimoa edo erantzukizun mugatuko sozietatea izateak zuzenki zerga-tasarekin erlaziorik ez duen arren, normalean erantzukizun mugatuko sozietateak tamaina txikiagokoak izaten dira eta ondorioz, mikroenpresa, enpresa txiki edo ertain moduan sailkatuak. Honekin, zerga-tasa murriztagoa jasaten dute.

Orokorrean beraz, sozietate anonimoak izango dira beren tamainagatik zerga-tasa handiena jasaten dutenak. Ondorengo taulan ikus daitekeenez, 2005-2019 epean, forma juridiko hau duten enpresak %65,87an murriztu dira Gipuzkoan, 2005ean 2.583 izatetik, 2019an 1.140 izatera.

6. Grafikoa: Gipuzkoako S.A. eta E.M.S. bilakaera



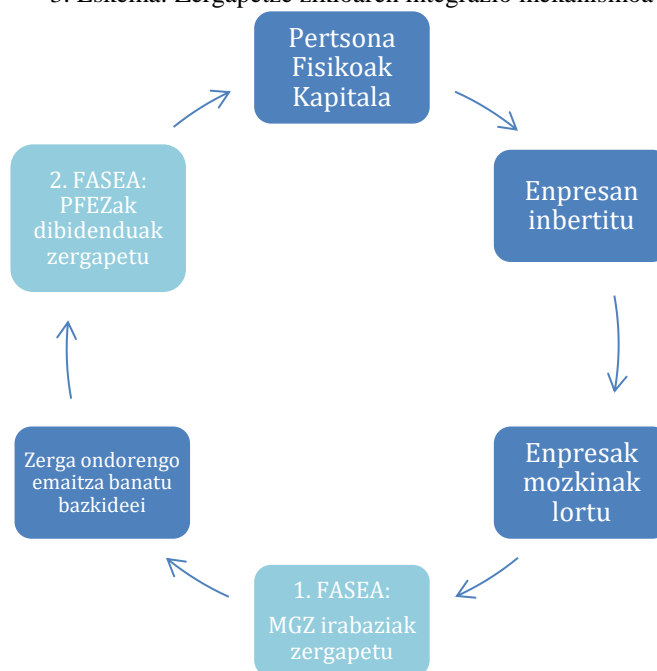
Iturria: Propioa, INEko datuekin

5. Mozkinen Gaineko Zergaren Izaera

1996 urteko MGZren hiru lurralde historikoetako Foru Arauaren hitzaurreak, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren osagarri modukoa bezala zehazten zuen. Izan ere, PFEZ du MGZak aurrekari; pertsona fisikoak entitate juridikoan parte hartzearen ondorioz lortutako kapital errentaren gaineko atxikipen moduko baten aurrean gaudelako. Beraz, ikuspegi honen arabera, MGZ, pertsona fisikoek enpresei kapitala ematen dietenean azken honek bere jarduerarekin lortutako errentaren gaineko zerga da. Izan ere, zentzu honetan, kapital horietatik lortutako irabazia hasiera batean sozietatean bertan zergapetzen da eta ondoren, dibidendu modura sozietateak irabaziak beren bazkideei banatzean, banatutako etekin hauek bazkide bakoitzaren oinarri zergagarrian gehitzen dira. Prozesu hau, MGZren eta PFEZren integrazio mekanismoaren bidez egiten da.

Zentzu handi batean, gaur egun ere, MGZren ikuspegi hori mantendu genezake. Izan ere, gaur egungo sisteman lehenengo fasea pertsona juridikoen edo entitateen irabazien zergapetzea izango litzateke. Bigarren fasea, pertsona fisikoak parte hartzen duen pertsona juridikoarengandik dibidenduak jasotzen dituen izango da; errenta hauek, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren aurrezpenaren zerga oinarrian barneratuko dira.

3. Eskema: Zergapetze zikloaren integrazio mekanismoa



Iturria: Propioa

Beraz, errealitatean, sozietateetan enpresa jardueratik lortutako irabazien zergapetzea, aportazioa egin duen pertsona fisikoarengana iritsi arte, bi zergen gehiketa da. Baina pertsona fisikoaren kasura itzuliz, printzipioz, fondo propioen ordainsariek ez dute gastu kengarri izaerarik MGZn eta gainera, pertsona fisikoek errenta horiek berriro barneratu behar dituzte beraien PFEZren aurrezpenaren oinarri zergagarrian; hemen ere, pertsona juridikoak dagoeneko ordaindu duen MGZak izaera kengarririk ez duelarik. Hemen, salbuespen modura sozietate batek beste sozietate bati emandako dibidenduak

azpimarratzea garrantzitsua da, hauek zergapetze bikoitza saihesteko doikuntzak jasan ditzaketelako eta beraz gastu kengarri bezala kontuan hartzen direlako.

MGZren eta PFEZren integrazioa itzuliz, egia da ordea, pertsona fisikoari dibidendu moduan emandako etekin horiek PFEZren barruan aurrezpenaren zerga oinarrian barneratzen direnez, eskala eta progresibitate mugatuagoak jasaten dituztela orokorrekarekin alderatuz gero. Gainera, pertsona fisikoek jasotzen dituzten dibidenduetatik lehen 1.500 euroak salbuetsita daude Gipuzkoako lurralde historikoko PFEZren 3/2014 Foru Arauaren 9.24. artikulua arabera. Salbuespen hau, ez zaie aplikatuko kooperatiben ekarpenak direla eta bazkideei ordaindutako interesari eta ezta inbertsio kolektiboko erakundeek banatutako dibidendu eta mozkiniei.

1996 urtetik hona, MGZren eta PFEZren harremana aldatu egin da. Izan ere, garai hartan PFEZak ez zuen gaur egun duen izaera duala oinarri zergagarri orokorren eta aurrezpenaren oinarri zergagarriaren artean desberdindu. Honen ordez, dibidenduak oinarri zergagarri orokorrean gehitzen ziren eta ondoren, zerga bikoitzeta ezabatzeke kenkaria aplikatzen zen. Hala ere, MGZ, enpresarietako pertsona juridikoen erabileraren ondorioz lortutako errenten zergapenaren lehen fasea da. Errenta hauek, momenturen batean zergapenaren bigarren fasea jasan beharko dute PFEZren bidez, pertsona juridikoen errentak pertsona fisikora igortzea erabakitzen denean dibidendu bidez.

Pertsona juridiko izateak beraz, pertsona fisiko edo autonomo izan eta jarduera ekonomiko bat aurrera eramatearen aurrean duen abantaila bat horixe da. Izan ere, mozkinak enpresan berrinbertitzen diren bitartean, ez dute bigarren fasea jasango eta pertsona juridikoen egitura hobetzea eta indartzea ahalbideratzen du zerga aurrezpen honek. Autonomoen kasuan aldiz, aurrezpen hau ez da ematen, irabazi guztiak eskala orokorrean zergapetzen direlako PFEZan progresibitasunari jarraituz. Esan daiteke beraz, analisi orokor batean eta alderdi bakoitzak dituen aparteko abantaila fiskal ezberdinak kontuan hartu gabe, hau dela pertsona fisiko askok enpresa egitura hazten ari den bezala, pertsona juridiko izaera hartzea erabakitzearen funtsa.

MGZren izaerari dagokionez, sozietateen eta Espainiako lurraldean egoitza duten gainerako zergadunen irabaziak zergapetzeko zerga zuzen, pertsonal, aldizkako eta sintetiko baten aurrean gaude:

- **Zerga Zuzena:** Subjektu pasiboek ahalmen ekonomikoaren ondorioz lortutako errentak zergapetzen ditu, zeharkako zergak ez bezala; hauek kontsumoa zergapetzen baitute. Elementu zergagarria, zergadunak zergaldian lortutako errenta izango da.
- **Zerga Pertsonala:** Zerga gertaera, errenta lortzea, pertsona juridikoen inguruan zehazten da eta zergadunaren egoera pertsonalak kontuan hartzen dira zerga zorra zehazterako garaian. Hala ere, egia da, PFEZaren kasuan baino garrantzia gutxiago dutela MGZan egoera pertsonalek.
- **Zerga Proporzionala:** Orokorrean, lortutako errentarekin loturarik ez duen zerga-tasa finkoa du. Salbuespen moduan ordea, ondare-sozietateen zerga-tasa progresiboa nabarmendu behar da.
- **Aldizkako Zerga:** Denboran zehar periodikoki likidatzen den zerga baten aurrean gaude, zehazki, zergadunaren ekitaldi ekonomiko bakoitzean behin.
- **Zerga Sintetikoa:** Zergadunak lorturiko errentak ez ditu iturriaren arabera sailkatzen eta beraz, oinarri zergagarria zehazterako garaian, errenta guztiak modu berean tratatzen dira. Nahiz eta errenta batzuk erregimen fiskal berezia izan, guztiak batera zergapetzen dira; elementu higiezinaren kasua izango

litzateke adibidez, non errentaren zati batean inflazioaren eragina zuzentzen den eta gainera, berrinbertsioagatik onura fiskalak lortu ditzakeen.

Hala ere, erregimen eta tratamendu berezi batzuk, iturriaren arabera errenten klasifikazioa mantentzen dute; hauen artean, partzialki salbuetsitako entitateak, kooperatibak eta irabazi asmorik gabeko entitateak. (Wolters Kluwer, 2020)

5.1. Zerga Administrazio ezberdinen eskumen banaketa

Maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onarturiko Euskal Herriko Kontzertu Ekonomikoaren 14. Artikuluak, Sozietateen gaineko Zergaren erregulazioan ez die inolako mugarik jartzen lurralde historikoetako erakunde eskudunei zerga arautzeari dagokionez. Betiere, Ekonomia Itunaren lehen atalean ezarritako harmonizazio arauak jarraitzen badira; hau da, Zergari buruzko Lege Orokorra terminologia eta kontzeptuak egokitzea, Estatuan dagoen gainontzeko presio fiskala mantentzea, pertsonen, ondasunen, kapitalaren eta zerbitzuen mugimendu askatasuna errespetatzea eta bermatzea, baliabideen esleipenean lehia edo distortsiorik egin gabe enpresa-lehiaketan eta lurralde amankomunean bezalako jarduera ekonomikoaren sailkapena erabiltzea.

Honen arabera, MGZri dagokionez, hiru Foru Arau eta bakoitzari dagokion erreglamenduak ditugu Euskal Autonomia Erkidegoan:

- Bizkaian, abenduaren 5eko 11/2013 Foru Araua, Mozkinen Gaineko Zergarena. Araudiaren garapena, Mozkinen Gaineko Zergaren Erreglamendua onartzen duen abenduaren 23ko 203/2013 Foru Dekretuaren bidez egin zen.
- Araban, abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua, Mozkinen Gaineko Zergarena. Araudiaren garapena, Mozkinen Gaineko Zergaren Erreglamendua onartzen duen abuztuaren 1eko 41/2014 Foru Dekretuaren bidez egin zen.
- Gipuzkoan, urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Araua, Mozkinen Gaineko Zergarena. Araudiaren garapena, Mozkinen Gaineko Zergaren Erreglamendua onartzen den ekainaren 16ko 17/2015 Foru Dekretuaren bidez egin zen.

Zergapekoei, Kontzertu ekonomikoaren 14. Artikuluko lehen atala zein MGZren Foru Arau guztien 2 artikulua aplikatuz, egoitza fiskala Euskal Herrian duten eta aurreko ekitaldiko eragiketa bolumena 10 milioi eurotik beherakoa izan duten enpresek, beraien lurraldeko MGZren Foru Araua jarraituko dute.

Kontzertu Ekonomikoaren 14. artikuluen 2. atalaren arabera zein MGZren Foru Arau guztien 5.1. artikuluen arabera, urteko eragiketen zenbatekotzat hartuko da zergadunak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla eta, ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa. Honi, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun erreargua kenduko zaizkio, halakorik egotekotan.

Aurreko ekitaldiko enpresaren eragiketa bolumena 10 milioi eurotik gorakoa den kasuetan, gauza apur bat konplexuagoa da. Izan ere, aurreko bi aldagaiez gain, eragiketarako aurrera eramane dituzten lurraldea ere jokoan sartzen da eta honen arabera, posible da enpresa batek lurralde batean baino gehiagotan zerga aurkeztu behar izatea. Eman daitezkeen kasu ezberdinak ondorengo taulan laburtu dira:

2. Taula: Zerga administrazio ezberdinen eskumen banaketa

Aurreko ekitaldiko eragiketa bolumena	Egoitza Fiskala	Aurreko urtean egindako eragiketen lekua	Aplikaturiko zaion legedia	Zergapetzea
≤10 milioi	Lurr. Erkidea ⁽¹⁾	Ez du axola	Lurr. Erkidekoa	Lurralde erkideko administrazioa
	Araba Bizkaia Gipuzkoa		Araba, Bizkaia edo Gipuzkoa Foru Arauak	Araba, Bizkaia edo Gipuzkoako Foru Aldundian
>10 milioi	Lurr. Erkidea	Eragiketen ≥ 75% Euskal Herrian ⁽²⁾	Araba, Bizkaia edo Gipuzkoa Foru Arauak	Lurralde bakoitzean aurrera eramandako eragiketa bolumenaren araberako proportzioan
		Lurralde erkidean eragiketen ≥ 25%	Lurr. Erkidekoa	Lurralde bakoitzean aurrera eramandako eragiketa bolumenaren araberako proportzioan
		Lurr. Erkidean bakarrik	Lurr. Erkidekoa	Lurralde erkideko administrazioa
	Araba Bizkaia Gipuzkoa	Euskal Herrian bakarrik	Araba, Bizkaia edo Gipuzkoa Foru Arauak	Araba, Bizkaia edo Gipuzkoako Foru Aldundian
		Eragiketen >25% Euskal Herrian	Araba, Bizkaia edo Gipuzkoa Foru Arauak	Lurralde bakoitzean aurrera eramandako eragiketa bolumenaren araberako proportzioan
		Eragiketen <25% Euskal Herrian	Lurr. Erkidekoa	Lurralde bakoitzean aurrera eramandako eragiketa bolumenaren araberako proportzioan
		Lurr. Erkidean bakarrik	Lurr. Erkidekoa	Lurralde erkideko administrazioa

Iturria: MGZren 2/2014 Faren 2. Artikulua eta BitopusCISS Gipuzkoa

- (1) Lurralde erkide edo amankomunak Nafarroa barruan hartzen du.
- (2) Salbuespen modura, subjektu pasiboak talde fiskal baten parte badira, talde fiskal horren egoitza fiskala lurralde erkidean badago eta aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, orduan, araudi autonomoa aplikaturiko da eragiketa guzti-guztiak Euskadin egin badira bakarrik.

6. Gipuzkoako MGZren 2/2014 Foru Araua

Gipuzkoako urtarrilaren 17ko MGZren 2/2014 Foru Arauak, (aurrerantzean MGZren 2/2014 FA) uztailaren 4ko 7/1996 Foru Araua du aurrekari. Foru Arau berriaren hitzaurrean dioden moduan, nazioarteko Zerga Zuzenbideak eta gertaleku ekonomiko eta sozialak edukitako bilakaera garrantzitsura moldatzeko helburua zegoen, izan ere, 15 urte baino gehiago igaro ondoren, Foru Arau zaharra osorik berritzeko beharra nabarmena zen.

Atal honetan zehar, MGZren Foru Arau berriaren hainbat atal orokorren inguruan jardungo da. Hala nola, zergadunen zehaztapena, zerga-tasak, zergapen minimoa, aitorpenak eta zatikako ordainketak. Atal honi esker, arauaren ezaugarri orokorrak finkatuko dira, ondoren MGZren tratamendu kontableari eta likidazioan sortzen diren hainbat diferentziei sarrera emateko helburuarekin.

6.1. Zergadunak

Oso gutxi dira MGZ ordaintzetik salbuetsita dauden enpresa edo erakundeak. Hauen artean, batzuk aipatzearen, MGZren 2/2014 FAren 12. artikulua zehazten duen moduan, lurraldeko administrazio publikoak, Gizarte Segurantzaren kudeaketa ardura duten erakunde publikoak eta Eusko Ikaskuntza azpimarratu ditzakegu.

MGZren aurkezpena egiterako garaian, oso garrantzitsua da nor garen jakitea. Izan ere, honen arabera, gure abantaila fiskalak zein zerga-tasa ezberdinak izango dira. Atal honetan zehar, mikroenpresa, ETE zein ondare-sozietate izateko bete beharreko baldintzak eta hauen berezitasun fiskalak aztertuko dira. Gainera, enpresa hauek sailkatzerako garaian bete beharreko baldintza den esplotazio edo ustiapen ekonomikoa aurrera eramatearen eta honekiko atxikipenaren kontzeptuen hurbilpen bat egingo da; kasu askotan, zalantza asko sortu ditzakeen kontzeptuaren aurrean gaudelako.

6.1.1. Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainak

MGZren 2/2014 FAren 13. artikulua, mikroenpresa eta ETE bezala sailkatu daitekeen enpresa baten aurrean noiz gauden zehazten digu. Ondorengo baldintzak, sortzapenaren aurreko ekitaldian erreparatuko dira enpresa bakoitza sailkatzerako garaian:

3. Taula: Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainen kontzeptua

Irizpidea	Mikroenpresa	Enpresa Txikia	Enpresa Ertaina
Aktibitatea	Ustiapen ekonomikoa aurrera eramatea		
Kontabilitate magnitudeak	Eragiketa bolumena <=2 milioi Aktiboa <= 2 milioi	Eragiketa bolumena <=10 milioi Aktiboa <=10 milioi	Eragiketa bolumena <=50 milioi Aktiboa <= 43 milioi
Batez besteko plantilla	<= 10 langile	<= 50 langile	<= 250 langile
Sozietateen arteko harremanak	Aurreko betekizunetako bat betetzen <u>ez</u> duen enpresa batek zergadunaren gaineko >%25eko partaidetza ez edukitzea (ez zuzenean ez zeharka); kapitalezko funts sozietateak direnean eta partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondorio denean ezik.		

Iturria: Propioa, Ogasuna eta BitopusCISSEko datuekin

Zergaldia urte naturala baino laburragoa izan bada edo entitatea sortu berria den kasuetan, urtekoratu egingo da eragiketa bolumenari dagokion magnitudea.

Mikroenpresa eta ETEak erregulatzen diren artikulua honen 7. atalean zehazten den moduan, enpresa talde baten aurrean gauden momentuan, magnitude hauek guztiak taldeari dagozkionak izango dira eta ez indibidualak. Guztirako aktiboa eta eragiketa bolumena finkatzeko, Merkataritza Kodeko 46. artikulua erregulatzen duena jarraitu beharko dugu; beharrezkoak diren eliminazioak aurrera eramanez.

Hala ere, enpresa baten gain udaletxeren batek partizipaziorik baldin badu edota MGZari atxikita ez dagoen beste edozein entitatek, Gipuzkoako Ogasunaren barne irizpideari jarraituz, ez dira hauen magnitudeak gehituko. Gainera, Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboaren (TEAF) 19/12/2012ko ebazpen baten arabera, ondorioztatzen da ETE batek ez dituela baldintza horiek urratzen %25 edo gehiagoan enpresa ez den entitate bat taldean edukitzeagatik.

Aurrez zehaztu den moduan, zein motatako enpresa baten aurrean gauden jakitea oso garrantzitsua da; izan ere, MGZren helburua da mikroenpresa eta ETEak sustatzea, horretarako zerga erregimen egokiak ezarri. Foru Arauaren hitzaurrean zehazten den moduan, MGZren erreformaren ildoetako bat mikroenpresei arreta ematea izan zen; enpresa proiektuen ezarpena eta garapena errazteko, zerga-kostu zuzenak eta zeharkakoak jaitziz, mozkinen berrinbertsioa sustatuz eta zergapetzea sinplifikatuz. Foru Arauak, enpresa hauek jasaten dituzten zailtasunak konpentsatzeko helburuarekin, hainbat abantaila fiskal zehazten ditu. Nahiz eta ondorengo ataletan sakonduko diren gehiago, laburpen modura, ondorengo taulan zehazten dira enpresa hauen abantailak:

4. Taula: Mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainen abantaila fiskalak

Artikulua	Mikroenpresa	Enpresa Txikia	Enpresa Ertaina
21. Amortizazioa	Amortizazio askatasuna. Kengarritasun mugatua duten eraikin eta garraio elementuak izan ezik		Amortizazio bizkorra: 1,5 x Amortizazio koef. max. Kengarritasun mugatua duten eraikin eta garraio elementuak izan ezik
	* Higiezin baterako amortizazioa = balio fiskal garbiaren %25 * Amortizatu ezin diren zein garraio elementuak kanpo uzten dira * Amortizazio askatasunarekin bateraezina		
18. Arrendamendu finantzarioa	Taulen araberako amortizazio koefiziente maximoa x 3, eraikinen kasuan izan ezik		
22.3. Kaudimengabezia	Kaudimengabezia hornidura orokorra= zordunen kontuen %1a, banaka hornitu direnak eta kengarri ez direnak izan ezik.		
32.4. Konpentsazio fiskala	Tamainaren zailtasunen ondorioz, oinarri zergagarritik %10a kendu ahal izango dute	-	-

51.5. Kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa	Zerga oinarritik, zerga ondorioetarako euren ondare garbiak aurreko bi ekitaldietako batez bestekoaren aldean izandako gehikuntzaren %14a kendu (%10a orokorrean)	%10
52.4. Mozkinak nibelatzeko erreserba	Zerga oinarritik, erreserbaren zuzkidurarako erabili duten kontabilitate emaitza positiboaren %15 kendu (%10a orokorrean)	%10

Iturria: Propioa, Ogasuneko eta BitopusCISSEko datuetaz baliatuz

Gainera, artikulua ezberdinetan zehar zehazten diren abantailez aparte, mikroenpresa eta enpresa txikiek, zerga-tasa baxuagoa jasaten dute kasu orokorrarekin alderatzen baditugu. Zerga-tasa aztertzen den atalean zehaztuko den moduan, 2019ko ekitalditik aurrera, mikroenpresa eta enpresa txikiei %20a aplikatuko zaie (tasa orokorra baina %4 murriztagoa) eta mikroenpresa zein enpresa txiki diren kooperatibei %18a (tasa orokorra baino %2 baxuagoa).

Zergapen minimoaren kasuan ere, kasu orokorrarekin alderatuz murriztagoa da. Mikroenpresa eta enpresa txikientzat, kuota likidoa kenkariak aplikatuta (I+G+I salbu) lortzen den kuota efektiboak, ezingo du izan oinarri zergagarriaren %13a baino txikiagoa. Aurreko ekitaldiko plantillako lan-kontratuen batz besteko kopurua mantendu edo gehitzen bada berriz, %11a izango da ordaindu beharreko gutxienekoa.

7.5. puntuan azalduko den moduan, mikroenpresek irizpide sinplifikatu bat jarraitzen dute, non hauen MGZren gastua zerga-arauak aplikatzean lortzen den zenbateko bera den zerga geroratuaren pasibo zein aktiborik kontabilizatu gabe.

6.1.1.1. Ustiapen ekonomikoa aurrera eramatearen kontzeptua

Aurreko atalean zehaztu den moduan, entitate bat mikroenpresa edo ETE bezala sailkatzerako garaian, bete beharreko lehen baldintza ustiapen ekonomikoa aurrera eramatea da. Noiz egongo gara ordea, ustiapen ekonomikoa aurrera eramaten duen enpresa baten aurrean? Enpresa batek ustiapen ekonomikoa aurrera eramatearen kontzeptuak zer esan nahi du?

Nahasmena sor dezakeen kontzeptu hau argitze aldera, MGZren 2/2014 FAREN 13.4. artikulua ustiapen ekonomikoa kuantifikatzen du. Horrela, ustiapen ekonomikoa aurrera eramaten dela ulertuko da, ekitaldiko sarreren %85a enpresa jarduera edo profesional bat garatzearen ondorio badira. Hala ere, badira errenta batzuk kontuan hartu behar ez direnak eta beste batzuk berriz, kontuan hartu behar direnak baina hauetan sakontzea ez da helburua.

PFEZren 3/2014 Foru Arauaren 24.1. artikulua, bereziki enpresa jarduera moduan zehazten ditu, hala nola, erauzketa jarduerak, fabrikazio jarduerak, merkataritza, zerbitzuak prestatzeko jarduerak, artisautza, nekazaritza, basogintza, abeltzaintza, arrantza, eraikuntza eta meatzaritza. Izan ere, artikulua honetan zehazten den moduan, jarduera ekonomikoaren etekin modura hartuko dira, lan pertsonaletik edo kapitaletik eratorriak izanik, zergadunak produkzio bideak eta giza baliabideak, edo bietako bat bakarrik, bere kontura antolatzea dakartenak, ondasun edo zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko.

MGZren 2/2014 FAK barneratu zituen jarduera ekonomikoa aurrera eramatea betetzeko ehuneko hauek lehenengo aldiz. Honela, aurretik abantaila fiskalak jasaten

zituzten eta mikroenpresa edo ETE moduan zergapetzen zirenak, kaltetuak ikusi ziren; arauaren arabera, jarduera ekonomikoa ez zutelako aurrera eramaten eta zuzenean kasu orokorrera bideratuak izan ziren, puntu honetan jadanik gainbegiratu diren abantaila fiskal asko galduz.

Bitxikeria moduan, MGZren 2/2014 FAren 13.4. artikulua azken hiru paragrafoei jarraiki, ez dira inoiz enpresa jardueratik eratorritako errentatzat hartuko ondasun higiezinak laga edo hain gaineko eskubide errealak eratzeagatik lortutakoak, errentamendu, azpierreantamendu edo haien gaineko erabilera edo gozamen eskubide errealen eraketa eta lagapena barne edo errenta horiek aktibo korranteetatik ondorioztatzen badira. Beraz, zehaztapen honen arabera, hasiera batean, higiezin agentzia bateko diru sarrerak ez dira enpresa jardueratik eratorritako errentatzat hartuko; ondorioz, mota honetako enpresa batek ezingo du mikroenpresa edo ETE izan.

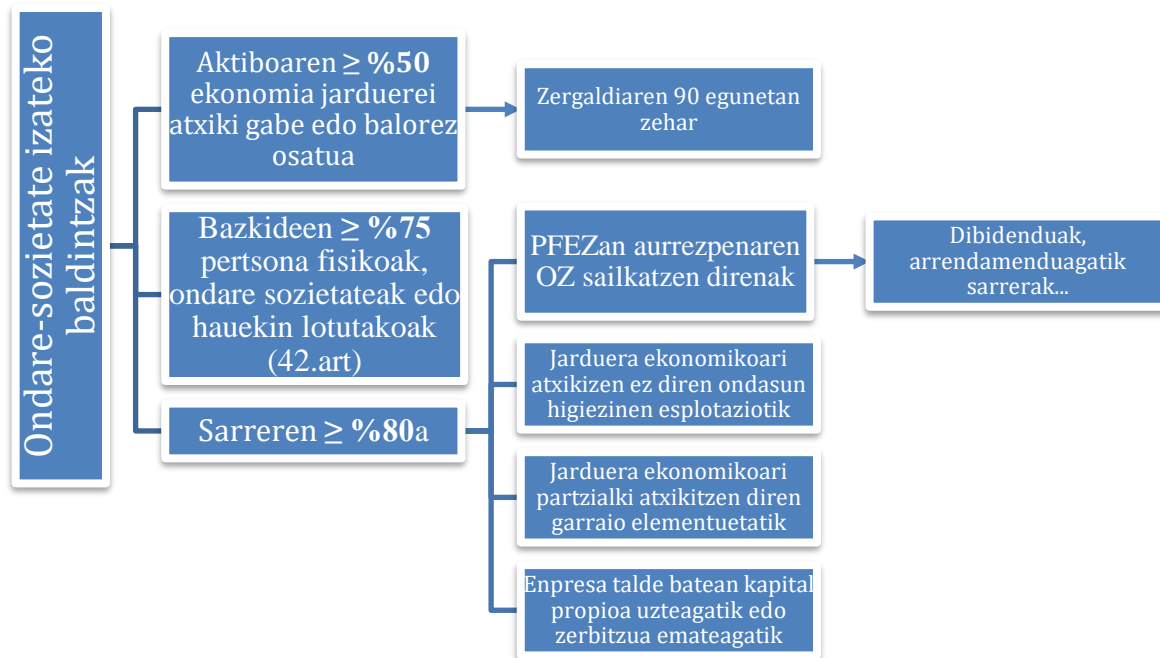
Hala ere, higiezin sustapen, salerosketa edo errentamendu jarduera ekonomikoari atxikita dauden enpresak, esplotazio ekonomikoa aurrera eramaten duela esango da, betiere, jarduera hori gauzatzeko, entitatearen urteko batez besteko plantilla gutxienez 5 langilekoa bada. Hauek, lanaldi osoan eta dedikazio eskusiboarekin jardun beharko dute, eta gainera, zergadunarekin familiaz lotuta ez daudenak izan beharko dute. Zergadunarekin lotuta dauden ala ez jakiteko, MGZren Foru Arauaren 42.3. artikulura jo beharko da.

Beraz, honen arabera, hiriko higiezin agentziak txikiak zaila izango da mikroenpresa edo ETE moduan sailkatuak izatea; izan ere, mota honetako enpresetan, askotan familiarrekoak egoten direlako lanean.

6.1.2. Ondare-sozietateen erregimena

Sozietateen Gaineko Zergaren 2/2014ko Foru Arauaren 14. artikulua, ondare sozietateak definitzen ditu. EAEn, sozietate hauekiko legedia estatuan dagoenarekin alderatzen badugu oso ezberdina da. 14. artikulua lehenean atalari jarraituz, ondorengo hiru baldintzak betetzen dituen enpresa oro, ondare-sozietate gisa hartuko da:

4. Eskema: Ondare-sozietate izateko baldintzak



Iturria: Propioa, MGZren 2/2014 FAren 14.1. Artikulutik

Ondare sozietate izateak ordea zein ondorio ditu? MGZren erregulazioan zehar, hainbat arlotan berezitasunak jasaten dituzte eta jarraian, hauek esanguratsuenak aztertuko dira.

Hasteko, MGZren 2/2014 Foru Arauaren 32.1. artikuluari jarraituz, ondare-sozietateentzat ez da gasturik kengarri izango, nahiz eta kontabilitateko galdu-irabazi kontuan kontabilizatuak izan. Beraz, zergadunaren oinarri zergagarria, zuzenean bere sarreraren zenbateko totala izango da.

Hala ere, entitateak etxebizitzetatik datozen sarrerak baditu, PFEZren 3/2014 Foru Arauaren 32.1. artikulua esaten duena aplikatu ahal izango du. Horrela, sarreretatik kengarri izango dira higiezin bakoitzetik lortutako etekin osoen %20a. Gainera, etxebizitzaren erosketa, birgaitze edo hobekuntzetako erabili den kanpo kapitalaren interesak eta beste finantzaketa gastuak ere kengarri izango dira.

Bestalde, MGZren 2/2014 FAren 32.2. artikulua bigarren paragrafoan zehazten den moduan, entitateak bestelako higiezinaren erabilpen edo gozatzeko eskubideen esleipenetatik datozen sarrerak baldin baditu, beren sarreretatik higiezin bakoitzaren errendimenduaren %30a murriztu ahal izango dute. Gainera aurreko kasuaren moduan, erosketa, birgaitze edo hobekuntzetarako erabili den kanpoko interesak eta beste finantzaketa gastuak kengarri izango dira.

Sozietatearen sarreraren artean dibidenduak daudenean, artikulua zein atal berak zehazten duen moduan, kontzeptu honetan jasotako sarrerak urteko 1.500€tan murriztu ahal izango dituzte. Izan ere, aurrez ere zehaztu den moduan, PFEZren 3/2014 Foru Arauaren 9.24 artikuluari jarraiki, kantitate hori salbuesia dago. Hala ere, dibidendu hauen gain ezingo da MGZren Foru Arauaren 33. Artikuluak aurreikusten duen zergapetze bikoitzaren salbuespena aplikatu. Izan ere, ondare-sozietateen erregimen bereziak, atzerritik datozen dibidenduen kasuan soilik utziko digu zergapetze bikoitza ezabatzen.

Bestalde, emaitzaren aplikazioari dagozkion zuzenketak edo erreserba bereziak ezingo dituzte erabili. Izan ere, MGZren 2/2014 FAren 51.6, 52.5 eta 53.7. artikuluek zehazten

duten moduan, 56.1 artikuluko %24, %20 eta %28an zergapetzen ez diren sozietateek ezingo dituzte erreserba bereziak aplikatu. Beraz, abantaila hau ere ezingo dute aplikatu ondare-sozietateek.

Gainera, MGZren 2/2014 FAren 55.5. artikulua arabera, sozietate hauek ezingo dituzte aurreko urteetako oinarri zergagarri negatiboak konpentsatu, ezta ondare-sozietate izan aurretikoak ere. Hala ere, posible da sozietateak emaitza negatiboak jasatea ondare galeren ondorioz; kasu honetan ordea, ez dugu esango oinarri zergagarri negatiboak dituela enpresak konpentsatzeko, baizik eta saldo negatiboak. Saldo negatibo hauek konpentsatzeko modu bakarra, ondare-sozietateak ondorengo 4 urteetan erregimen orokorrean edo oinarri zergagarri negatiboak onartzen dituzten beste edozein erregimenetan zergapetua izatea da. Betiere, saldo hauek egoki dokumentaturiko justifikazioa beharko dute.

Zerga-tasari dagokionez, MGZren 2/2014 FAren 56.2. artikuluari jarraituz, sozietate hauek PFEZaren aurrezpenaren oinarri zergagarriari aplikatzen zaion moduko eskala izango dute aplikagarri.

Azkenik, FAren 67.9. artikulua arabera, ondare sozietateek kuotari aplikagarri zaizkion kenkaririk ere, ezin izango dute aplikatu.

Adibidea

2018 ekitaldiaren itxieran, ondorengo balantzea aurkezten duen enpresa bat ondare-sozietate bezala sailkatzeko lehen baldintza betetzen duen ala ez jakin nahi da:

AKTIBOA		PASIBOA ETA ONDARE GARBIA	
2.000	Kotizatzen duten entitateen akzioak	Kapitala	5.000
1.000	Kotizatzen ez duten entitateen akzioak	Erreserbak	5.000
4.000	Zor Publikoan inbertsioak		
2.000	Inbertsio kolektiboko erakundeetan parte hartzea		
1.000	Banku gordailuak		
10.000	Aktiboa Guztira	Ondare garbia guztira	10.000

Balantzeari erreparatzen badiogu, banku gordailuak kanpoan utzita, gainerako guztiak baloreak dira; hala nola, akzioak, inbertsioak eta parte hartzeak.

$$\% = \frac{\text{Baloreak}}{\text{Aktiboa}} = \frac{2.000+1.000+4.000+2.000}{10.000} \times 100 = \%90$$

Ratio honekin, enpresaren aktiboaren %90a baloreak direla ziurtatu dugu. Legearen arabera, ondare-sozietate izateko bete behar den lehen baldintza, proportzio hau %50a baino handiagoa izatea da ekitaldiko 90 egunetan zehar gutxienez. Gure kasuan, baldintza hau beteko litzateke eta ondorioz, ondare-sozietate izateko lehen baldintza betetzat joko litzateke; betiere, proportzioak modu honetara mantendu baditu enpresak ekitaldiko 90 egunetan gutxienez.

6.1.2.1. Jarduera ekonomikoari atxikipena

Ondare sozietate izateko baldintzei buruz egin den aurreko eskemari erreparatuz, badirudi lehen begirada batean, bete beharreko baldintzak garbi daudela. Baina zer esan nahi du zehazki aktiboa jarduera ekonomikoari atxikita egoteak? Zein dira baloreak eta

zein ez? Modu honetako galdera asko sor daitezke artikulua praktikara eramaterako garaian. Guztiak xehetasunez aztertzea ezinezkoa denez, puntu honetan, aktiboa jarduera ekonomikoari atxikita noiz dagoen aztertuko dugu.

MGZren 2/2014 FAren 14.1.a) Artikuluak, bere bigarren paragrafoan, PFEZra bideratzen gaitu, jarduera ekonomikorik badagoen edota elementuak honi atxikita dauden jakiteko. PFEZren 3/2014 FAren 26.1. artikulua araberan, enpresa edo jarduera profesional bati atxikita egongo dira:

- a) Jarduera aurrera eramaten den ondasun higiezinak.
- b) Jardueraren zerbitzura dauden langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletara bideraturik dauden ondasunak.
- c) Errendimenduak lortzeko beharrezkoak diren ondare elementuak. Ez dira inolaz ere kontuan hartuko, beste entitate baten fondo propioetan parte-hartzea eta hirugarrenei kapitala lagatzea ordezkatzan duten aktiboak.

Beraz, ondare sozietate izateko $\leq 50\%$ atxikirik dagoen ala ez jakiteko, ratioak kalkulatu beharko ditugu. Aktiboaren eta jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden ondare elementuen balioak, kontabilitate hartuko beharko ditugu; betiere, honek sozietatearen egoeraren irudi leiala ematen badigu. Beraz, KPOren balorazio arauak zehaztuko dute hauen balioa, bertan ez direlarik etorkizunean eman daitezkeen plusbaliak kontuan hartuko.

Hala ere, hiru lurralde historikoetan, 1996 eta 2012 urteetan balantzeak eguneratzeko arauak onartu zirenez, MGZren zergapekoek, beren higiezinaren balioak eguneratu ahal izan zituzten inflazioaren eraginez emandako plusbaliak kontuan hartuz. Beraz, suposatzen da sozietatearen aktiboek inflazioaren plusbalioen eragina eguneraturik dutela.

6.2. Zerga-tasa

Gipuzkoako MGZren 2/2014 FAren 56. artikuluan zehazten dira enpresa mota bakoitzak jasango dituen zerga-tasak. Duela gutxi, maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauak zerga-tasaren aldaketa ekarri zuen, zehazki, 2. artikuluko bigarren ordinalaren hamabosgarren atalak. Foru araua, Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean argitaratu eta biharamunean jarri zen indarrean (2018/05/17ko GAO). Honekin, tasa orokorreko zein mikroenpresa, enpresa txikien eta sozietate kooperatiben zerga-tasa lau puntutan jaitsia izan zen, aldaketa hau bi pausotan eman zen; 2018an %2an jaitsi zelarik eta 2019an beste %2an. Ondorengo taulan ikus genezake, enpresa mota bakoitzak jasan zuen zerga-tasa eboluzioa:

5. Taula: MGZren Zerga-tasak 2014/01/01tik hona

	2014-2017	2018	2019
Tasa Orokorra	%28	%26	%24
Mikroenpresak eta enpresa txikiak	%24	%22	%20
Kreditu entitateak eta talde batetatua osatzen duten entitateak tadeko baten bat kreditu entitatea denean	%28	%28	%28
12.2 Artikuluak erregulatzen dituen partzialki salbuetsitako erakundeak (1)	%21	%20	%19
0 Zerga-tasan zergapetzen ez diren mutualitateen aseguru-etxeak eta borondatezko Gizarte Segurantzaren erakundeak	%21	%20	%19

	2014-2017	2018	2019
Espainiako Bankuko erregistro berezian inskribatutako Elkarrekiko berme enpresak eta bermeen aurkako enpresak	%21	%20	%19
Balore eta burtsako sozietate eta agentziak, Bilboko Burtsako kide badira	%21	%20	%19
Borondatezko Gizarte Segurantzako Erakundeen otsailaren 23ko 5/2012 legeko 24.1 artikuluko edozein prestazio ematen dituzten Pentsio Funts zein Borondatezko Gizarte Segurantzako Erakunde	0	0	0
Sozietate kooperatiboak	28/24	26/22	24/20
Fiskalki babesturik dauden sozietate kooperatibak	%20	%20	%20
Fiskalki babesturik dauden eta mikroenpresak edo enpresa txikiak diren sozietate kooperatibak	%18	%18	%18
MGZren Foru Arauan zehaztutako erregimen berezia aplikatzen zaien Inbertsio Kolektiboko Erakundeak	%1	%1	%1
Ondare sozietateak (2)	Eskala	Eskala	Eskala
16/2004 Foru Arauan ezartzen den erregimen fiskala aplikatzen zaien irabazi asmorik gabeko entitateak	10	10	10
Hidrokarburoen sektorearen Urriaren 7ko 34/1998 legearen arabera, lurpeko hidrokarburoen gordailuak eta biltegitratzea arakatu, ikertu eta ustiatzera bideratutako entitateak	35	33	31

Iturria: MGZren 2/2014 FAREN 56. artikulua eta BitopusCISS, 2020

(1) Ondorengo entitateak:

- Patronatuaren Foru Arauaren zea erregimena aplikatu ezin duten irabazi asmorik ez duten entitateak
- Kooperatiben elkarteak, federazioak eta konfederazioak.
- Ikastetxe profesionalak, enpresa eta profesionalen elkarteak, kamara ofizialak, arrantzaleen kofradiak, langile sindikatuak eta alderdi politikoak.
- Enplegua sustatzeko fondoak.
- Lan Istripuen mutualitateak eta Gizarte Segurantzako Gaixotasun Profesionalak, beren arauak ezarritako baldintzak betetzen dituztenak

(2) Ondare sozietateen kasuan, ez dago tasa finko bat. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren moduan, zergapena progresiboa da eta ondorengo taula aplikatuko zaie:

6. Taula: Ondare-sozietateen zerga eskala

Likidazio-oinarria	Zerga-tasa
0,00 - 2.500,00 euro	%20
2.500,01 - 10.000,00 euro	%21
10.000,01 - 15.000,00 euro	%22
15.000,01 - 30.000,00 euro	%23
30.000,01 eurotik gora	%25

Iturria: MGZren 2/2014 Faren 56.2. artikulua

6.3. Gutxienerako Tributazioa

MGZren 2/2014 FAren 59. Artikuluak, zergapen minimoa ezartzen du. Honek, ekitaldi bakoitzean zergadun bakoitzak ordaindu beharreko gutxienerako kuota-efektibo ehunekoak zehazten du ekitaldi bakoitzean aplikatu daitezkeen kenkariari dagokienez.

Hala ere, erabiltzen den terminologiak, nahasmenera eraman gaitzake. Garbi utzi behar da, ez gaudela oinarri zergagarriaren edota kontabilitate emaitzaren gain aplikatzen den zerga-tasa gutxienerako baten aurrean. Zehazki, kenkariaren aplikazioaren muga batzuen aurrean gaude.

59.3 artikulua arabera, kuota likidoari aplikatzen zaizkien kenkariak, ezingo dute aplikazioaren ondoren lortutako kuota efektiboa, oinarri zergagarriaren %17a baino murriztagoa izatea eragin kasu orokorrean. Salbuespen bezala ordea, artikulua berean zehazten da Foru Arauaren 62 eta 64. Artikuluei dagokien, ikerketa eta garapena eta berrikuntza teknologikoengatik aplikatu daitezkeen kenkariaren kasuan, ez dira muga hauek aplikagarri izango. Izan ere, aktibitate hauek suspertze ekonomikorako eta sozietatearen garapenerako estrategikotzat hartzen dira.

Artikulu bera jarraituz, ondorengo taulan zehazten dira zergadunaren arabera kuota likidoaren gutxienerako ehunekoak. Zergadunak bere batz besteko kontratu mugagabea duten lan plantilla mantendu edo igo badu aurreko urtearekiko, ehuneko hau bi puntu murriztagoa izango da 59.4 artikulua adierazten duen bezala:

7. Taula: Tributazio minimoa zergadunaren arabera

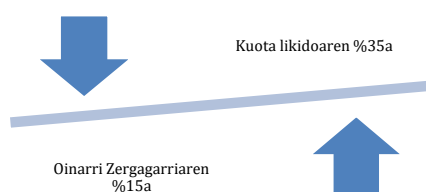
Zergadunak	Gutxienerako %	Lan Plantilla mantendu edo igo badute gutxienerako %
Kasu orokorra	%17	%15
Enpresa txikiak edo mikroenpresak	%15	%13
%19ko tasa duten entitateak	%11,75	%9,75
%31ko tasa duten entitateak	%20,25	%18,25
Kreditu erakundeak edo baterakuntza fiskalean hauek dituzten erakundeak	%13	%11

Iturria: Propioa, MGZren 2/2014 FAren 59.3 eta 59.4 Artikuluak oinarri harturik

59.5 artikulua arabera, gutxienerako tasa hau ez da ondare-sozietateen, %1ean zergapetzen diren inbertsio kolektiboko erakundeen eta pentsio planak eta borondatezko gizarte segurantzaren erakundeen kasuan aplikagarri izango.

Laburbilduz, gutxienerako zergapen honekin, kenkari hauek aurretik jasaten zuten kuota likidoaren %35eko mugari, beste muga gehigarri bat erantsi zaio. Beraz, orain bi muga hauek kontuan harturik, kuotari aplikatzen zaion kenkariaren mugara iritsiko gara bi hauetako bat gainditzen dugun momentuan:

5. Eskema: Kenkariaren muga bikoitza



Iturria: Propioa

6.4. Aitorpenak eta Zatikako Ordainketak

MGZren 2/2014 Faren 126. artikulua zehazten duen moduan, MGZren aitorpena, zergaldia amaitu osteko sei hilabeteen ondorengo 25 egun naturalen barruan egingo da. Beraz, ekitaldia abenduren 31an ixten duten enpresentzat, aitorpena uztailaren 25aren aurretik egin beharko da.

Zatikako ordainketei dagokienez, hauek erregulatzen dituen 130 bis artikulua, maiatzaren 10eko 1/2018 Foru Arauaren I. tituluko 2. artikuluko bigarren ordinalaren hogeita zazpi apartatuak gehitu zuen. Bertan zehazten da, hainbat sozietatek zatikako ordainketak egiteko duten betebeharra eta Gipuzkoan lehen aldiz 2018an ezarri zen arren, estatuan betebeharrak hau aurretik ere bazegoen.

130 bis.1. artikulua araberan, urte bakoitzaren urriaren lehen 25 egun naturalen barruan, zergadunek ordainketa zatikatu bat autolikidatu beharko dute. Gipuzkoako Lurralde Historikoko MGZren legedia jarraitzen duten hainbat merkataritza sozietate zein talde fiskal zatikako ordainketak egitera derrigorturik egongo dira. Baita beste edozein Lurralde Historikoen (Bizkaia eta Araba) legediaren menpe daudenak eta eragiketa bolumenean (ez egoiliarren errentaren gaineko zerga zein MGZ) Gipuzkoan zerga ordaintzen dutenak.

Ondare sozietateek eta partzialki MGZn salbuetsita daudenak, ez dira zatikako ordainketatik salbuetsita egongo. Bai ordea, 130.bis.1 artikulua araberan, mikroenpresa eta enpresa txikiak zein %1 edo %0ko zerga karga murriztuak ordaintzen dituzten enpresak eta beraz, ez dute inolako ordainketa aurreraturik aurrera eraman beharko aurrera. Ondorengo taulan, laburpen modura ikus daiteke zein diren obligatuak:

8. Taula: Zatikako ordainketak burutzera obligatuak

	Aurkezteko beharra	Eredua	Aurkezteko epea	Aurkezteko modua
Mikroenpresak	Ez	-	-	-
Enpresa txikiak	Ez	-	-	-
Zerga bateratzepean dauden erakundeak	Bai	223	Urriaren 1etik 25era	Telematikoki Zergabidean
Inbertsio Kolektiboko Erakundeak	Ez	-	-	-
Pentsio planak eta Borondatezko Gizarte Aurreikuspen Erakundeak	Ez	-	-	-
Gainerakoak	Bai	203	Urriaren 1etik 25era	Telematikoki Zergabidean

Iturria: Bitopus CISS Gipuzkoa, 2020

Zein motatako enpresa den jakiteko, berriro ere enpresa sailkapenaren baldintzetara jo beharko dugu. Kontuan edukita zatikako ordainketa abian dagoen ekitaldiko zergaren likidazioaren “aurrerakin” bat dela, 130 bis.2. artikulua zehazten duen moduan, zatikako ordainketaren kopurua, kalkulatu den ekitaldiko urriaren 1era arteko bolumenak hartuko dira kontuan. Artikulu bereko 3. atalean zehazten den moduan, urriaren 1era arteko zerga oinarriari %5eko ehunekoa aplikatu beharko zaie. Hemendik ateratzen den zenbatekoari, kendu egingo zaizkio zergaldian zergadunak izan dituen diru-sarreraren gainean egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.

7. Mozkinen Gaineko Zergaren Tratamendu Kontablea

1514/2007 Errege Dekretuak onartutako azaroaren 16ko Kontabilitate Plan Orokorreko (aurrerantzean KPO) 2. ataleko erregistratzeko eta baloratzeko 13. arauak, (ETeen KPOren kasuan, erregistratzeko eta baloratzeko 15. arauak), MGZren Kontabilizazioari buruzko azalpenak ematen ditu.

KPOren hirugarren xedapen gehigarriak, ebazpenen bidez aipatutako plana garatzeko derrigorrezko araudiak onartzera gaitzen du Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutua. Modu honetara, MGZren tratamendu kontablea aztertzerako garaian, zilegi da Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpena ere kontuan hartzea. Izan ere, ebazpen honen bidez, MGZren gastua kontabilizatzeko erregistro eta balorazio irizpideak garatzen dira. Ebazpenaren lehen artikuluan adierazten den moduan, KPOren eta honen arau osagarrien garapen baten aurrean gaude, non enpresa guztiek derrigorrez aplikatu behar dituzten, edozein delarik ere hauen forma juridikoa.

Hasteko, KPOean zehazten den galdu-irabazi kontura jotzen badugu, kontabilitate emaitza, zerga ondorengo aldagai bezala definitzen da. Horrela, erregularizaziotik ateratzen den emaitza kontableari azken doikuntza bat egin behar zaio, (630) Mozkinen Gaineko Zergaren gastua. Galdu-irabazien orriari erreparatzen badiogu, hemen ikus dezakegu zein puntutan eragiten duen MGZak:

9. Taula: Galdu-Irabazien kontu laburtua

A) Eragiketa Jarraiak
A.1) USTIAPENENKO EMAITZA
A.2) EMAITZA FINANTZARIOA
A.3) ZERGA AURREKO EMAITZA
(630) Mozkinen Gaineko Zerga
A.4) ERAGIKETA JARRAITUEN EKITALDIKO EMAITZA
B) ETENAKO ERAGIKETAK
A.5) EKITALDIKO EMAITZA

Iturria: KPO 2007, Urteko Kontuen Eredu Normalak

Ekitaldiaren itxieran beraz, zergaren sortzapena islatzeko idazpen orokorra egin beharko da. Zerga gastu positiboa ateratzen denean, ondorengo idazpenak burutu beharko dira:

	Zerga sortzapena		
Mozkinen Gaineko Zerga	(630)	(4752)	OP Hartzekoduna sozietateen gaineko zergagatik
	Gastuaren erregistroa		
Ekitaldiko Emaitza	(129)	(630)	Mozkinen Gaineko Zerga

Ondorengo puntuetan aztertuko den bezala, MGZren gastua, informazio gehiago emateko helburuarekin, bi kontutan banatzen da:

6. Eskema: Mozkinen Gaineko Zergaren banaketa



Iturria: Propioa

7.1. Kontabilitate-emaitzaren eta emaitza-fiskalaren arteko diferentziak

Zerga aurreko emaitza kontablea kalkulatzeko garaian, aurrez ikusita bezala, arau kontableak eta galdu-irabazi kontua hartzen ditugu oinarri bezala. Ogasunari MGZren kontzeptuan ordaindu beharreko kopurua kalkulatzeko garaian ordea, arau fiskalak jarraituz egiten dugu.

Horregatik, Ogasun Publikoari ordaintzeko kuotak ez du zertan zerga gastuaren berdina izan behar, irizpide fiskalak eta kontableak ez datozelako beti bat, bai gastu edo sarreraren izaerari buruz, edo haietako bakoitza egotzi behar den uneari buruz. Honen ondorioz, (630) Mozkinen Gaineko Zerga bi zatitan banatzen da; zerga korrontean eta zerga geroratuan.

Kontabilitatearen eta fiskalitatearen balorazio irizpideen desadostasunen ondorioz, diferentzia iraunkor zein denborazkoak sortuko dira eta ondorioz, kontabilitate-taula eta taula-fiskala ezberdinak izango dira:

10. Taula: Kontabilitate eta Zerga-taulak

KONTABILITATE-TAULA	ZERGA-TAULA
Zerga Aurreko Emaitza Kontablea	Zerga Aurreko Emaitza Kontablea
+/- Diferentzia Iraunkorrak	+/- Diferentzia Iraunkorrak +/- Denborazko Diferentziak
= Kontabilitate emaitza doitua	= Emaitza Fiskala
x Zerga-tasa	- Aurreko Oinarri Zergagarri Negatiboak
= Zerga Osoa	= Oinarri Zergagarria
- Kenkariak eta hobariak	x Zerga-tasa
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Dibidenduen zergapetze bikoitza ➤ Aktibo ez korronte berriak ➤ Ikerketa eta Garapen jarduerak ➤ Berrikuntza Teknologikoko jarduerak ➤ Garapen Iraunkorraren, ingurumena zaindu eta hobetzearen eta energia iturrien erabilera iraunkorraren alde eginiko inbertsio eta gastuak ➤ Lanpostuak sortzea 	= Kuota Gordina
	- Kenkaria dibidenduen zergapetze bikoitza
	= Kuota Likidoa
= Zergatik gastua (+ edo -) (630) Mozkinen Gaineko Zerga → Zordundu edo abonatu	- Beste kenkari batzuk: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Aktibo ez korronte berriak ➤ Ikerketa eta Garapen jarduerak ➤ Berrikuntza Teknologikoko jarduerak ➤ Garapen Iraunkorraren, ingurumena zaindu eta hobetzearen eta energia iturrien erabilera iraunkorraren alde eginiko inbertsio eta gastuak ➤ Lanpostuak sortzea

= Kuota Efektiboa (zergapen minimoa kontuan edukiz)
- Konturako ordainketengatik kenkariak: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Atxikipenak ➤ Konturako sarrerak
+ Kuotaren doikuntza egoera ezberdinak erregularizatzeko: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Aurreko urteetako prestazioak galtzeagatik ➤ Berandutza interesak
= Kuota Diferentziala (4752) edo (4709)

Iturria: BitopusCISS Gipuzkoa, 2020

Beraz, kontabilitatean zehaztuko dugun (630) *Mozkinen Gaineko Zerga* gastua eta benetan Ogasunari zergaren kontzeptuan ordainduko dioguna, kasu batzuetan ezberdinak izango dira. Izan ere, aurreko taulei erreparatuz, zerga gastua kalkulatzeko araudi fiskalaren ondorioz diferentzia iraunkorrak eta kenkariak soilik aplikatuko zaizkio emaitzari; modu honetan, (630) *Mozkinen Gaineko Zerga* kontabilitate gastua lortuko dugu.

Taula fiskalari erreparatzen badiogu ordea, kasu honetan denborazko diferentziengatik doikuntzak ere kontuan hartu beharko dira eta baita, urtean zehar ordaindu diren atxikipenak zein kasu batzuetan egoera ezberdinak erregularizatzeko doikuntzak ere. Horrela, Ogasunari MGZren kontzeptuan ordaintzea egokituko zaigun kuota, kasu askotan ez da izango kontabilitatean zehaztu dugun gastuaren berdina.

7.2. Mozkinen Gaineko Zerga Korrontea

Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 2.3. artikuluko definizioaren arabera, (6300) *Mozkinen Gaineko Zerga Korrontea*, ekitaldi bakoitzean zergaren likidazioaren ondorioz, Ogasun Publikoari ordaintzen zaion zenbatekoa izango da.

Aurrez aipaturiko ebazpenaren 2.4. artikulua jarraituz, (4709) *Ogasun Publikoa zorduna zerga itzulketagatik* aktiboa sortuko da, dagoeneko ordaindu diren urtean zehar emandako atxikipenek eta konturako ordainketek ekitaldiko MGZ korrontea gaintitzen badute; aktiboa gaintikiaren gain zuzkituko delarik. Aldiz, (4752) *Ogasun Publikoa hartzekoduna zergarengatik* pasiboa sortuko da MGZ korrontea altuagoa bada eta diferentzia ordaintzeke badago. MGZ korrontearen zerga sortzapena ondorengo litzateke:

<hr/> MGZ korrontea (6300)	<hr/> (473) OP atxikipenak eta konturako ordainketak
(itzultzeko, Aktiboa) OP zorduna zerga itzulk (4709) edo	(4752) OP Hartzekoduna MGZ (ordaintzeko falta dena, pasiboa)

7.2.1. Atxikipenak eta konturako ordainketak

MGZren 2/2014 FAren 130. artikuluan zehazten den moduan, sozietateek ekitaldian kapital higigarriengatik zein beste kontzepturen bategatik sarrerak lortzen badituzte, sarreren atxikipenak aplikatzen zaizkie zergaren kontura, Ogasun Publikoari zenbateko batzuk aurreratuz. Ogasunari aurrez ordaindu dizkioten atxikipen hauek, MGZren kontzeptuan ordaindu behar zaion kuota kalkulatzeko garaian, konpentsatu egiten dira eta ordaintzeko geratzen den kantitatea txikiagoa izango da. Kasu honetan erabiltzen den kontabilitate kontua, (473) *Ogasun Publikoa atxikipenak eta konturako ordainketak* izango da.

Gainera, aurren ikusi dugun moduan, kasu batzuetan, zergadunak emaitza negatiboak lortu baditu eta ekitaldian zehar atxikipenak aplikatu baldin bazaizkio, ogasunak diferentziagatik itzulketa burutu beharko dio enpresari.

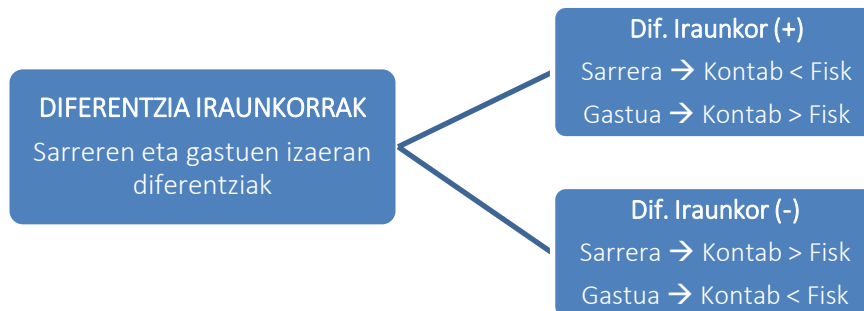
7.2.2. Diferentzia Iraunkorrak

Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 2.8. artikuluko definizioaren arabera, diferentzia iraunkorrak zerga oinarriaren eta ekitaldiko sarrera eta gastu totalen arteko ezberdintasunak dira, diferentzia tenporal moduan identifikatzen ez direnak. Hau da, diferentzia iraunkor baten aurrean egongo gara, kontabilitate gastu edo sarrera bat fiskalki onartzen ez digutenean, ez orain eta ezta etorkizunean ere. Diferentzia hauek, zerga aurreko emaitza kontablearen eta oinarri zergagarriaren artean doituko ditugu.

Fiskalki onartzen ez diguten kontabilitate gastu baten aurrean gaudenean, doikuntza positibo bat egin beharko dugu, kengarri ez den gastu horren efektua kentzeko. 2/2014 Foru Arauaren 31. artikulua kengarri ez diren gastuak sailkatzen ditu; hau da, ez orain ezta etorkizunean kengarri izango ez direnak. Adibide moduan, isunak eta jokoetan izandako galerak hauen artean sailkatuko lirake, fiskalki gastu hauek ez direlako onartzen. Bestalde, posible da kontabilitatean aurrez erreparatu ez dugun sarreraren bat, fiskalki kontuan hartu beharra izatea; kasu honetan ere, doikuntza positibo bat burutu beharko genuke. Adibide moduan, kontabilitatean (13) kontuan sailkatzen diren dohaintzei, doikuntza hau aplikatu beharko zaie; izan ere, galdu-irabazi kontuan barneratu gabe egon arren, fiskalki sarrera moduan sailkatzen dira.

Aldiz, fiskalki onartzen ez diguten kontabilitate sarrera baten aurrean gaudenean, doikuntza negatibo bat burutu beharko dugu, kontuan hartu behar ez dugun sarrera baten aurrean gaudelako. Kasu honen barruan sartuko lirake adibidez, berrinbertsioko plusbalioak eta irabazitako sariak; betiere, guztiz salbuetsita egonez gero. Bestalde, posible da kontabilitatean kontuan hartu ez dugun gasturen bat, fiskalki kontuan hartu behar izatea; kasu honetan ere, doikuntza negatibo bat burutu beharko dugu. Sozietate Kooperatiboen kasuan adibidez, derrigorrezko erreserba fondora egindako zuzkiduraren %50a kengarria da MGZri dagokionez eta kontableki emaitzaren banaketa baten aurrean gaudenez, diferentzia iraunkor negatibo bat aplikatu beharko dugu.

7. Eskema: Diferentzia Iraunkorrak



Iturria: Kontabilitate Aurreratua eta Zerga Sistema, 6. Gaia

Beraz, diferentzia iraunkorrek, etorkizunean ez dutenez zerga-eraginik izango, gertatzen diren ekitaldian zerga gehiago edo gutxiago ordaintzea suposatuko dute baina ez dute idazpenetan bestelako doikuntzarik eragiten.

7.3. Mozkinen Gaineko Zerga Geroratua

(6301) Mozkinen Gaineko Zerga Geroratua, bat etorriko da kontabilitate eta fiskalitate irizpideen kontraesanaren ondorioz sortutako zerga geroratuaren aktiboak edo pasiboak sortzearekin edo kitatzearekin. Baita ere, kontuan hartu beharko dira halakorik dagoenean, diru-laguntzaren izaera duten kenkariak eta bestelako onura fiskalak kontabilizatzean sortu den eta zuzenean ondare garbira egotzi den sarrera kontabilizatzearekin eta galdu-irabazien kontura egoztearekin.

Hemen sortuko diren zerga geroratuagatiko aktiboak eta pasiboak kontabilitate kontzeptuak direnez, ez dira zuzenean ordaintzen edo kobratzen, bajaran eman baizik, gastu kontuaren kontra. Lehenik, denborazko diferentziak aztertuko dira, non kengarriak eta zergagarriak izan daitezke eta horren arabera, aktibo edo pasiboak sortuko dituzte hurrenez hurren. Ondoren, MGZ geroratuarekin zerikusia duten eta aktiboak sortzen dituzten galera fiskalak ondorengo ekitaldietan konpentsatzeko eskubideei zein kenkariei buruz arituko gara.

7.3.1. Denborazko diferentziak

Kontabilitate Plan Orokorraren erregistratzeko eta baloratzeko 13.2. arauaren zein Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 2.7. artikularen arabera, denborazko diferentziak, balorazio kontablearen eta fiskalaren arteko desadostasunetatik sortzen dira, aktiboari, pasiboari eta enpresaren ondare propioko tresna jakin batzuei ematen zaien balioan, etorkizuneko zerga-karga edo -onura kontuan hartzeko moduagatik.

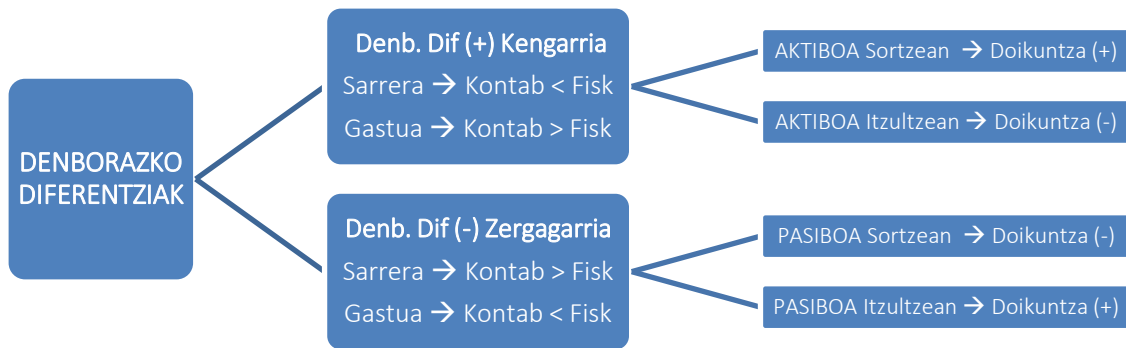
Hainbat arrazoi daude denborazko diferentziak sortzeko; normalena, oinarri zergagarriaren eta zerga aurreko kontabilitate-emaitzaren artean egutegi diferentziak egon direlako sortzea da. Hau da, gastu zein sarrera batzuk egozteko denboraldiari buruz fiskalitateak eta kontabilitateak irizpide ezberdinak dituzte eta ondorioz, hurrengo ekitaldietan konpentsatuko dira diferentzia horiek.

Bestalde, ondare garbian zuzenean sarrera eta gastuak erregistratzean eta oinarri zergagarrian barneratzen ez direnean ere eman daitezke diferentziak; sarrera eta gastu hauek 8 eta 9 taldekoak izaten dira. Lanean zehar hauetan sakonduko ez den arren,

negozio konbinazioak ematen direnean eta ondare-elementuen balio fiskala eta kontablea ezberdinak direnean, hemen ere doikuntzak burutu beharko dira. Gainera, negozio konbinaziorik eman gabe ere, elementu baten hasierako balioa kontableki eta fiskalki ezberdina izateak ere doikuntzak burutzea eskatuko digu.

Beraz, denborazko diferentziek ekitaldi batean baino gehiagotan izango dute eragina, eta ondorioz, zerga geroratuagatiko aktiboak zein pasiboak sortuko dituzte diferentziaren jatorriaren arabera. Honen arabera, denborazko diferentziak, bi taldetan sailkatzen dira:

8. Eskema: Denborazko diferentziak



Iturria: Kontabilitate Aurreratua eta Zerga Sistema, 6. Gaia

7.3.1.1. Denborazko Diferentzia Zergagarriak → Zerga Geroratuagatik Pasiboak:

Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 2.7.a) artikulua arabera, hurrengo ekitaldietan zergaren kontzeptuan gehiago ordaintzea edo zerga gutxiago itzultzea eragingo dute. Beraz, denborazko diferentzia hauen ondorioz, zerga geroratuarengatik pasiboak sortuko zaizkigu. Ebazpen beraren 2.6. artikulua zerga geroratuaren pasiboak definitzen ditu; honen arabera, MGZren likidazio fiskalaren ondorioz Ogasunari etorkizunean ordaindu beharreko kantitateak dira, denborazko diferentzia zergagarriekin loturik.

Denborazko diferentzia zergagarri edo negatibo baten aurrean egongo gara, kontabilitatean daukagun sarrera bat fiskalki baxuagotzat zein nulotzat jotzen denean. Baita ere, posible izango da kontabilitatean daukagun gastu bat fiskalki handiagotzat jotzea edota, kontabilitatean erreparaturik ez gunden gasturen bat, fiskalki baliozkoa izatea. Beraz, kasu guzti hauetan, denborazko diferentzia sortzen zaigunean doikuntza negatibo bat burutu beharko dugu. Horrela, gure zerga aurreko emaitza kontablea murriztu egingo da eta ekitaldi horretan, zergaren kontzeptuan gutxiago ordaindu beharko diogu ogasunari.

Denborazko diferentzia izanik, sortzean ogasunari gutxiago ordaindu diogunez, ondoren itzultzean gehiago ordaintzea egokituko zaigu; kontabilitatean zerga geroratuaren pasibotzat zehaztu dugun moduan. Beraz, denborazko diferentzia itzultzea egokitzen zaigunean, doikuntza positibo bat egin beharko diogu gure zerga aurreko kontabilitate emaitzari eta horrela, zergaren kontzeptuan doikuntzaren ondoren ogasunari gehiago ordaintzea egokituko zaigu.

Adibide moduan, amortizazio askatasunagatiko doikuntzak hemen sailkatuko lirateke. Izan ere, honi esker zergadunak zerga geroratuagatik pasiboa sortzean, gehiago

amortizatzeko eskubidea dauka eta fiskalki gastu handiagoa lortuz, zerga gutxiago ordaindu beharko ditu. Horrela, bere zerga aurreko emaitza kontablean, doikuntza negatibo bat aplikatuko du sorreran eta ondoren, itzuleran, doikuntza positiboak aplikatuko ditu; horrela, apurka-apurka pasiboari baja emango dio.

Kontabilitateari dagokionez, (479) *Zerga Geroratuagatik Pasiboa* kontua erabiliko dugu eta balioespenari dagokionez, aipaturiko ebazpenaren 2.9. artikuluari jarraituz, diferentzia zergagarria momentuan entitate bakoitzak aplikagarri duen zerga-tasarekin bidertuz burutuko dugu; izan ere, balioespena kuotaren gain izatea nahi dugu eta ez oinarriaren gain.

Zerga geroratuaren pasiboa sortzen denean edo pasiboa handitzen denean kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Zerga Geroratua	(6301)	(479)	Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa
-----------------	--------	-------	---------------------------------------

Erabiltzean edo pasiboa murrizten denean, kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa	(479)	(6301)	Zerga Geroratua
---------------------------------------	-------	--------	-----------------

Salbuespen moduan, ondorengo hiru kasuetan ez dira sortuko horrelako pasiboak:

- a) Merkataritza Fondoa erregistratzen den hasierako unean. Dena den, hasierako une honetan sortu ez diren bestelakoak bai jasoko dira Merkataritza Fondoan jatorria izanik.
- b) Aktibo edo pasibo bat hasieran kontabilizatzetik, negozio-konbinazioa ez den transakzio baten ondorioz eta transakzio horrek ez badu ukitzen ez kontabilitate-emaitza eta ez zerga-oinarria.
- c) Mendeko enpresetan, enpresa elkartuetan eta baterako negozioetan egindako inbertsioetatik, inbertitzaileak diferentzia berdintzeko unea kontrola badezake eta gainera probablea bada diferentzia hori ez dela berdinduko etorkizun aurreikusgarrian.

7.3.1.2. Denborazko Diferentzia Kengarriak → Zerga Geroratuaren Aktiboak:

Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 2.7.b) artikulua arabera, hurrengo ekitaldietan zergaren kontzeptuan gutxiago ordaintzea edo zerga-itzulketa handiagoak jasotzea ekarriko dute. Beraz, denborazko diferentzia hauen ondorioz, zerga geroratuaren aktiboak sortuko zaizkigu. Ebazpen beraren 2.5. artikulua denborazko diferentziengatik aktiboak definitzen ditu; honen arabera, etorkizuneko ekitaldietan berreskuratzeko zergaren kantitateak dira. Hala ere, hauek ez dute diru bilketarako eskubiderik ematen Zerga Administrazioaren; hurrengo ekitaldietako emaitza positiboen kontura konpentsatzeko eskubidea baizik.

Denborazko diferentzia kengarri edo positibo baten aurrean egongo gara, kontabilitatean daukagun sarrera bat fiskalki altuagozat jotzen denean edota kontabilitatean erreparatu gabe genuen sarrera bat, fiskalki horrela aurreikusia

dagoenean. Baita ere, posible izango da kontabilitatean daukagun gastu bat fiskalki txikiagotzat edo nulotzat jotzea. Beraz, kasu guzti hauetan, denborazko diferentzia sortzen zaigunean doikuntza positibo bat burutu beharko dugu. Horrela, gure zerga aurreko emaitza kontablea handitu egingo da eta zergaren kontzeptuan gehiago ordaindu beharko diogu ogasunari diferentzia sortzen zaigun ekitaldian.

Denborazko diferentzia izanik, sortzean ogasunari gehiago ordaindu diogunez, ondoren itzultzean gutxiago ordaintzea egokituko zaigu; kontabilitatean zerga geroratuaren aktibotzat zehaztu dugun moduan. Beraz, denborazko diferentzia itzultzea egokitzen zaigunean, doikuntza negatibo bat egin beharko diogu gure zerga aurreko kontabilitate emaitzari eta horrela, zergaren kontzeptuan doikuntzaren ondoren ogasunari gutxiago ordaintzea egokituko zaigu.

Adibide moduan, denborazko diferentzia kengarri baten aurrean egongo gara kengarria ez den hornidura baten zuzkiduraren kasuan. Bertan, hornidura zuzkitu den ekitaldian, fiskalki ogasunak ez digu onartzen eta beraz, doikuntza positibo bat egin beharko diogu zerga aurreko emaitza kontableari. Horrela, ekitaldi horretan zergaren kontzeptuan gehiago ordainduko dugu eta aktibo bat sortuko zaigu. Fiskalki gastua ogasunak onartzen digunean, diferentzia kengarria itzuliko dugu doikuntza negatibo bat burutuz zerga aurreko emaitza kontableari. Modu horretan, aurrez sortutako aktiboari baja emango diogu.

Hala ere, zerga geroratuaren aktiboak kontabilizatu ahal izateko, KPO lehenengo zatian zehazten diren kontabilitate printzipioetatik laugarrena den zuhurtasuna aplikatu beharko du zergadunak. Zuhurtasunaren printzipioaren arabera, zerga geroratuen aktiboak kontabilizatu ahal izateko, probablea izan behar du enpresak, etorkizunean, aktibo horiek eskuratzeko behar adinako irabazi fiskalak izatea.

Gainera, eskuartean dugun ebazpenaren 5.3. zein 5.4. artikuluetara jotzen badugu, bertan zehazten den moduan, ez da uste izango enpresak etorkizunean irabazi fiskalak izango dituela, ekitaldi amaieratik hasita, honen berreskurapena 10 urte baino gehiagotan emango dela espero bada. Beraz, aktiboa aitortu ahal izateko, probablea izan beharko du enpresak 10 urte baino gutxiagoan enpresak irabaziak lortzea.

Kontabilitateari dagokionez, (4740) *Diferentzia Kengarriengatik Aktiboa* kontua erabiliko dugu eta balioespenari dagokionez, diferentzia kengarria, momentuan entitate bakoitzak aplikagarri duen zerga-tasarekin bidertuz burutuko dugu; izan ere, balioespena kuotaren gain izatea nahi dugu eta ez oinarriaren gain.

Zerga geroratuaren aktiboa sortzen denean edo aktiboa handitzen denean kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Diferentzia Kengarriengatik (4740) Aktiboa	(6301)	Zerga Geroratua
---	--------	-----------------

Erabiltzean edo aktiboa murrizten denean, kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Zerga Geroratua	(6301)	(4740) Diferentzia Kengarriengatik Aktiboa
-----------------	--------	---

Hala ere, salbuespen hauek kontuan hartu beharko dira:

a) Denborazko diferentzia kengarria sortzen bada aktibo edo pasibo bat hasieran kontabilizatzen denean, negozio-konbinazioa ez den transakzio baten ondorioz eta transakzio horrek ez badu ukitzen ez kontabilitate-emaizta eta ez zerga-oinarria, ez da kontabilizatuko zerga geroratuaren aktiborik.

b) Denborazko diferentzia kengarria mendeko enpresetan, enpresa elkartuetan eta baterako negozioetan egindako inbertsioen ondorioz sortzen bada, zerga geroratuen aktiboa kontabilizatuko da bakar-bakarrik diferentzia hori etorkizun aurreikusgarrian berdinduko dela espero bada eta gainera probablea bada enpresak etorkizunean behar adinako irabazi fiskalak izatea. Ekitaldi bakoitzaren itxiera-datan, zerga geroratuen aktibo kontabilizatuak eta kontabilizatu gabeak berraztertu beharko ditu enpresak. Une horretan, enpresak baja emango dio kontabilizatutako aktiboari, berreskuratzea dagoeneko probablea ez bada, edo lehendik kontabilizatu ez dagoen era horretako aktibo bat erregistratuko du, etorkizunean enpresak behar adinako irabazi fiskalak izango dituela aurreikusten bada betiere.

7.3.2. Galera Fiskalak ondorengo ekitaldietan konpentsatzeko eskubidea

Zergadunak galera fiskalak lortzen baditu, MGZren 2/2014 FAren 55.1 artikulua arabera, eskubidea izango du hurrengo 30 ekitaldietan hauek konpentsatzeko. Horretarako, galera fiskalak lortu dituen urtean, hauen kuotaren balioan, aktibo bati alta eman beharko dio; betiere, aurrez aipaturiko zehurtziaren kontabilitate printzipioari jarraituz entitateak irabaziak lortzeko aurreikuspena baldin badu.

Kontabilitateari dagokionez, erabiliko den aktiboa, (4745) *Galerak Konpentsatzeko kredituak* izango da. Zerga geroratuaren aktiboa sortzen denean edo aktiboa handitzen denean kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Galerak konpentsatzeko (4745) Kredituak	(6301) Zerga Geroratua
--	------------------------

Erabiltzean edo aktiboa murrizten denean, kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Zerga Geroratua (6301)	(4745) Galerak Konpentsatzeko Kredituak
------------------------	--

7.3.3. Erabili gabeko kenkariak eta bestelako onura fiskalak

Zergadunak ekitaldian aplikatu ezin izan dituen kenkariak baldin baditu, MGZren 2/2014 FAren 67.2. artikuluan zehazten den moduan, hauek erabiltzeko eskubidea izango du hurrengo 30 ekitaldietan. Horretarako, aplikatu ezin zituen kenkariak lortu dituen ekitaldian, aktibo bati alta emango dio kenkariaren kopuru berean. Izan ere, kenkariak kuotari aplikatzen dira eta jadanik hauen kantitatea kuota moduan dago. Kasu honetan ere, aurrez aipaturiko zehurtziaren kontabilitate printzipioa jarraitu beharko da, eta

aktiboa erregistratuko da soilik entitateak kenkaria aplikatu ahal izateko irabaziak lortzeko aurreikuspena baldin badu.

Kontabilitateari dagokionez, erabiliko den aktiboa, (4742) *Aplikatzeko dauden kenkariak* izango da. Zerga geroratuaren aktiboa sortzen denean edo aktiboa handitzen denean kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Aplikatzeko dauden kenkariak (4742) (6301) Zerga Geroratua

Erabiltzean edo aktiboa murrizten denean, kontableki ondorengo idazpena egin beharko dugu:

Zerga Geroratua (6301) (4742) Aplikatzeko dauden kenkariak

7.4. Zerga korrontearen eta zerga geroratuaren aktibo eta pasiboen balorazioa

Kontabilitate Plan Orokorren eta Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren (ICAC) 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 3.4. artikulua arabera, zerga korrontearen aktiboak eta pasiboak ogasunari ordaindu behar izatea edo ogasunarengandik kobratzea espero den zenbatekoan baloratuko dira, ekitaldiaren itxiera-datan indarrean (edo onartuta edo argitaratzeko zain) dagoen araudiaren arabera.

Zerga geroratuaren aktibo zein pasiboak berriz, eskuartean dugun ebazpenaren 7.1. artikulua arabera, berreskuratzeko edo kitatzeko unerako espero den zerga-tasen arabera baloratuko dira. Ekitaldi itxiera-datan indarrean zein onartuta edo argitaratzeko zain dagoen araudiari jarraituz eta aktiboa edo pasiboa berreskuratzeko edo kitatzeko aurreikusten den modua kontuan hartuta.

Aurrez zehaztu den moduan, zerga geroratuaren pasibo edo aktiboak aktibatu behar ditugunean, ez ditugu oinarri guztiaren gain aktibatuko, baizik eta kuotaren gain. Balioespena beraz, denborazko diferentzia zerga-tasarekin biderkatuz egingo dugu. Salbuespen bezala, kenkariak ditugu; izan ere, hauek zerga-taulan zerga-tasa aplikatu ondoren kontuan hartzen direnez, hauen kopurua jadanik kuota dela esan genezake eta beraz, kasu honetan osorik aktibatuko ditugu.

Zerga-tasei dagokien legedia aldatzen denean beraz, zerga geroratuaren aktibo edo pasibo fiskalak eguneratu egin beharko dira. MGZren 1/2018 Foru Arauak, zerga-tasen jetsiera orokorra ekarri zuen 01/01/2018aren ondoren hasten ziren ekitaldietarako eta beraz, aktibo eta pasibo fiskalak kontabilizaturik zituztenek, doikuntzak eraman behar izan zituzten aurrera.

Aurreko definizioak kontuan harturik beraz, zerga-tasa jaitsiera baten aurrean, gure aktibo zein pasiboen balioa jaitsi beharko genuke, izan ere, gure aktibo eta pasiboek tasaren jetsieraren aurrean ogasunaren aurrean eskubide zein betebeharren murrizketa ekarri digu. Doikuntza hauetarako, Kontabilitate Plan Orokorrak, (633) *Doikuntza Negatiboak MGZan* eta (638) *Doikuntza Positiboak MGZan* kontuak ditu aurreikusirik.

Aktiboei dagokienez, balioaren murrizpenarengatik kontabilitate doikuntza idazpena ondorengoa izango litzateke:

Doikuntza Negatiboak MGZan (633)	(4740) Diferentzia Kengarriengatik aktiboa (4742) Aplikatzeko dauden kenkariak (4745) Galerak konpentsatzeko kredituak
----------------------------------	--

Pasiboei dagokienez, balioaren murrizpenarengatik kontabilitate doikuntza idazpena ondorengoa izango litzateke:

Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa (479)	(638) Doikuntza Positiboak MGZan
--	----------------------------------

Zerga-tasa igoera bat emango balitz, gure aktibo zein pasiboen balioa igo beharko genuke, izan ere, gure aktibo eta pasiboek tasaren igoeraren aurrean, ogasunaren aurrean eskubide zein betebeharren igoera ekarri digu.

Aktiboei dagokienez, balioaren igoeragatik kontabilitate doikuntza idazpena ondorengoa izango litzateke:

Diferentzia Kengarriengatik aktiboak (4740)	(638) Doikuntza positiboak MGZan
Aplikatzeko dauden kenkariak (4742)	
Galerak konpentsatzeko kredituak (4745)	

Pasiboei dagokienez, balioaren igoeragatik kontabilitate doikuntza idazpena ondorengoa izango litzateke:

Doikuntza Negatiboak MGZan (633)	(479) Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa
----------------------------------	---

Bi kontu hauek erregularizazioan lortzen den emaitza kontable gordina aldarazten duten arren, fiskalki ez dira gastu kengarriak ez sarrera konputagarriak. Ondorioz, hauen eragina kentzeko helburuarekin, diferentzia iraunkor positibo edo negatibo bezala jaso beharko ditugu likidazio fiskalean.

Adibidea:

Demagun, zerga-tasa orokorra aplikatzen zaion enpresa batek ondorengo aktibo eta pasibo fiskalak zituela 2017/12/31an itxi zuen ekitaldian, %28ko zerga-tasan baloraturik:

(4740) Diferentzia Kengarriengatik aktiboak → 5.000€
(479) Diferentzia Zergagarriengatik pasiboak → 3.500€

1/2018 Foru Araua indarrean jarri ondoren, 2018ko ekitaldian aktibo eta pasiboak %26ko zerga-tasara doitu beharko ditu eta 2019ko ekitaldian, %24ra. Zerga-tasaren jetsiera bi ekitaldietan egingo denez, doikuntzak ere modu berean aplikatuko ditugu.

2018 ekitaldiko MGZ

Aktibo eta pasiboak, gure likidazio fiskalean aplikatu ahal izateko kouta moduan daude baloratuta. Lehenik, oinarria kalkulatu dugu eta ondoren, %26ko zerga-tasarekin geldituko litzaiguen kuota:

$$\text{Aktiboa} \rightarrow \text{Denborazko dif.} = \frac{5.000 \times 100}{28} = 17.857,14\text{€} \times 0,26 = 4.642,85\text{€ balio berria}$$

Beraz, burutu beharreko doikuntza bi hauen diferentzia izango da = 5.000 – 4.642,85 = **357,15€**

357,15 Doikuntza Negatiboak MGZan (633)	(4740) Diferentzia Kengarriengatik 357,15 aktiboa
---	---

$$\text{Pasiboa} \rightarrow \text{Denborazko dif.} = \frac{3.500 \times 100}{28} = 12.500\text{€} \times 0,26 = 3.250\text{€ balio berria}$$

Beraz, burutu beharreko doikuntza bi hauen diferentzia izango da = 3.500 – 3.250 = **250€**

250 Diferentzia Zergagarriengatik (479) Pasiboa	(638) Doikuntza Positiboak MGZan 250
---	--------------------------------------

Suposatuz, enpresak 2018 urtean ez duela zerga geroratuaren aktibo edo pasibo berririk eduki, aurreko bi idazpenak batuta, zergaren sortzapena eta gastuaren erregistroaren ondorengo idazpenak burutu behar izango ditu:

357,15 Doikuntza Negatiboak MGZan (633)	Eguneraketa (4740) Diferentzia Kengarriengatik 357,15 aktiboa
---	---

250 Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa	(479) (638) Doikuntza Positiboak MGZan 250
---	--

MGZ Korrontea (6300)	Zerga sortzapena (473) OP atxikipenak eta konturako ordainketak (4752) OP Hartzekoduna sozietateen gaineko zergatik
----------------------	---

250 Doikuntza Positiboak MGZan (638)	Gastuaren erregistroa (6300) MGZ Korrontea (6301) MGZ Geroratua (633) Doikuntza Negatiboak 357,15 MGZan
--------------------------------------	---

7.5. Mikroenpresak: Irizpide sinplifikatua

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 21. artikulua arabera, mikroenpresek MGZren erregimen sinplifikatua jarraitzen dute. Honen arabera, KPO onartzen den 1515/2007 Errege Dekretuaren 4. Artikuluko ukanbeharrak betetzen dituztenak mikroenpresa moduan sailkatuak izango dira eta hauek, galdu-irabazi kontuan adieraziko duten MGZren gastua, ekitaldiari bakoitzean zerga-arauak aplikatzean lortzen den berdina izango da. Beraz, ez dutenez zerga geroratuaren pasibo zein aktiborik kontabilizatzen, hauen MGZren zerga sortzapena honelakoa izango da:

MGZ korrontea (6300)	(473) OP atxikipenak eta konturako ordainketak
(itzultzeko, OP zorduna zerga itzulk (4709) edo (4752) OP Hartzekoduna MGZ (ordaintzeko Aktiboa)	(4709) edo (4752) OP Hartzekoduna MGZ (ordaintzeko falta dena, pasiboa)

Beraz, irizpide sinplifikatuari jarraiki zerga geroraturik kontabilizatzen ez dutenez, ogasunaren aurrean etorkizunean dituzten eskubide edo betebeharrak ez dira kontableki balantzean adieraziko. Hala ere, hauekin loturik dauden eskubide eta betebeharrak mantendu egiten dira baina aplikatzen diren momentuan soilik izango dute eragina kontabilitatean zerga korrontearen bidetik.

7.6. Urteko Kontuetan eragina

7.6.1. Balantzeko Kokapena

MGZren likidazio fiskalaren ondoren, sortzapena eta gastuaren erregistroa ematean, zenbait kontu fiskal sortzen zaizkigu ondoren gure balantzean ageriko direnak.

Alde batetik, denborazko diferentziei dagokionez, hauek sortzen dituzten aktibo eta pasiboak, aktibo edo pasibo ez korronteen barruan sailkatzen dira. Aktiboak dagokionez, VI. taldea den *Zerga geroratuen aktiboak*-en barruan eta pasiboak dagokionez, IV. taldea den *Zerga geroratuen pasiboak*-en barruan.

Bestalde, zergaren sortzapena kontabilizatzean, (473) *Ogasun Publikoa atxikipenak eta konturako ordainketak* kontuari baja emango diogu. Kontu hau, aktibo korrontearen barruan sailkatzen da; zordun komertzialak eta kobratzeko bestelako kontuen barruan, 6. Taldean, *Administrazio publikoekin bestelako kredituak*.

MGZren sortzapenean, ogasunari urte horretan ordaintzea edo honengandik kobratzea egokituko zaigun kantitatea zehazten dugu. Ordaintzea egokitzen zaigunean, ogasunaren aldeko (4752) *OP Hartzekoduna sozietateen gaineko zergagatik* pasiboa sortuko zaigu. Hau, balantzeko pasibo korrontean egongo da ordaindu arte; zehazki, merkataritza hartzekodunak eta ordaintzeko bestelako kontuen artean, zerga korrontearen pasiboen barruan sailkatuak.

Ogasunarengandik kobratzea egokitzen bazaigu, gure alde eta ogasunaren aurkako (4709) *OP zorduna zerga itzulketarik* aktiboa sortuko zaigu. Hau, balantzeko aktibo korrontean egongo da kobratzen den arte; zehazki, zordun komertzialak eta kobratzeko bestelako kontuen artean, zerga korrontearen aktiboen barruan sailkatuak.

11. Taula: Balantzeko kontu fiskalak

AKTIBOA	ONDARE GARBIA ETA PASIBOA
A) AKTIBO EZ KORRONTEA	A) ONDARE GARBIA
I. Ibilgetu ukiezina II. Ibilgetu materiala III. Higiezineta inbertsioak IV. Taldeko enpresetako eta elkartuetako epe luzeko inbertsioak V. Epe luzeko finantza inbertsioak VI. Zerga geroratuen aktiboak	A-1) Fondo propioak I. Kapitala II. Jaulkipen-prima III. Erreserbak IV. (Akzio eta ondare-partaidetza propioak) V. Aurreko ekitaldietako emaitzak VI. Bazkideen bestelako ekarpenak VII. Ekitaldiko emaitza VIII. (Konturako dibidendua) IX. Bestelako ondare-tresnak A-2) Balio aldaketen doikuntzak A-3) Hartutako diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak B) PASIBO EZ-KORRONTEA I. Epe luzeko hornidurak II. Epe luzeko zorrak III. Taldeko enpresekiko eta elkartuekiko epe luzeko zorrak IV. Zerga geroratuen pasiboak V. Epe luzeko aldizkapenak
B) AKTIBO KORRONTEA	C) PASIBO KORRONTEA
I. Saltzeko mantendutako aktibo ez-korronteak II. Izakinak III. Zordun komertzialak eta kobratzeko bestelako kontuak 5. Zerga korrontearen aktiboak IV. Taldeko enpresetako eta elkartuetako epe laburreko inbertsiok V. Epe laburreko finantza inbertsioak VI. Epe laburreko aldizkapenak VII. Eskudirua eta bestelako aktibo likido baliokideak	I. Saltzeko dauden aktibo ez-korronteekin lotutako pasiboak II. Epe laburreko hornidurak III. Epe laburreko zorrak IV. Taldeko enpresekin eta elkartuekin epe laburreko zorrak V. Merkataritza hartzekodunak eta ordaintzeko bestelako kontuak 5. Zerga korrontearen pasiboak VI. Epe laburreko aldizkapenak

Iturria: Propioa, KPO 2007ko balantzea eredu hartuz

7.6.2. Memoriako aipamena

2007ko Kontabilitate Plan Orokorrak, “Urteko Kontuak” hirugarren zatiaren 12.1 atalean MGZren inguruan memorian egin beharreko aipamenak zehazten dira. Bertan, ekitaldiko kontabilitate emaitzaren eta emaitza fiskalaren arteko diferentziaren esplikazioa zehaztu behar da, horretarako, ondorengo kontziliazioa erabiliko delarik:

12. Taula: Ekitaldiko sarrera eta gastuen zenbateko garbiaren eta MGZren zerga-oinarriaren arteko kontziliazioa

	Galdu-Irabazi Kontua			Zuzenean Ondare Garbira egotzitako sarrerak eta gastuak		
Ekitaldiko Sarreren eta gastuen saldoa	---	---	---	---	---	-- -
	Gehikuntzak	Gutxitzeak		Gehikuntzak	Gutxitzeak	
Sozietateen gaineko zerga	---	---	---	---	---	-- -
Diferentzia iraunkorrak	---	---	---	---	---	-- -
Denborazko Diferentziak	---	---	---	---	---	-- -
- Ekitaldian sortutakoak	---	---	---	---	---	-- -
- Aurreko ekitaldian sortutakoak						-
Aurreko ekitaldietako OZ negatiboen konpentsazioa			(---)			
Zerga-oinarria (emaitza fiskala)			---			

Iturria: KPO 2007, 12.1. atala

Kontziliazioaz gain, beste hainbat informazio emateko zehazten digu KPOn hirugarren zatiaren 12.1 atal honek baina ez da gehiago sakonduko.

8. Mozkinen Gaineko Zergaren likidazioan aplikatu beharreko doikuntza zein abantaila fiskalak

8.1. Zuzenketak gastuen atalean

II. kapituluaren zehar, 18 artikuluetan zehar kontabilitate gastuei egin beharreko doikuntzak zehazten dira. Denak aztertuko ez diren arren, hauetatik arruntenak behintzat jorratuko dira hurrengo atal honetan. Horien artean, amortizazioak, kaudimengabezia, hornidurak, gastu kenezinak eta gastuei buruzko arau berezia den mikroenpresen konpentsazioa.

8.1.1. Amortizazioak

KPOren erregistratzeko eta baloratzeko 2. arauaren arabera, ibilgetu materialen ondorengo balorazioa, eskuratzeko-prezioa edo produkzio-kostua ken amortizazio metatua eta egonez gero narriadurengatik kontabilizaturiko balio zuzenketa izango da. Amortizazioak, sistematikoki eta arrazionalki egin beharko direla zehazten da bertan, ondasunen bizitza baliagarriaren eta hondar-balioaren arabera, funtzionamenduan edo erabileran normalean izango duten balio-galera kontuan hartuta, zaharkitze tekniko edo komertziala ere kontuan hartzeko eragozpenik gabe.

Arau fiskalera jotzen badugu, MGZren 2/2014 FAren 16.1. artikuluen arabera, kengarriak izango dira ibilgetu materialaren, ukiezinaren zein higiezinetakoko inbertsioen amortizazioaren barruan elementu hauek jardunbide, erabilera, luperketa edo zaharkitzapenagatik jasaten duten benetako balio galerari dagozkion kopuruak. Zer da ordea benetako balio galera?

Ibilgetuaren benetako balio galeratzat joko da 17, 18 eta 19 artikuluen aplikazioaren ondorioz lortutako balio galera. Bertan, kasu ezberdinetan aplikatu daitezkeen hainbat muga ezberdin zehazten dira baina hauetan ez da sakonduko.

Orokorrean, fiskalki ogasunak ibilgetu material eta higiezin bakoitzarekiko onartzen duen balio-galera, 17.1. artikulua adierazten digu:

13. Taula: Ibilgetu material eta higiezin balio galera onartua

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, modeloak, trokelak eta matrizeak	% 33,33
Tresnak eta erremintak	% 33,33
Altzariak	% 15
Informatika ekipoa	% 33,33
Alokatzeko bideofilmak	% 50
Zehaztu gabeko beste elementu batzuk	% 10

Iturria: MGZren 2/2014 FAren 17.1. artikulua

Ibilgetu ukiezinei dagokienez, fiskalki aplikatuko den amortizazioa 20. artikuluan zehazten da. Bertan, ukiezinen bizitza erabilgarriarekin bat datorren amortizazioa modu berean kengarria izango dela adierazten da, urteroko gehienez % 10ean.

Kasu batzuetan ordea, enpresak ez baditu kontableki bere ibilgetuak ogasunak fiskalki zehaztutakoarekin bat amortizatzen edota ondoren aztertuko diren amortizazio kasu berezietako bat aprobetxatzea erabakitzen badu, denborazko diferentziak sortuko zaizkigu emaitza kontablearen eta fiskalaren artean.

Kasu batzuetan, enpresak ibilgetuari emandako bizitza erabilgarria Ogasunak bere tauletan zehazturikoa baino handiagoa izaten da. Beraz, kasu honetan, hasiera batean fiskalki Ogasunak enpresari kontableki baino gehiago amortizatzea baimentzen dio eta beraz, denborazko diferentziengatik pasiboa sortuko da. Pasibo hau, fiskalki gehiago amortizatzen den urteetan sortuko da; zergaren likidazioan denborazko diferentzia negatibo bat barneratuko delarik. Pasibo moduan kontabilizatuko den kopurua, amortizazio fiskalaren eta kontablearen arteko diferentzia izango da, zerga-tasarekin bidertuz.

Behin Ogasunaren arabera ibilgetuaren bizitza erabilgarria amaitutzat jotzen denean, baina aldiz, kontableki amortizatzen jarraitzen denean, pasiboa itzultzeari ekingo zaio. Horrela, zergaren likidazioan diferentzia positibo bat barneratuko da kontabilitatean barneratu den amortizazio gastuaren efektua kentzeko helburuarekin.

Pasiboa sortzen den ekitaldietan, kontabilitate idazpena ondorengoa izango litzateke:

Zerga Geroratua	(6301)	(479)	Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa
-----------------	--------	-------	---------------------------------------

Pasiboa itzultzea egokitzen den ekitaldietan berriz, ondorengo idazpena burutu beharko litzateke:

Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa	(479)	(6301)	Zerga Geroratua
---------------------------------------	-------	--------	-----------------

Bigarren kasu bat ere eman daiteke amortizazioari dagokionez. Izan ere, posible da enpresak bere ibilgetuari kontableki eman dion bizitza erabilgarria Ogasunak bere tauletan aurreikusi duena baino laburragoa izatea. Beraz, hasiera batean, fiskalki, Ogasunak enpresari kontableki baino gutxiago amortizatzea baimentzen dio eta beraz denborazko diferentziengatik aktiboa sortuko da. Aktibo hau, fiskalki gutxiago amortizatzen den urteetan sortuko da; zergaren likidazioan diferentzia positibo bat barneratuko delarik. Aktibo moduan kontabilizatuko den kopurua, amortizazio fiskalaren eta kontablearen arteko diferentzia izango da, zerga-tasarekin bidertuz.

Behin kontableki ibilgetuaren bizitza erabilgarria amaitutzat jotzen denean, baina aldiz, fiskalki amortizatzen jarraitzen denean, aktiboa itzultzeari ekingo zaio. Horrela, zergaren likidazioan diferentzia negatibo bat barneratuko da; kontabilitatean barneratu ez den gastua, fiskalki barneratzeko helburuarekin.

Aktiboa sortzen den ekitaldietan, kontabilitate idazpena ondorengoa izango da:

Diferentzia Kengarriengatik (4740) (6301) Zerga Geroratua
Aktiboa

Aktiboa itzultzea egokitzen den ekitaldietan berriz, ondorengo idazpena burutu beharko da:

Zerga Geroratua (6301) (4740) Diferentzia Kengarriengatik
Aktiboa

MGZren 2/2014 Foru Arauak, hiru amortizazio kasu berezi erreparatzen ditu eta ondoren, hurbilpen bat egingo zaie hauei:

8.1.1.1. Amortizazio askatasuna

Ondorio fiskaletarako, MGZren 2/2014 FAren 21.1. artikulua arabera, badira askatasunez amortizatu daitezkeen elementu batzuk. Honen arabera, baldintza hauek betetzen dituzten elementuak, erosi diren urtean bertan askatasun guztiarekin amortizatu daitezke:

- a) 1.500€tik beherako balioa duten ibilgetu material eta ukiezineko elementuak.
- b) Mikroenpresa eta enpresa txikiak erosten edo eraikitzen dituzten ibilgetu materialeko elementu berriak.
- c) Ikerketa eta garapen-jardueri atxikita dauden ibilgetu material eta ukiezineko elementuak, eraikinak izan ezik.
- d) Ibilgetu ukiezin moduan aktibatu diren ikerketa eta garapen-gastuak.
- e) Enpresaren jarduerak duen eragin kutsagarria murrizteari eta zuzentzeari zuzenean lotuta dauden ibilgetu materialeko ibilgetu materialeko elementu berriak.
- f) Lurzoru poluituak garbitzearekin zuzenean lotuta dauden ibilgetu material eta ukiezineko elementuak, EAEko organismo ofizialek onetsi dituzten proiektuetarako badira.

Fiskalki amortizazio askatasuna erabiltzeko erabakia hartzen badu zergadunak, balorazio fiskalaren eta kontablearen arteko ezberdintasuna sortuko da amortizazio gastuaren egozpenari dagokionez. Honek, denborazko diferentzia sortuko du eta zerga geroratuaren pasiboak sortuko dira. Aurreko atalean azaldu den moduan egingo dira idazpen kontableak.

8.1.1.2. Amortizazio azeleratua

MGZren 2/2014 FAren 21.2. artikulua, enpresa ertainentzat amortizazio kasu berezi bat aurreikusten du. Enpresa hauek erositako ibilgetu materialeko elementu berriak, aurreko amortizazio taulan zehazturiko amortizazio-koefizientea 1,5ez biderkatuta ateratzen den koefizientearen arabera amortizatu ahal izango dituzte funtzionatzen hasten direnetik aurrera. Enpresak berak eraikitako ibilgetu materialeko elementuen kasuan ere baliozkoa izango da amortizazio azeleratua. Kasu honetan ere, denborazko diferentzia zein zerga geroratuaren pasiboak sortuko dira.

8.1.1.3. Baterako amortizazioa

Mikroenpresen kasuan, 21.3. artikulua, ibilgetu materialaren, ukiezinaren eta higiezinetakoinbertsioen baterako amortizazioa aurreikusten du. Bertan, elementu amortizaezinen balioa alde batera utzita, ondare elementuen zerga balio garbiaren %25a kengarritzat jo ahalko dute urtero. Baterako amortizazioa erabiltzen duten mikroenpresek, ezingo dute amortizazio askatasuna erabili.

Hiru amortizazio kasu berezi hauen aplikazioari dagokionez, 21.4. artikulua hainbat salbuespen zehazten ditu baina ez da hauetan gehiago sakonduko.

8.1.2. Ondare-elementuen balio-narriaduraren ondoriozko galera: Kaudimengabezia

Kontabilitateari dagokionez, KPOren erregistratzeko eta baloratzeko 14. arauaren arabera, salmenten edo zerbitzu-emateen sarrera moduan kontabilizatua dagoen zenbateko bat kobratzeko zalantzak daudenean, kobratzeko probabilitaterik ez duen zenbatekoa gastu moduan erregistratuko da. Hau, narriaduragatik egindako balio-zuzenketa gisa egingo da eta ez sarreraren balio txikiago gisa.

Fiskalitatea ordea, kontabilitate arau honekin ez dator guztiz bat. Kasu batzuetan, kreditu narriadurak ez kengarri bezala sailka ditzake Ogasunak edota gastuaren egozpena eman beharreko epearekin bat ez etorri. Beraz, hemen doikuntzak egin beharko dira likidazio fiskala burutzerako garaian.

2/2014 FAREN 22.1. artikulua arabera, zordunek izan ditzaketen kaudimen-gabezien ondorioz kredituak narriatzeagatik kengarriak izateko, ondorengo egoeretakoa bat eman beharko da:

- a) Betebeharraren mugaegunetik 6 hilabete igaro izana.
- b) Zorduna konkurtsoan egotea.
- c) Zordun edo administratzailea ondasunen altxaketa delituagatik prozesatuta egotea.
- d) Judizio bidez erreklamatu izana, edo prozedura judizial baten edo arbitraje-prozedura baten ebazpenaren menpe egotea.

Beraz, egoera hauetako bat eman bitartean ezingo da fiskalki kaudimengabezia gastu kengarri moduan sailkatu. Modu honetan, kontabilitatean aurreikusirik genuen gastuaren efektua kentze aldera, denborazko diferentzia positibo bat sortuko zaigu eta honi dagokion aktiboa. Ogasunak gastu hau onartzen digun momentuan, aktiboa itzuliko dugu eta likidazio fiskalean doikuntza negatiboa sartu ahal izango dugu.

22.2. artikuluan zehar, kreditu narriadurengatik galerak, inoiz kengarriak izango ez diren hainbat kasu zehazten dira. Beraz, oraingoan diferentzia iraunkor positibo bat aplikatu beharko dugu gure likidazio fiskalean, ez orain ezta etorkizunean ere, gastu hau ez delako kengarri izango. Hauen artean egongo dira, hartzekodunarekin lotutako pertsona edo entitateen kreditu narriaduren galerak eta zenbatespen orokorretan oinarrituriko kreditu narriadurengatik galerak.

Mikroenpresa edo ETEen kasuan, artikulua 3. atalak zehazten duen moduan, kreditu narriadurek ekar ditzaketen galerengatik, zergaldi amaieran duten zordunen

kontuaren zenbatekoaren gehienez %1a, oinarri zergagarritik kendu ahal izango dute. Kasu honetan, diferentzia iraunkor baten aurrean egongo ginateke.

8.1.3. Hornidurak

KPOren erregistratzeko eta baloratzeko 15. Arauak hornidura eta kontingentziei buruz diardu. Bertan zehazten den moduan, enpresak hornidura moduan kontabilizatuko ditu Kontabilitatearen kontzeptu-esparruan emandako pasiboaren definizioa zein erregistratzeko irizpideak betetzen dituzten pasiboak, hauen zenbatekoa zehazki ezagutzen ez denean edo noiz kitatuko diren zehaztu ezin denean.

Balorazioari dagokionez, ekitaldiaren itxiera datan baloratuko dira une bakoitzean eskuragarri dagoen informazioaren arabera. Horrela, obligazioa kitatzeko edo hirugarren bati transferitzeko beharko litzatekeen zenbatekoaren ahalik eta zenbatespen onenaren balio eguneratua baloratuko dira, eta hornidura eguneratzeagatik sortzen diren doikuntzak gastu finantzario moduan erregistratuko dira, sortu ahala.

Zerga araudira itzuliz, MGZren 2/2014 FAren 26.1. artikulua zehazten duen moduan, hasiera batean ez dira kengarriak izango ondorengo hornidurak:

- a) Betebehar implizitu edo isilekoen ondoriozkoak.
- 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 erabili 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.

Horniduren balioak eguneratzearen ondorioz sortzen diren doikuntzek eragindako finantza gastuak ere, ez dira kengarriak izango 26.7. artikulua arabera.

26.3. artikuluari jarraituz, hornidura bere helbururako erabiltzen den zergaldian ordea, kengarri izango dira eta oinarri zergagarrian sartu ahal izango dira. Beraz, denborazko diferentzia kengarri edo positibo baten aurrean egongo ginateke, hasiera batean zergaren likidazioan doikuntza positibo bat sartu beharko dugulako horniduraren efektua neutralizatzeko eta ondoren, Ogasunak onartzen digun momentuan, doikuntza negatibo bat egingo genuke.

Azkenik, 26.2. artikulua jarraituz, ingurumen alorreko jardunketei dagozkien hornidura gastuak kengarriak izango dira zergadunak egindako plan bati egokitu eta zerga-administrazioak plan hori onartzen duenean.

8.1.4. Gastu kenezinak

Fiskalki, kenezina den gastu baten aurrean gaudenean, kontabilitatean kontuan hartzen genuen gastu bat ez zaigu fiskalki onartzen. Beraz, diferentzia iraunkor positiboak sortuko zaizkigu eta gure emaitza kontablea doitu beharko dugu.

Foru Arauaren 31. Artikuluak MGZren likidazio fiskalean kengarriak ez diren hainbat gastu zehazten ditu. Ondorengo taulan, guzti horien laburpena burutu da:

14. Taula: Fiskalki kengarriak ez diren gastuak

Art.	Azalpen laburra
31.1.a)	Fondo propioen ordainsariak
31.1.b)	MGZren kontabilizaziotik eratorriak
31.1.c)	Isun, zigor eta administrazio-zehapen zein errekarquak
31.1.d)	Jokoko galerak
31.1.e)	Dohaintzak eta eskuzabaltasunak (Salbuespena diru sarrerekin loturik badaude; 2.a eta 2.b. art.)
31.1.f)	Pentsio funts eta plan edo antzekoen zuzkidurak
31.1.g)	Paradisu fiskaltzat jotzen diren herrialdeetan egoitza dutenekin zuzenean edo zeharka egindako eragiketei dagozkien zerbitzuen gastuak, zergadunak gastua benetako eragiketa bati dagokiola frogatzen ez bada behintzat.
31.1.h)	2012ko urriaren 29ko 7/2012 Legearen 7. artikuluan eskudiruzko 2.500€tik gorako ordainketez xedatzen dena hausten duten eragiketetatik eratorritako gastuak
31.1.i)	Eroskeria
31.1.j)	Pertsona edo entitate lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak; baldin eta, kalifikazio fiskal desberdina izateagatik, diru sarrerarik sortzen ez badute edota sortzen duten diru-sarrera salbuetsita edo %10etik beherako zerga-tasak zergapetuta baldin badago.
31.2.a)	Harreman publikoengatik, jatetxe, ostatu, bidaiaria eta joan-etorrietako gastuen %50; betiere ulerturik diru-sarrerekin loturik daudela. Muga, zergadunaren eragiketa bolumenaren %5a izango da.
31.2.b)	Opari eta bestelako esku-erakutsiak; betiere ulerturik diru-sarrerekin lotuta daudela. Hartzaile eta zergaldi bakoitzeko, 300€-tik aurrera ez da izango kengarri. Jasotzailearen nortasun agiriarekin batera jasota geratzen ez bada, ez da kengarri izango.
31.3.	<p>a) Automobilak eta hauen atoiak, ziklomotorrak eta motozikletak erosi, errentatu, konpondu, mantendu eta balioa galtzearen gastuen %50a izango da kengarri. Urteko eta ibilgailu bakoitzeko mugak:</p> <p>a'. Errentamendu, lagapen edo balio galera gastuak → 2.500€ edo erabilitako amortizazio ehunekoak x 25.000€ x %50 eginda ateratako zenbatekoaren artean txikiena.</p> <p>b'. Ibilgailuaren erabilerarekin zerikusia duten gainerako kontzeptuengatik → 3.000€</p> <p>b) Modu sinesgarrian frogatzen denean ibilgailua jarduera ekonomiko bat egiteko baino ez dela erabiltzen, ez dira kengarri izango muga hauetatik aurrerako gastuak ibilgailu eta urte bakoitzeko:</p> <p>a'. Errentamendu, lagapen edo balio galera gastuak → 5.000€ edo erabilitako amortizazio ehunekoak x 25.000€ x %50 eginda ateratako zenbatekoaren artean txikiena.</p> <p>b'. Ibilgailuaren erabilerarekin zerikusia duten gainerako kontzeptuengatik → 6.000€</p> <p>c) Ordezkariek edo merkataritza-agenteei joan-etorri profesionalean erabilitako ibilgailuen gastuen kasuan, aurreko ataleko muga berdina aplikatuko dira.</p> <p>d) Pertsona batek aurreko mota bakoitzeko ibilgailu bat baino gehiago erabiltzen baditu, adierazitako mugak pertsona eta urte bakoitzeko aplikatuko dira.</p>
31.4	Ez dira kengarri izango itsasontziekin, laketontziekin zein itsas kiroletarako ontziekin edo aireontziekin zerikusia duten eroste, konpontze, alokatze, mantentze-lanak egite, depreziazio eta erabiltzearekin zerikusia duten gastuak.

Iturria: Propioa, oinarri MGZren 2/2014 F Aren 31. Artikulua hartuz

8.1.5. Gastuei buruzko arau bereziak: Mikroenpresen konpentsazioa

Mikroenpresei dagokienez, beren tamainak eragiten dituen zailtasunen zerga konpentsazio gisa, MGZren 2/2014 FAak, 32.4. artikuluan oinarri zergagarri positiboaren %10a murriztu ahal izango dutela aurreikusten da.

%10eko konpentsazioa kalkulatzeko garaian, ez dira kontuan hartuko konpentsazio hau bera, aurreko urteko oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioak, 48. Artikuluan zehazturiko entitate ez-egoiliarrek lortutako zenbait errenta positibo eta ezta 20. Xedapen gehigarrian zehazten diren MGZri lotutako sozietate zibilen errentak.

Kompentsazio hau, ez da bateragarria izango ondoren azalduko diren emaitzaren aplikazioari dagozkien zuzenketekin; hau da, FAren 51, 52 eta 53. Artikuluen aplikazioarekin.

8.2. Zuzenketak sarrerren atalean

III. kapituluak kontabilitateko sarrerren atalean egin beharreko doikuntzak zehazten ditu. Kapitulu hau 7 artikuluek osatzen dute eta lan honetan hauetatik 3 aztertuko dira; zehazki, zergapetze bikoitzarekin erlazioa duten bi artikuluek eta aparteko mozkinak berrinbertitzeari buruzkoa.

8.2.1. Zergapetze bikoitza ezabatzea

MGZren 2/2014 FAren hirugarren kapituluak den sarrerren atalean egin beharreko zuzenketen, lehen bi artikuluek, zergapetze bikoitza ezabatzea dute helburu. Alde batetik, 33. artikuluek dibidenduen eta mozkin-partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea du helburu eta 34. artikuluek berriz, entitateetako partaidetza eskualdatuz lortutako errenten zergapetze bikoitza ezabatzea. Izenak berak dioen moduan, aurretik MGZ ordaindu duten errentak bigarren aldiz zergapetuak ez izatea bilatu nahi da doikuntza hauekin.

Bi kasuetan, diferentzia iraunkor negatibo baten aurrean gaude, izan ere, oinarri zergagarriaren gain egingo litzatekeen gutxikuntza baten aurrean gaude.

8.2.1.1. Dibidendu eta mozkin partaidetzak

MGZren 2/2014 FAren 33.1. artikulura jotzen badugu, bertan adierazten den moduan, enpresak dibidendu banaketagatik edo mozkin partaidetzagatik sarrerak jaso baditu, hauen %100a oinarri zergagarrian barneratu gabe eta beraz salbuetsirik geratuko da ondorengo baldintzak betetzen badira:

- a) Entitatearen %5eko zuzeneko edo zeharkako partaidetza izatea eta gutxienez partaidetza dibidendu banaketa baino urtebete lehenagotik jarraian eduki izana. Partaide den sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen badute, %3a edukitzearekin nahikoa izango da.
- b) Dibidenduak banatu dituen sozietateak, MGZ edo antzeko zerga baten kargapean eta hartatik salbuetsi gabe egotea. Hau betetzen dela pentsatuko da, dibidenduak banatu dituen sozietateak, Espainiak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatua duen herrialde batean baldin badago eta

elkarri informazioa eman beharra ezartzen duen klausula badu. Orokorrean, artikulua ez zaie egoitza zerga-paradisutzat jotzen den herrialderen batean duten entitateei aplikatuko.

- c) Banatzen diren mozkinak enpresa jardueretatik eratoritzea. Hau betetzat joko da, ekitaldian lortutako sarreren %85a buruturiko jardueratik baldin badatoz.

MGZren 2/2014 FAren 33.2. artikulua zehazten duen moduan, orokorrean, Espainiako lurraldean egoitza duten entitateetatik dibidenduak edo mozkin partaidetzak jasotzen direnean, zuzenean aurreko puntuko baldintzak bete ez arren, kantitatearen %50a salbuetsirik egongo da.

Atal berean zehazten den moduan, dibidenduak aseguru orokorretako mutuek, gizarte aurreikuspeneko entitateek edo elkarrekiko bermerako sozietateak banatutakoak direnean, ez dira oinarri zergagarrian sartuko eta beraz, %100ean salbuetsiak egongo dira.

8.2.1.2. Entitateetako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak

MGZren 2/2014 FAren 34 artikuluan zehar, partaidetzak eskualdatuz lortutako errenten inguruan, hainbat berezitasun zehazten dira baina guztiak ez dira jorratuko eta ideia orokorrak soilik landuko dira; izan ere, kasuistika oso zabala izan daiteke.

Orokorrean, 34.1. artikulua arabera, errenta hauek posible izango da oinarri zergagarrian ez barneratzea aurreko atalean zehaztu diren baldintzak betetzen badira (33.1. artikuluan zehazturikoak). b) eta c) baldintzen kasuan, hauek partaidetzak iraun duen ekitaldi guztietan bete beharko dira eta a) baldintzaren kasuan, eskualdaketa burutzen den egunean bete beharko da. Baldintza hauek ez betetzekotan, integrazioerik eza 34.2. artikuluari jarraiki burutu beharko da.

Gainera, 34.3. artikulua arabera, sozietateen likidazioan, bazkideen banatzean, amortizaziorako akzio edo partaidetza propioen eskuraketan eta bat-egite, zatiketa oso edo aktibo eta pasiboaren lagapen orokorreko eragiketarako likidaziorik gabeko desegiteetan ere, bertatik eratorritako errentek aurrez aipaturiko baldintzak bete beharko dituzte zergapetze bikoitza ezabatzea posible izateko.

8.2.2. Aparteko mozkinak berrinbertitzea

MGZren 2/2014 FAren 36. Artikulua, elementuen transmisioetatik lortutako sarrerak, zerga oinarrian sartu gabe utzi daitezkeela erregulatzen du; betiere, bertan finkatzen den elementuetan gauzatzen bada berrinbertsioa.

36.1. artikulua arabera, ustiapen ekonomikoari lotuta dauden ibilgetu material, ukiezin, higiezin eta saltzeko mantendutako aktibo ez-korrante gisa sailkatuta daudenen eskualdaketaekin lortutako errentak izango dira, zerga oinarrian sartu gabe utzi daitezkeenak. Garraio-elementuen eskualdaketen kasuan, 31.3.e) eta 31.4 atalean zehaztutakoei soilik aplikatu ahal izango zaie. Aurretik, ondorengo atalean zalduko den moneta-balio galera aplikatuz hauen balioa zuzendu ondoren.

Aparteko mozkin hauek oinarri zergagarritik kanpo utzi ahal izateko, ezinbesteko baldintza da ondare elementua entregatu aurreko urtetik eta hurrengo 3 urte bitarteko epean aurrez aipaturiko ondare elementuren batean berrinbertsioa gauzatzea. Berrinbertsioa gauzatu dela ulertuko da, ondare elementuak eskura jartzen diren egunean.

Artikulu bereko 4. Atalari jarraituz, berrinbertsioa gauzatu den elementuak, zergadunaren ondarean iraun beharko du gutxienez 3 urtean, bizitza baliagarri laburragoa duela zehazten den kasuetan izan ezik eta justifikaturiko galerak salbu. Azken baldintza hau betetzen ez den kasuetan, aparteko mozkin hauek oinarri zergagarrian sartzerara behartua egongo da zergaduna %15eko gehigarriarekin batera 5. atalean zehazten den modura. Salbuespen bezala, lortutako zenbatekoa eskualdaketaren ondorengo 3 hilabeteetan aurreko baldintza berdinekin berrinbertsioa burutzen bada, baldintza ez da urratutzat joko.

Zerga oinarrian sartu gabe utziko dena, proportzionala izango da 6. atalaren arabera ez betetzea partziala den kasuetan; hau da, berrinbertitutako dirua eskualdaketan jasotakoa baino gutxiago denean.

Berrinbertitu den kantitatea eskualdaketan jasotakoa baino handiagoa den kasuetan, ondoren 8.5.1. atalean aztertuko diren inbertsioekin loturiko kenkariak aplikagarri izango zaizkio gaindikari eta baita 8.3.3. atalean aztertuko den ekintzaitza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba bereziaren aplikazioa ere.

Berrinbertsioa burutzeagatik aplikatuko dugun doikuntza, diferentzia iraunkor negatiboa izango da.

8.2.2.1. Monetaren balio-galera

MGZren 2/2014 FAREN 40.9 artikulua, aurreko atalean aipaturiko elementuak eskualdatzean lortutako errenta positiboei, oinarri zergagarrian sartu aurretik, monetaren balio-galeraren zenbatekoa kendu beharko zaiela erregulatzen du.

Balio-galera hau, elementua eskuratu zenetik edo legez baimendutako azken eguneraketatik aplikatuko da. Gipuzkoaren kasuan, balantzeen azken eguneraketa egiteko aukera, 2013 urtean eman zen otsailaren 5eko 1/2013 Foru Arau Dekretuaren bidez. Honen bidez, zergadunek elementuen kontabilitate balioa eguneratzeko eta inflazioaren eragina kontuan hartzeko aukera izan zuten.

Ondorengo taulako koefizienteak aplikatuko dira elementuak jaso duen monetaren balio-galera kalkulatzeko garaian:

15. Taula: Monetaren balio-galera koefizienteak

Ekitaldiak	Koefizienteak
1983 eta aurrekoak/	2,567
1984	2,332
1985	2,153
1986	2,027
1987	1,931
1988	1,844
1989	1,756
1990	1,687
1991	1,631
1992	1,582
1993	1,568
1994	1,538
1995	1,467
1996	1,415
1997	1,392
1998	1,449

1999	1,396
2000	1,303
2001	1,284
2002	1,262
2003	1,244
2004	1,229
2005	1,206
2006	1,184
2007	1,143
2008	1,115
2009	1,103
2010	1,101
2011	1,087
2012	1,078
2013	1,071
2014	1,071
2015	1,065
2016	1,058
2017	1,040
2018	1,026
2019	1,013
2020	1,000

Iturria: MGZren 2/2014 FAren 40.9. Artikulua

Koefiziente hauekin elementuaren balioa eguneratzerako garaian, bi puntu eduki beharko ditugu kontuan. Alde batetik, eskuratze balioa, eskuratze-urteko koefizientearekin biderkatuko da. Bestalde, urteroko amortizazioak, urtero dagokien koefizientearekin bidertuko dira. Honekin, eskuratze balio fiskal eguneratua eta amortizazio fiskal eguneratuak lortuko ditugu eta beraz, elementuaren balio fiskal eguneratua izango dugu.

Balio fiskal eguneratuaren eta kontabilitate balio garbiaren arteko ezberdintasuna izango da monetaren balio galera eta honekin, likidazio fiskalean oinarri zergagarria doitu beharko dugu. Kasu honetan ere, diferentzia iraunkor baten aurrean egongo gara, burutzen den ekitaldian soilik izango duelako eragina.

8.3. Emaitzaren aplikazioari dagozkion zuzenketak

Ondorengo atal honetan, emaitzaren aplikazioaren ondorioz MGZn lortu daitezkeen abantaila fiskalak aztertuko dira. 2/2014 Foru Arauak, hiru motatako erreserba berezien zuzkidura aurreikusten du, non 51, 52 eta 53. artikuluetan zehar erregulatzen diren.

Erreserba berezi hauen zuzkiduraren inguruko muga zein azalpenekin hasi aurretik, zilegi da zerga-ondorioetarako ondare garbiaren definiziora jotzea. Izan ere, zerga-ondorioetarako kontuan hartzen den ondare garbia, Foru Arauaren 47.2. artikulua zehazten du eta ez da kontabilitatean erreparatu daitekeen berdina.

Zergaldiaren azken egunean, zergadunaren balantzean, fondo propioei dagokien zenbatekoa izango da zerga-ondorioetarako kontuan hartuko den ondare garbiaren zenbatekoa, KPOn hirugarren zatian ezarritako balantze-ereduak zehazten duen moduan, ekitaldiko emaitza kenduta. Ondorengo irudian ikus daiteke zein kontzeptu hartuko ditugun kontuan:

16. Taula: Zerga-ondorioetarako ondare garbia

A) ONDARE GARBIA
A-1) Fondo propioak
I. Kapitala
1. Kapital eskrituratua
2. (Kapital galdatu gabea)
II. Jaulkipen prima
III. Erreserbak
1. Lege- eta estatutu- erreserbak
2. Bestelako erreserbak
IV. (Akzio eta ondare-partaidetza propioak
V. Aurreko ekitaldietako emaitzak
1. Gaineratikoa
2. (Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak)
VI. Bazkideen bestelako ekarpenak
VII. — Ekitaldiko emaitza
VIII. (Konturako dibidendua)
IX. Bestelako ondare tresnak
A-2) Balio aldaketan doikuntzak
A-3) Hartutako diru laguntzak, dohaintzak eta legatuak

Iturria: Propioa, KPO 2007ko kontu taula aldaketekin.

Erreseba bakoitzaren artikuluen azken atalean zehazten den moduan, ondare-sozietateek ezingo dituzte erreserba berezi hauek erabili.

8.3.1. Enpresaren Kapitalizazioa sustatzeko erreserba

Lehenengo erreserba berezia den Enpresaren Kapitalizazioa sustatzeko erreserba, Foru Arauaren 51. artikulua erregulatzen du. Honen arabera, aurreko bi ekitaldietako batz besteko ondare garbiarekiko, hazkundearen %10ean murriztu ahal izango dute oinarri zergagarria. Horretarako, kantitate berdinean, gutxienez 5 urtetan erabili ezin izango den erreserba bat zuzkitu beharko dute.

Kasu honetan ordea, aurrez aipatu dugun zerga-ondorioetarako ondare garbiari hainbat doikuntza aplikatzeko eskatzen digu artikuluko bereko 2. Atalak. Bertan zehazten denez, aurrez aipaturiko zerga-ondorioetarako ondare garbiari ez diogu ekitaldiko emaitza kenduko. Gainera, ez da kontuan hartuko instrumentu finantzario konposatuen² kopurua, erreserba berezietara zuzkitu diren kopuruak eta 51.2 artikuluko a) tik g) atalera zehazten diren eta sakonduko ez ditugun beste hainbat kontzeptu ere. Enpresa sortu berrien kasuan, aurreko ekitaldian, aurreko urteko zerga-ondorioetarako ondare garbitzat hartuko da enpresa sortu denetik edukitako batz besteko kopurua.

Ondorengo 5 urteetan, zerga-ondorioetarako ondare garbia konstante mantendu edo hazkundera eman beharko da. Salbuespen bezala hartuko dira, kontabilitate galeren ondorioz sortutako ondare garbiaren murrizketak. Artikulu honen 3. Atalak zehazten duen moduan, erreserba berezi hau bost urtetan mantentzen ez bada eta osorik zein zati batean erabiltzen bada, derrigorrezko baldintzaren haustea ekarriko du. Ez betetze honek,

² Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza institutuaren 2019ko Martxoaren 5eko ebazpenaren 3.4. artikulua: “*Instrumento financiero compuesto: es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes del pasivo financiero y de patrimonio simultáneamente.*”

ekitaldi horretako zerga aitorpenean oinarri zergagarriari erreserbatik erabili den kantitatea gehitzea ekarriko du; berandutza interesekin batera.

Artikulu bereko laugarren atalaren arabera, aplikazioaren ondorioz, enpresak ezingo du oinarri zergagarri negatiborik lortu, ezta oinarri zergagarri negatiboa handitu ere. Hala ere, oinarri zergagarri txikiegiagatik murriztu izan ezin diren kantitateak, hurrengo urteetan erabili ahal izango dira. Kasu hauetan ordea, 5 urteko epea, oinarri zergagarria murriztu den azken ekitalditik hasiko da kontatzen.

51.5 artikuluari jarraituz, mikroenpresa eta enpresa txikien kasuan, oinarri zergagarritik zerga-ondorioetarako ondare garbiaren hazkundearen %14 murriztu ahal izango dute. Enpresa mota hauek ere, aurretik zehaztu diren baldintza guztiak modu berean bete beharko dituzte. Ezingo dute abantaila fiskal hau aplikatu ordea, 32.4 artikulua abantailara atxiki diren mikroenpresak; hau da, tamainagatik jasaten dituzten zailtasunengatik konpentsazio moduan beren oinarri zergagarritik %10a jadanik murriztu dutenak.

Erreserba berezi honek, kontabilitate emaitzarekiko diferentzia iraunkor bat sortuko du. Izan ere, aplikatzen den ekitaldian soilik izango du eragina eskaturiko baldintza guztiak ondorengo 5 urteetan ondo betetzen badira. Erreserba bereziagatik doikuntza negatiboa aplikatzeko zergadunak ez badu oinarri zergagarri nahikorik, ondorengo ekitaldietan erabili ahal izango du 51.4. artikuluari jarraiki. Kasu honetan, aktibo bat sortuko litzaioke enpresari.

Adibidea:

Tasa orokorrean zergapetzen den XXX, S.A. enpresak, ondorengo zerga-ondorioetako ondare garbia eduki du 3 urte hauetan:

	2013	2014	2015
Ondare Garbia	150.000 €	330.000 €	400.000 €

Enpresaren kapitalizazioa sustatzeko erreserba zuzkitu nahi du enpresak; zenbatean zuzkitu ahal izango du? 2018 urtean zerga-ondorioetarako ondare garbia %30ean murrizten bada, nola erregularizatu beharko litzateke egoera? Berandutza interesak %5a dira.

2015 ekitaldian, zenbateko erreserba zuzkitu ahal izango duen jakiteko, aurreko bi ekitaldietako batz besteko ondare garbia kalkulatu beharko du. Izan ere, bi ekitaldi hauetako batz bestekoarekiko 2015 ekitaldira eman den hazkundearen kantitate beren zuzkitu behako du erreserbara eta honen %10a murriztu ahal izango du oinarri zergagarritik.

2013 eta 2014 ekitaldietako ondare garbia batz beste = $(330.000 + 150.000) / 2 = 240.000 \text{ €}$

Ondare garbia 2015	400.000
Ondare garbia batz beste 2014 eta 2013	- 240.000

Erreserba Berezia	160.000
OZren murrizketa (%10)	16.000

Kapitalizaziorako erreserba berezi hau, enpresak erabilgarri dituen erreserben kontura edo ekitaldiko emaitzaren kontura zuzkitu ahal izango du. Ekitaldiko emaitzaren aurka zuzkitzen badu, ondorengo idazpena burutu beharko du:

160.000 Ekitaldiko emaitza (129) (1146) Kapitalizaziorako erreserba 160.000
berezia

Ondorengo erreserba berezi hau, 2020 ekitaldiraino mantendu beharko du. Erreserba berezi hau zuzkitzearekin, 2015 ekitaldiko aitorpenean, diferentzia iraunkor moduan, oinarri zergagarria 16.000€tan murriztu ahal izango du; erreserba berezi bezala zuzkitu duen kantitatearen %10ean.

2018 ekitaldian, 5 urteetarako zerga-ondorioetarako ondare garbia mantentzearen baldintza hausten duenez enpresak, doikuntza positibo bat egin beharko du zerga aitorpenean.

Lehenik eta behin, ondare garbiak jasan duen %30eko murrizketa aplikatuko diogu oinarri zergagarritik murriztu genuen kopuruari ez betetzeagatik. Kopuru honi zerga-tasa aplikatzen badiogu, kuota lortuko dugu (%28a kasu orokorrean gaudenez eta erreserba doitu genuenean aplikatu zen tasa zenez):

Doikuntza = $16.000 \times \%30 = 4.800 \times \%28 = 1.344\text{€}$ ko kuotaren abantaila lortu genuen eta ez betetzeagatik itzultzea egokituko zaigu.

Kantitate honi ordea, berandutza interesak gehitu behako dizkiogu. %5eko interes-tasa, urtekoa da eta gure kasuan ez-betetzearaino 3 urte igaro direnez, urte guzti horiei dagozkien interesak ordaindu beharko ditugu:

Ez betetzeagatik interesak = $1.344 \text{€} \times \%5 \times 3 = 201,60\text{€}$

Guztira = Kuota itzulera + Interesak = $1.344\text{€} + 201,60\text{€} = 1.545,60\text{€}$ ordaindu beharko ditugu ez betetzeagatik.

8.3.2. Mozkinak nibelatzeko erreserba berezia

Mota honetako erreserba bat zuzkitzearen helburua, 52. artikulua zehazten duen moduan, mozkinak lortu diren ekitaldian zerga gutxiago ordaintzea da, etorkizuneko ekitaldietan zerga oinarri negatiboak espero direlako. Honetarako, zergadunek, mozkinak nibelatzeko erreserba berezi bat zuzkitu beharko dute kontabilitate emaitza positiboaren aurka.

2020an eman den Koronabirusaren egoeraren aurrean, oso erreserba taktiko baten aurrean gaude. Izan ere, birusarengatik enpresen gehiengoak jarduera ekonomikoa moztu edo asko murriztu behar izan dute eta honek, 2020 ekitaldian galerak ekartzeko arriskua ekarri du. 2019ko MGZren deklarazioa egin gabe dagoen momentu honetan, oso erreserba erabilgarria izan daiteke. Horrela, 2019ko emaitza positiboaren gain, zerga gutxiago ordaindu genezake erreserba berezi hau zuzkituz eta modu honetan, enpresen

likidezia momentu kritiko hauetan zertxobait hobetuz. Ez-ohiko egoeraren aurrean, 8.6. puntuan aztertuko den moduan, maiatzaren 26ko 5/2020 Foru Dekretu-Arauk aldaketa batzuk aplikatu dizkio erreserba honen zuzkidurari; orain ordea, 2/2014 Foru Arauk erregulaturikoaren inguruan jardungo da.

Erreserba hau zuzkitu ahal izateko, 52.1. artikuluari jarraiki, hiru muga hartu beharko ditugu kontuan. Lehenik, libreki balia daitekeen kontabilitate emaitza garbiaren %10a izango da zuzkitu daitekeen erreserba maximoa (mikroenpresa zein enpresa txikien kasuan, %15a); merkataritza legediarekin eta estatutu-aurreikuspenekin bat etorritz. Merkataritza legediari dagokionez, kontuan eduki behar da Kapital Sozietateen legearen 274.1. artikularen arabera, irabazien %10a erreserba legalera bideratu beharko dela azken hau kapital sozialaren %20a izan arte. Gainera, estatutuek ere ehuneko hau igo edo emaitzaren beste aplikazioen bat aurreikusi dezakete. Beraz, bi hauek kontuan hartu beharko dira eta emaitzaren erabilera posible den ala ez ikusterako garaian.

Bigarren, oinarri zergagarrian egiten den murrizketak ezingo du zergaldiko oinarri zergagarriaren %15a gaintitu (mikroenpresa zein enpresa txikien kasuan %20a). Ehuneko hau, oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioaren eta artikulua honetako zuzketen aurretik bete beharko da.

Hirugarren, mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren saldoak, inoiz ere ezingo du gaintitu zergadunaren zerga ondorioetarako fondo propioen %20a (mikroenpresa zein enpresa txikien kasuan, %25a).

Ondorengo erreserba berezi hau zuzkitzeak, betebeharrak batzuk ekartzen ditu 52.2. artikulua zehazten duen moduan. Alde batetik, ondorengo 5 urteetan lortuko diren galerekin konpentsatu beharko da erreserbaren saldo guztia. Gainera, erreserba berezia ezingo da ukitu oinarri zergagarri negatibora txertatu aurretik. Ondorengo 5 urteetan ez bada erreserbaren zenbateko guztia oinarri zergagarri negatibora txertatu, geratzen den saldoa gehi honen %10a, azken ekitaldian oinarri zergagarria gehitu beharko da.

Zergadunak mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren saldoa baliatzen bada legez ezarritako 5 urteren barruan, ez betetzearen aurrean egongo gara 52.3. artikuluari jarraiki. Kasu horretan, ez betetzea eman den ekitaldian bertan oinarri zergagarria gehituko da erreserbaren kantitatea, %5a gehituz zuzkidura eman zenetik igaro den urte bakoitzeko.

Kontabilitate arloari loturik, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren III. xedapen orokorrean zehazten den moduan, mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren kasuan, kontabilitate ikuspegi zorrotz batetik hartuta, denborazko diferentzia moduan sailkatu ditzakegu. Izan ere, pasibo batekin loturiko diferentzia zergagarri edo negatibo baten aurrean gaude; liburuetan baliorik izan ez arren, oinarri fiskala baduelako. Horrela, zerga geroratuaren pasibo bat erregistratu beharko dugu erreserba berezia sortzean, eta honen itzulketa, fiskalki aurreikusten diren bi kasuetan emango litzateke; oinarri zergagarri negatiboak sortzean edo hauek sortu gabe 5 urte igarotzean.

8.3.3. Ekintzailatza sustatzeko eta ekoizpen jarduera sendotzeko erreserba berezia

Kasu honetan, 53. artikuluan zehazten den erreserba berezia zuzkitzearen helburua, ondoren enpresak aktibo ez korrante berriak erostea da. Oso doikuntza tentagarriaren aurrean aurkitzen gara; izan ere, zergadunek, beren oinarri zergagarritik murriztu ahal

izango dute erreserba berezia zuzkitzeko erabili duten ekitaldiko emaitza positiboaren %60a.

Hala ere, 53.1. artikuluan zehazten den moduan, bi muga hartu beharko ditugu kontuan doikuntzak balioa izan dezan. Lehenik, oinarri zergagarria (oinarri zergagarri negatiboaren konpentsazioaren eta zuzenketa honen aurretik) ezingo da %45ean baino gehiago murriztu. Bigarrenik, erreserba berezi honen saldoak ezingo du zerga-ondorioetarako fondo propioen %50a gainditu.

Erreserba berezi hau zuzkitzean, betebeharrak batzuetara atxikitzen da zergaduna. 53.2. artikuluari jarraiki, 3 urteetan zehar, ezingo du zergadunak erreserba berezi hau ukitu eta epe berean, ondorengo inbertsioaren bat burutu beharko du.

Alde batetik, artikuluko a) atalari jarraiki, aktibo ez korronte berrietan inbertitu ahal izango da diru hori, betiere, ondoren aztertuko den 61. artikulua zehazten duen kenkarira atxikitzen badira. Bertan, erreserbara zuzkitu den kantitatearen bikoitza inbertitu beharko dute zergadunak gutxienez. Gainera, erreserba bereziaren erabilpenagatik doikuntza aplikatzen dutenek, ezingo dute 61. artikuluan zehazten den kenkaria aldi berean aplikatu.

65.2 artikuluko garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza, zein energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik kenkarira atxikitzen diren inbertsioak ere, artikuluko b) atalaren arabera, balio dezakete erreserba berezi honen erabilpen eta aplikaziorako. Aurreko kasuan bezala, ezingo da aldi berean artikuluko honek erregulatzen duen kenkaria erabili.

Bi kasu hauetan, aurrera eramanean den inbertsioa 67.5. artikuluari jarraiki, 5 urteetan zehar mantendu beharko da. Ondasun higigarriak baldin badira, 3 urteetan mantendu beharko da; hauen bizitza erabilgarria laburragoa ez den bitartean.

Baldintza batzuk betetzen dituzten lehen mailako merkatuan erositako entitateen partizipazioek ere balio dute erreserba honen zuzkiduran eta aplikazioan. Azkenik, hazkunde potentzial handia duten mikroenpresa zein ETEetako partizipazioek ere balio dute 300.000€raino. c) eta d) atalari zehazten diren inbertsio hauek, gutxienez 5 urteetan mantendu beharko dira; d) atalaren kasuan enpresa proiektuak porrot egin duen kasuetan ezik.

Zuzkituriko erreserba berezi hauek, ukiezinak dira eta hauen erabiltzeak, baldintzetako bat urratzea ekarriko du. Ez-betetzea eman den ekitaldian bertan, oinarri zergagarriari gehitu beharko zaio erreserbaren kopurua, igaro den urte bakoitzarengatik %5a gehituz.

53.3. artikulua jarraituz, 3 urteren buruan inbertsioa aurrera eramaten ez bada, oinarri zergagarria aurretik gutxitu zen erreserbaren dotazioaren kantitate berean haziko da, honi santzio modura %15a gehituz.

Kontabilitateari dagokionez, denborazko diferentzia baten aurrean egongo gara. Erreserba berezia zuzkitzen denean, denborazko diferentziagatik pasibo bat sortuko zaigu. Honen itzulera, erreserba bereziaren erabilera ematen denean egingo da.

Adibidea:

XXX, S.A. enpresak ekintzaitza sustatzeko eta ekoizpen jardura sendotzeko erreserba bereziaren onura fiskalaz aprobetxatu nahi du. Horretarako, 60.000€ko erreserba bat zuzkitzea erabaki du, 120.000€ko balioan garraio-elementuak erosteko helburuarekin. %24ko tasa orokorra aplikatzen zaio, urtean zehar ordainduriko

atxikipenak 2.000€koak izan dira eta bere ondare garbia ekitaldiaren amaieran ondorengo izan da:

	ONDARE GARBIA
Kapital soziala	100.000
Erreserba Legala	20.000
Borondatezko erreserba	230.000
Ekitaldiko emaitza	150.000
Ondare garbia guztira	500.000

Ekitaldi honetako zerga aurkezpena egiterako garaian lortu duen oinarri zergagarria, diferentzia iraunkorrak kendu ondoren, 90.000€tako izan da. Baliozkoa al da erreserba honen zuzkidura?

60.000€tako erreserba zuzkitu duenez garraio elementuak erosteko, honen %60a kendu ahal izango du oinarri zergagarritik.

Oinarri zergagarriaren murrizketa erreserba zuzkitzeagatik = $60.000 \times 0,60 = 36.000$ €an murriztu ahal izango du oinarri zergagarria.

Hala ere, murrizketa horrek ezingo du aurretik dugun oinarri zergagarriaren %45a gainditu:

Oinarri zergagarriaren murrizketa gehiengoa ekitaldian = $90.000 \times 0,45 = 40.500$ €tako murrizketa maximoa egin genezake oinarri zergagarriaren gain; beraz, $36.000 < 40.500$ enez, guztia urte honetan aplikatzeko moduan izango gara.

Azken baldintza betetzen duen jakiteko, enpresaren zerga-ondorioetarako ondare garbia kalkulatu beharko genuke; izan ere, aurrez zehaztu den moduan, ez da balantzeko ondare garbiaren berdina, honi ekitaldiko emaitza kendu behar zaiolako. Erreserba bereziaren zuzkidurak, ezingo du honen %50a baino handiagoa izan:

Zerga-ondorioetarako emaitza = Ondare garbia – ekitaldiko emaitza = $500.000 - 150.000 = 350.000$

Gehiengo erreserba bereziaren zuzkidura = $350.000 \times 0,50 = 175.000$ € izango da zuzkitu daitekeen gehiengoa. Beraz, $60.000 < 175.000$ enez, baldintza hau ere betetzen da.

Kontuan eduki behar dugu, denborazko diferentzia moduan kontabilizatuko dugula eta behin erreserba berezia erabiltzean, orduan kitatuko dugula. Zerga taula eta idazpenak ondorengoak izango lirateke:

Zerga-taula	
Zerga aurreko kontabilitate emaitza	150.000
- Diferentzia iraunkorrak	- 60.000
- Denborazko diferentziak: Erreserba bereziak	- 36.000
= Emaitza fiskala = Oinarri zergagarria	54.000
x Zerga tasa	% 24
= Kuota gordina = Kuota likidoa	12.960

- Atxikipenak eta konturako ordainketak	- 2.000
= Kuota Diferentziala	10.960

12.960	MGZ korrontea (6300)	(473) OP atxikipenak eta konturako 2.000 ordainketak	
		(4752) OP Hartzekoduna MGZ	10.960

8.640	Zerga Geroratua (6301)	(479) Diferentzia Zergagarriengatik Pasiboa	8.640
-------	------------------------	---	-------

8.4. Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa

2/2014 Foru Arauaren 55. artikulua, aurreko ekitaldietako oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioa erregulatzen du. Honen arabera, aurreko urteetan lortutako oinarri zergagarri negatiboak, hurrengo 30 urteetan konpentsatu ahal izango dira oinarri zergagarri positiboak murriztuz.

Hau ordea, muga batekin ahalko da aurrera eraman; izan ere, artikulua honen lehen atalak zehazten duen moduan, konpentsazioaren aurretik dugun oinarri zergagarri positiboaren %50a soilik murriztu ahal izango dugu urtero. Mikroenpresa eta enpresa txikien kasuan, murrizketa hau gehienez %70ekoa izan daiteke.

Azken ehuneko eta urte muga hauek, 1/2018 Foru Arauaren bigarren ordinalaren 14. atalak aldatu zituen. Aurretik, ez zegoen inolako ehuneko mugarik konpentsaziorako, gainditu ezin zen muga bakarra, oinarri zergagarri positiboa zen; hau da, oinarri zergagarri positiboa zeroraino murriztu zitekeen gehienez. Konpentsazioa aurrera eramateko urte kopurua ordea, laburragoa zen, 15 urtekoa.

Aldaketa hau oso nabaria eta kritikatu izan da; izan ere, oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioa oso klabea izan daiteke zenbait enpresentzat emaitza fiskal negatiboak eduki ondorengo urteetan. %50 eta %70eko muga horiek, ez dute enpresen berpizkundera bultzatzen eta posible da arnasbidea izan zitekeena moztu izana Aldundiak Foru Arau berri honekin. Benetan beharrezkoa dutenean, oinarri zergagarri negatibo horiek konpentsatu ezinarekin ikusiko dira enpresa asko eta horrek likidezian kalte handia egingo die.

Izan ere, enpresa batzuen kasuan posible da urte batean emaitza negatibo oso altuak lortzea eta ondorengo urteetan emaitza positibo baina oso txikiak lortzea. Kasu honetan, izain dituen emaitza negatiboetatik abantaila ateratzea asko kostako zaio enpresari eta likidezia gehigarri bat beharko du ogasunak ez diolako utziko zerga kuota zeroraino murrizten aurreko ekitaldietako OZ negatiboak konpentsatuz.

Arlo kontableari dagokionez ordea, ekitaldi bakoitzeko emaitzak ez dauka beste ekitaldietako emaitzekin loturarik. Beraz, oinarri zergagarria negatiboa balitz, ekitaldiko zerga korrontea eta ordaintzeko kuota zero izango dira. Gainera, Ogasun Publikoaren aurkako kreditua (aktiboa) sortuko da mozkinaren gaineko zerga geroratua abonatu.

Adibidea:

Demagun XXX, S.L. enpresaren 2018 urteko emaitza kontablea - 30.000€koa izan zela. Ekitaldi bereko oinarri zergagarri negatiboa Mozkinen Gaineko Zergan - 42.000€koa izan zen.

2019 ekitaldian, Mozkinen Gaineko Zergaren aurretiko oinarri zergagarria positiboa izan da, 54.000€tan. Urteko emaitza kontablea ere positiboa izan da, 36.000€koa eta Batzar Orokorrak hauetatik 30.000€ aurreko urteko emaitza negatiboa konpentsatzera bidaltzea erabaki du eta geratzen diren 6.000€ak borondatezko erreserbetara bideratzea. Zein kantitatetan konpentsatu ahal izango dira aurreko urteko emaitza negatiboak? Zein idazpen burutu beharko ditu enpresak?

Adibidea ETE moduan zein kasu orokorrean ebatziko da. Bi hauek alderatuz, emaitza bera izanik aurrez aipaturiko OZ negatiboen aplikazioan ditugun mugek eragiten duten aldea aztertuko da:

a) ETE moduan:

2018 urtean, MGZan oinarri zergagarri negatiboa izan duenez, Ogasun Publikoaren aurkako aktiboa kontabilizatuko du; zerga geroratuaren aktiboa. Enpresa txikien kasuan, urte honetako zerga-tasa, %22a izan den arren, 2019tik aurrera %20koa izango da. Beraz, zerga geroratuen balorazioan aurrez aztertu dugun moduan, 2016ko otsailaren 9ko ebazpenaren 7.1. artikulua arabera, berreskuratzeko edo kitatzeko unerako espero den zerga-tasen arabera baloratuko dira aktiboak. Ondorioz, %20ean baloratuko dugu zerga geroratuaren aktiboa:

$$(4745) \text{ Galerak Konpentsatzeko Kredituak} = \text{OZ negatiboa} \times \text{zerga-tasa} = 42.000\text{€} \times 0,20 = 8.400\text{€}$$

8.400	Galerak Konpentsatzeko Kredituak (4745)	(6301) Zerga Geroratua	8.400
-------	---	------------------------	-------

2019 urtean, aurreko urteko oinarri zergagarri negatiboarengatik lortutako kreditua konpentsatzen saiatuko da enpresa. Hala ere, MGZren FAren 55.1. Artikuluaren arabera, gehienez ekitaldi honetako oinarri zergagarri positiboaren %70ean burutu ahal izango du konpentsazioa.

Ekitaldiko OZ positiboaren %70 = 54.000€ x 0,70 = 37.800€ konpentsatu ahal izango ditu gehienez:

Emitza Fiskala	54.000€
- Aurreko urteetako OZ negatiboak	-37.800€
= Oinarri Zergagarria	16.200€
x Zerga-tasa	% 20
= Kuota diferentziala	3.240€

7.560	Zerga Geroratua	(6301)	(4745)	Galerak Konpentsatzeko Kredituak	7.560
3.240	Zerga Korrontea	(6300)	(4752)	Ogasun Publikoa MGZrengatik hartzekoduna	3.240

42.000€ - 37.800€ = 4.200€ oraindik konpentsatzeko geratuko lirajteke.

(4745) Galerak Konpentsatzeko Kredituak 4.200€ x 0,20 = 840€ko balioa gure aktiboan.

Modu honetara ikus daiteke, enpresak 1/2018 Foru Arauak sortutako aldaketen ondorioz, 2019 urtean 840€ gehiago ordaindu beharko dituela. Izan ere, legean barneratutako muga berriak, ez dio uzten kredituaren %100eko konpentsazioa burutzen OZ zerora murriztu arte aurrez bezala. Ogasunarekin konpentsatzeko geratu zaion kreditua, hurrengo urteetan erabiltzen saiatu beharko da; betiere, aurrez esandako mugak errespetatuz.

Azkenik, kontableki, nahiz eta fiskalki eraginik ez digun eta ez digun gehiegirik axola, 36.000€ko emaitza kontablearen banaketa egin beharko litzakete. Ekitaldi honetako emaitza positiboarekin, lehenik aurreko ekitaldietako kontabilitate emaitza negatiboak konpentsatuko ditu. Nahiz eta ez egon hau egitera derrigorturik, erabaki logikoa litzateke:

36.000	Ekitaldiko Emaitza	(129)	(113)	Borondatezko erreserbak	6.000
			(121)	Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	30.000

b) Kasu orokorrean:

Eredu orokorrean ere, modu berean 2018 urtean zerga geroratuaren aktiboa kontabilizatuko dugu; kasu honetan ordea, zerga-tasa %24a izango litzateke:

(4745) Galerak Konpentsatzeko Kredituak = 42.000€ x 0,24 = 10.080€

10.080	Galerak Konpentsatzeko Kredituak	(4745)	(6301)	Zerga Geroratua	10.080
--------	----------------------------------	--------	--------	-----------------	--------

2019 urtean, aurreko urteko oinarri zergagarri negatiboarengatik lortutako kreditua konpentsatzen saiatuko da enpresa. Hala ere, MGZren FAren 55.1. Artikuluaren arabera, gehienez ekitaldi honetako oinarri zergagarri positiboaren %50ean burutu ahal izango du konpentsazioa.

Ekitaldiko OZ positiboaren %50= 54.000€ x 0,50 = 27.000€ konpentsatu ahal izango ditu gehienez:

Emaitza Fiskala	54.000€
- Aurreko urteetako OZ negatiboak	-27.000€
= Oinarri Zergagarria	27.000€
x Zerga-tasa	% 24
= Kuota diferentziala	6.480€

6.480	Zerga Geroratua	(6301)	(4745)	Galerak Konpentsatzeko Kredituak	6.480
6.480	Zerga Korrontea	(6300)	(4752)	Ogasun Publikoa MGZrengatik hartzekoduna	6.480

42.000€ -27.000€ = 15.000€ oraindik konpentsatzeko geratuko lirateke.

(4745) Galerak Konpentsatzeko Kredituak 15.000€ x 0,20 = 3.000€ko balioa gure aktiboan.

Modu honetara ikus daiteke, enpresak 1/2018 Foru Arauaren ondorioz sortutako aldaketan ondorioz, 2019 urtean 3.000€ gehiago ordaindu beharko dituela zerga moduan; ez diolako legeak kredituaren %100a konpentsatzen uzten lehen bezala.

Alderaketa honekin ikus genezake, legean barneratu diren muga berri hauek ETE ez direnei kalte handiagoa eragiten diela; kopuru berdinarekin kuota 2.160€ gutxiagoan murriztu ahal izan dutelako. Enpresa hauen kasuan, konpentsatzeko zain geratzen den kreditua handiagoa da eta nahiz eta 30 urte eduki konpentsatzeko (aurrez baino 15 urte gehiago), enpresa batzuen kasuan emaitza negatiboen kredituak azkar konpentsatzea ezinbestekoa izan daiteke, likidezia apur bat lortu eta bizirauteko.

Azkenik, kontableki, mikroenpresen kasuaren modu berean egingo genuke emaitzaren banaketa 2019an.

8.5. Kenkariak

Ogasun Publikoak jarduera edo ekintza berezi batengatik, abantaila fiskal bat ematen duenean kenkari baten aurrean egongo gara. Kenkariak printzipioz, fiskalki aplikagarri diren ekitaldiko zerga-gastua txikiagoa izatea suposatuko dute eta kontabilitate doikuntzarik ez dute eskatuko sortutako ekitaldian bertan erabiltzen badira. Kasu batzuetan ordea, ez da posible izango kenkariak osorik ekitaldi berean aplikatzea oinarri zergagarri txikiegia edukitzeagatik edota gutxieneko zergapetzearen ondorioz. Kasu horietan, sozietatearentzat zerga geroratuaren aktibo bat sortuko da.

Foru Arauera jotzen badugu, V. Tituluko II. eta III. kapituluetan zehazten dira kenkariak. II. kapituluak zergapetze bikoitza saihesteko kenkariri buruz aritzen du eta gainerako kenkari guztiak, III. kapituluaren barnean aurkitu ditzazkegu. Izan ere, izaerari erreparatuz, zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria, abantaila fiskal bat baino gehiago, doikuntza arau orokor moduko bat da eta horregatik dago beste kapitulu batean banaturik.

Kenkariak banan-bana azaldu aurretik, kasu guztiei aplikagarri zaizkien arau orokor nagusienak laburki aztertzea zilegi da MGZren 2/2014 FAren 67. artikuluari jarraiki:

17. Taula: Kenkariak aplikatzeko arau orokor nagusiak

Artikuluak	Araua	
67.1	Muga orokorra	Kuota likidoaren <%35
	Muga I+G+B kenkarietan	Kuota likidoaren <%70
67.2	Kuota txikiegiagatik aplikatu gabekoak	Ondorengo 30 urteetako zergaldietan aplikatu ahal izango dira

Artikuluak	Araua	
67.7	Kenkarien aplikazio ordena	1º Aurreko ekitaldietako %35 mugako kenkariak 2º Ekitaldi honetako %35 mugako kenkariak 3º Aurreko ekitaldietako %70 mugako kenkariak 4ª Ekitaldi honetako %70 mugako kenkariak
67.4	Funtzionamenduan jartzea	Oro har, inbertsioak funtzionamenduan jartzen diren garaian hartuko dira egindakotzat
67.5	Funtzionamentuan mantentzea	Kenkarien gai diren aktibo ez korronte eta ondare-elementuek gutxienez 5 urte egon behar funtzionamenduan (Higigarriek 3 urte). Baldintza hau apurtzeak kenkariaren koutak zein berandutza interesak ordaintzea ekarriko du.
67.6	Bateraezintasunak	Inbertsio berak ez du entitate >1 eta kenkari >1 aplikazioa ekarriko. 53. artikuluko erreserba bereziarekin bateraezinak. Beste edozein zerga-onurekin bateraezinak; amortizatzeo askatasuna, bizkortua eta baterakoari dagokienez izan ezik.
67.9	Ondare-sozietateak	Kuota likidoaren gain inolako kenkaririk ez da aplikagarri izango sozietate mota hauentzat.

Iturria: Propioa, MGZren 2/2014 FAren 67. Artikulua oinarri hartuta

Guzti hauetaz aparte, ez da ahaztu beharko kenkarien gain aplikatu beharreko eta 6.3. atalean aztertu den gutxienerako zergapetzearen muga.

Ondorengo atalean sakontasun handienarekin aztertu den kenkaria, lanpostu berriak sortzeagatikoa izan da. Izan ere, nahasmen handia sortu dezakeen kenkaria izan arren, kasu askotan eman daiteke eta bertan sakontzea erabaki da adibide baten erabilera eginez. Gainontzekoetan, ideia orokorrenak azpimarratu nahi izan dira.

8.5.1. Aktibo ez korronte berriengatik kenkariak

MGZren 2/2014 Foru Arauaren 61 artikulua, aktibo ez korronte berrietan inbertitzeagatik kuota likidoaren gain %10 edo %5eko kenkaria lortu ahal izango du zergadunak.

Alde batetik, artikulua honetako 1. atalean zehazten den moduan, inbertsioaren %10eko kenkaria aplikatu ahal izango du zergadunak ondorengo inbertsioetako bat aurrera eramaten badu:

- Aktibo ez korronteko ibilgetu material edo higiezin berria, lurrak izan ezik. Berria izateak, aurretik beste entitate baten ibilgetuan sartu gabekoa dela esan nahi du.
- Pabiloi industrial birgaituen eskurapena eskualdatzeko asmoarekin, pabiloi industrialen eskurapena birgaitzeko asmoarekin edo enpresako aktiboan daudenak birgaitzeko inbertitutako kopuruak. Birgaitzeen kasuan egin beharreko inbertsioa, eskuraketaren edo balio garbiaren %25a baino handiagoa izan beharko da.
- Aplikazio informatikoetako aktibo ukiezin berrietan inbertsioak.

Bestalde, artikularen 2. atalean zehazten den moduan, inbertsioaren %5eko kenkaria aplikatu ahal izango du zergadunak ondorengo inbertsioetako bat aurrera eramaten baldin badu:

- Aktibo ez korronteetako elementuetan hobekuntza moduan egiten diren inbertsioak.
- Errentamendu eragiketetan, errentariak errentatutako elementuan egiten dituen inbertsioak.

Bi kasu hauetan, kenkaria aplikagarri izan dadin, baldintza batzuk bete beharko ditu zergadunak 61.3. artikuluari jarraituz. Aurrez zehaztu den bezala, aktibo berriak izan beharko dira eta aktibo ez korrontearen barruan kontabilizatu beharko dira. Gainera, amortizatze gutxienez 5 urteko amortizazio taula eduki beharko dute aplikazio informatikoen kasuan izan ezik eta ez dute ordaindu behar Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezia.

Bestalde, inbertsioak guztira, aurretiko aktibo ez-korronteko ibilgetu materialen, higiezinetak inbertsioen eta aplikazio informatikoen kontabilitate balio garbiaren baturaren %10 baino handiagoa izan beharko du edota urteko 5 milioi euro baino handiagoa.

Azkenik, 67.5 artikuluari jarraiki, aktibo ez korronteko elementu hauek gutxienez 5 urtez egon beharko dute funtzionamenduan zergadunaren kontabilitatean. Ondasun higigarriei dagokienez, 3 urtez egon beharko dute.

8.5.2. Ikerketa eta Garapen jarduerak

Ondorengo kenkari hau, MGZren 2/2014 FAren 62. zein 64. artikuluetan erregulatzen da. Ikerketa eta garapentzat hartuko da 62.4. artikuluan zehazten dena:

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 kanpoko.

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

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

d) Software aurreratuaren sorkuntza, baldin eta horrek aurrerapen zientifikoa edo teknologikoa nabarmena badakar, dela teorema eta algoritmo berriak garatuz dela sistema eragile eta lengoaiak berriak sortuz, edota pertsona ezgaituak informazioaren gizarteko zerbitzuetara sartzeko egiten bada. Softwarearekin erlazionatuta dauden ohiko edo betiko jarduerak hortik kanpo geratzen dira.

Ikerketa eta garapen jardueretan zergaldiaren barruan egindako gastuen %30eko kenkaria lortu ahal izango da. Gastuak aurreko bi urteetan izandako batz bestekoa baino handiagoak izan badira, batz besteko horretatik gorakoari, %50eko kenkaria gehituko

zaio. Gainera, 64.4. artikuluan zehazten den gastu zehatz batzuk aurrera eramaten badira, %20ko kenkari gehigarria lortu ahal izango da.

8.5.3. Berrikuntza teknologikorako jarduerengatiko kenkaria

Kenkari hau, MGZren 2/2014 FAren 63. artikuluan erregulatzen da. Artikulu honetako bigarren atalaren arabera, berrikuntza teknologikotzat hartuko da produktu edo prozesu berrien lorpena edo jadanik daudenen hobekuntza nabarmena dakarren jarduera, horren emaitza aurrerapen teknologia baldin bada. Ikuspegi teknologikotik begiratuta lehendik daudenetatik nabarmen bereizten diren ezaugarri edo aplikazioak dituzten produktu edo prozesuak berritatzat hartuko dira.

Kuota likidoan, %15eko kenkaria aplikatu ahal izango da, berrikuntza teknologikoa produkzio prozesuen diseinu industrialia eta ingeniarietan ematen bada. Baita teknologia aurreratuaren eskurapena, patente, baimen, “know-how” eta diseinu moduan bada ere.

Aldiz, kuota likidoan %20ko kenkaria aplikatu ahal izango zaie unibertsitatei, ikerketako erakunde publikoei, zentro teknologikoei, teknologiaren berrikuntzarako zentroei eta Teknologiaren Euskal Sarean dauden entitatei agintzen zaizkien proiektuen kasuan. Kantitate bereko kenkaria jasoko da, ISO 9000 serieko, ISO 14000, GMP araua edo antzeko arauak betetzearen ziurtagiria lortzean.

63.8. artikulua arabera, Zerga Administrazioak eskaturik, kenkaria eskaturiko enpresek, urteko memoria bat aurkeztu beharko dute honen inguruan.

8.5.4. Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza zein energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatiko kenkaria.

Kenkari hau, 2/2014 FAren 65. artikuluan erregulatzen da. Orokorrean aztertutik, proiektu hauetan egindako inbertsioaren %30 edo %15 murriztu ahal izango dute kuota likidotik.

Teknologia Garbien Euskal Zerrenda osatzen duten Eusko Jaurlaritzaren sail egokiaren aginduan zehazten diren ekipo osoetan egindako inbertsioak badira, artikulua lehen atalean zehazten den moduan, %30a murriztu ahal izango da. Hau lortzeko, 65.3. artikuluan zehazten den moduan, inbertsio hauetaz Eusko Jaurlaritzako sail egokiak ziurtagiria aurkeztu beharko du.

65.2. zehazten den moduko inbertsioa den kasuetan berriz, %15a murriztu ahal izango da. Kenkariaren aplikazioa baliozkoa izan dadin, hemen ere hirugarren atalean zehazturiko Eusko Jaurlaritzako eskumendun sailak igorritako ziurtagiri egokiak aurkeztu beharko dira.

8.5.5. Lanpostuak sortzeagatik kenkariak

Lanpostuak sortzeagatik kenkaria, 2/2014 Foru Arauaren 66. artikuluan erregulatzen da. Kenkari honen barruan, bi talde moduko banatzen dira. Alde batetik, kenkari orokorra dago eta bestalde, lan merkatura sartzeko zailtasunak dituzten kolektiboak lanean hartzeagatik kenkaria.

Artikulu bereko lehen atalaren arabera, lanpostuak sortzeagatiko kenkari hau, ekitaldian kontratu mugagabea egin zaion pertsona bakoitzeko aplikatu ahal izango da. Langile hauen soldatak, lanbide arteko gutxieneko soldata baino %70 altuagoa izan beharko du.

Suposamendu orokorrari dagokionez, kuota likidoari aplikatuko zaion kenkaria, urteko soldata gordinaren %25a izango da, muga 5.000€tan egongo delarik. Langilea lanaldi osoan beharrean partzialean baldin badago, proportzionalki egin beharko da kalkulua.

Atal berean erregulatzen den moduan, lan merkatura sartzeko zailtasunak dituzten kolektiboek dagokionez, kuota likidoari aplikatuko zaion kenkaria, urteko soldata gordinaren %50a izango da, muga 10.000€tan dagoelarik. Langilea lanaldi osoan beharrean partzialean baldin badago, proportzionalki egin beharko da kalkulua.

Zergadunak, betebeharrak batzuk izango ditu kenkari hau aplikatzea erabakitzen bada. Artikulu bereko bigarren atalaren arabera, lehenik, lan kontratu mugagabea duten langile kopurua mantendu edo hazi beharko da zergaldiaren amaieran zein hurrengo 3 urteetan. Bigarren, 3 urte igaro ondoren, kontratu mugagabea duten langile kopurua, kenkaria aplikatu zen ekitaldiaren hasierakoa baino handiagoa izan beharko da.

Kenkaria aplikatu zitzean langile batekin lan erlazioa amaitzen bada eta bi hilabeteko denboran beste langile bat hartzen bada baldintza berdinetan, baldintza hau ez da ez-betetzat hartuko. Hala ere, 3. Atalaren amaieran zehazten den bezala, langile berri honekin ezingo da beste kenkari berri bat aplikatzeko eskaera egin.

Azkenik, bigarren atalaren amaieran zehazten den moduan, kontratatu eta kenkaria aplikatu zaien langileen soldatak mantendu edo haztea beharrezkoa izango da ondorengo 3 urteetan. Salbuespen moduan, Bizkaia eta Gipuzkoaren kasuan, MGZren Erreglamendua onartzen den Foru Dekretuaren 37.3 artikuluan (Gipuzkoa) eta 38.3. artikuluan (Bizkaia) arabera, ez da betebeharrak hau ez betetzat hartuko langileak lanaldiaren murrizketa eskubidea erabiltzen eta honen ondorioz, soldataren murrizketa proportzionala sortzen bada. Azken eskubide hau, bederatzi hilabetetik beherako haurraren edoskitzeagatik, ospitaleratuta geratu diren haur goiztiarren jaiotzagatik, hamabi urtetik beherako haurraren zainketagatik edo desgaitasunen bat duen pertsonaren bat zaintzeagatik, genero indarkeriaren edo terrorismoaren biktima izateagatik edo laguntza sozial osorako eskubidea gauzatzeko eskatu daitezkeelarik.

Foru Arauaren 66. Artikuluko 3. Atalean zehazten den bezala, aurreko baldintzak betetzen ez badira, ez-betetzea eman den ekitaldian bertan, zergadunak likidazioan gehitu beharko ditu aplikaturiko kenkariaren zenbatekoa gehi berandutza interesak. Ez-betetzea partziala izan baldin bada; hau da, 2 langileengatik kenkaria aplikatu bada adibidez eta bakarria mantendu bada, likidazioan gehituko den zenbatekoa ere proportzionala izango da, berandutza interesekin batera.

4. atalak erregulatzen duen moduan, fusioa, zatiketa zein eraldaketa operazioek, ez dute beren baitan honelako kenkariaren aplikazioa baimenduko. 5. Atalaren arabera, lotutako erakunde kasuan, taldeko egoera orokorra hartu beharko da kontuan.

Ondorengo adibidean ikusiko dugun moduan, esan genezake kenkari nahiko konplexu baten aurrean gaudela. Izan ere, langile asko dituzten enpresetan, 3 urteko mantenuaren ondorioz, langile bakoitzaren arrastoa ondo jarraitu behar da eta honek, kenkariaren zati bat itzuli behar den edo baldintzak betetzen jarraitzen diren ziurtatzea, lan konplexu batean bihurtzen du.

Kalkuluaren arazoa alde batera utziz, langile berriak kontratatu beharrean ikusten diren enpresentzat abantaila fiskal baliotsu batean aurrean aurkitzen gara, non aurrezki fiskal nabarmenak eskeini ahal dizkigun.

Adibidea:

Demagun, XXX, S.L. enpresak, 2015 ekitaldian, 10 langile dituela lanaldi osoan eta 6 langile lanaldi erdia burutzen, guztiak kontratu mugagabearekin.

2016 ekitaldiko apirilaren 1ean, 2 pertsona gehiago kontratatzen ditu lanaldi osoan eta kontratu mugagabearekin.

2017 ekitaldiko uztailaren 1ean, lanaldi osoan dagoen langile bat eta lanaldi erdian dagoen beste bat kaleratzen ditu; biak kontratu mugagabea zutelarik. Abuztuaren 1ean berriz, pertsona bat kontratatuko du kontratu mugagabearekin eta lanaldi osoan.

2018 ekitaldiko maiatzaren 1ean, kontratu mugagabearekin beste pertsona bat kontratatuko du lanaldi osoan.

2019 ekitaldiko otsailaren 1ean, lanaldi osoan zegoen langile batek bere lanaldia %50ean murrizteko eskubidea erabili du. Honetaz aparte, ez da langile plantilla aldaketarik eman.

Suposatuko dugu, lanaldi osoan dauden langileen urteroko soldata 19.600€ gordinetara dela eta urtero, hitzarmen kolektiboaren arabera igoerak aplikatzen zaizkiola honi.

Zein izango litzateke 2016 ekitaldian burutu beharreko kenkaria? Eta 2017 eta 2018 ekitaldietan burutu beharrekoak?

Hasteko, kenkaria aplikatu ahal izateko baldintza orokorra, urteko soldatak, langile arteko soldata minimoa baino %70 altuagoa izan beharko duela da. 2016 urteari dagokionez, soldata minimoa 655,20€/hileko finkatu zenez:

$655,20€/hileko \times 14 \text{ hilabete} = 9.172,80€ \times 1,70 = 15.593,76€ < 19.600€$ denez, baldintza hau betetzen da.

2017 urteari dagokionez berriz, soldata minimoa 707,60€/hileko finkatu zen:

$707,60€/hileko \times 14 \text{ hilabete} = 9.906,40€ \times 1,70 = 16.840,88€ < 19.600€$ denez, baldintza hau betetzen da urte honetan ere.

Urteroko langile aldaketak, taula batean zehaztuko dira; lanaldi erdian daudenak, lanaldi osoaren proportzioan zehaztuko direlarik. Beraz, 2015ari dagokionez adibidez, 6 langile lanaldi erdian edukitzea, 3 langile lanaldi osoan edukitzearen baliokidea izango da; guztirako lanaldi osoko langile kopurua 13 izanik:

Ekitaldia	Kontratu mugagabe berriak	Kontratu mugagabe kopurua 12/31
2015		13
2016	+ 2	15
2017	- 0,5	14,5
2018	1	15,5
2019		15,5

2019an lan murrizpena eskatu duen langilearen kasuan, hau ez dugu kenkaria kalkulatzeko garaian baja bezala kontuan hartuko. Beraz, 2019 ekitaldian, langile

kopurua berdin mantentzen da. Eboluzio hau ikusirik, enpresak bi ekitalditan eskatu ahal izango ditu kenkariak; lehenengoa 2016an eta bigarrena 2018an.

2016 ekitaldiko kenkaria aplikatzea

2016 ekitaldian kenkaria eskatzeko, ondorengo datu hauek hartu beharko ditugu kontuan:

- 2016/01/01an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 13 langile
- 2016/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 15 langile
- 2017/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 14,5 langile
- 2018/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 15,5 langile
- 2019/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 15,5 langile

Enpresak 2016an, 2 langileengatik eskatuko du kenkaria. Izan ere, 2016 ekitaldiaren hasieratik amaierara, kantitate horretan hazi du bere plantilla:

$19.600 \times 0,25 = 4.900 \times 2 = 9.800\text{€}$ ko kenkaria aplikatu ahal izango dugu.

Hala ere, arauari erreparatu badiogu, kenkaria ez da bermatzen hurrengo 3 ekitaldiak igaro arte; izan ere, langile kopurua mantendu edo igo egin beharko da epe horretan. Enpresa honen kasuan, 2017/12/31 ekitaldiko kontratu mugagabe kopurua, 2016/12/31koa baino murriztagoaenez, 2017 ekitaldiko zerga ordaintzerako garaian, mantendu ez duen langileengatik kenkaria itzuli beharko du, berandutza interesekin batera.

Beraz, 2017 ekitaldian, langile erdi batengatik kenkaria itzuli beharko du; $19.600 \times 0,25 = 4.900 \times 0,5 = 2.450\text{€}$ itzuli beharko ditu + berandutza interesak.

2019/12/31an erreparatu genezake, langile kopurua 15,5ekoa dela. Beraz, kenkaria eskatu zen aurreko ekitaldikoa (2015/12/31: 13) baino handiagoaenez, kenkariaren aplikazioaren baldintza guztiak betetzat joko dira eta 7.350€ko kenkaria bermaturik egongo da.

2018 ekitaldiko kenkaria aplikatzea

2018 ekitaldiari dagokionez, erreparatu genezake langile kopuruaren hazkundera eman dela ekitaldi hasieratik amaierara. Kalkulurako, ondorengo datu hauek hartu beharko ditugu kontuan:

- 2017/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 14,5 langile
- 2018/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 15,5 langile
- 2019/12/31an kontratu mugagabea duten langile kopurua: 15,5 langile

$19.600 \times 0,25 = 4.900\text{€}$ ko kenkaria aplikatu ahal izango dugu 2018 ekitaldian.

Kenkari hau bermatzeko ordea, beharrezkoa izango da ondorengo 3 ekitaldietan kontratu mugagabea duten langile kopurua ez murriztea eta 2021/12/31ko kopurua, 2017/12/31koa baino handiagoa izatea. Beraz, kenkaria bermatzeko oraindik itxaron egin beharko dugu.

9. Covid19 ez-ohiko egoeraren aurrean aldaketak

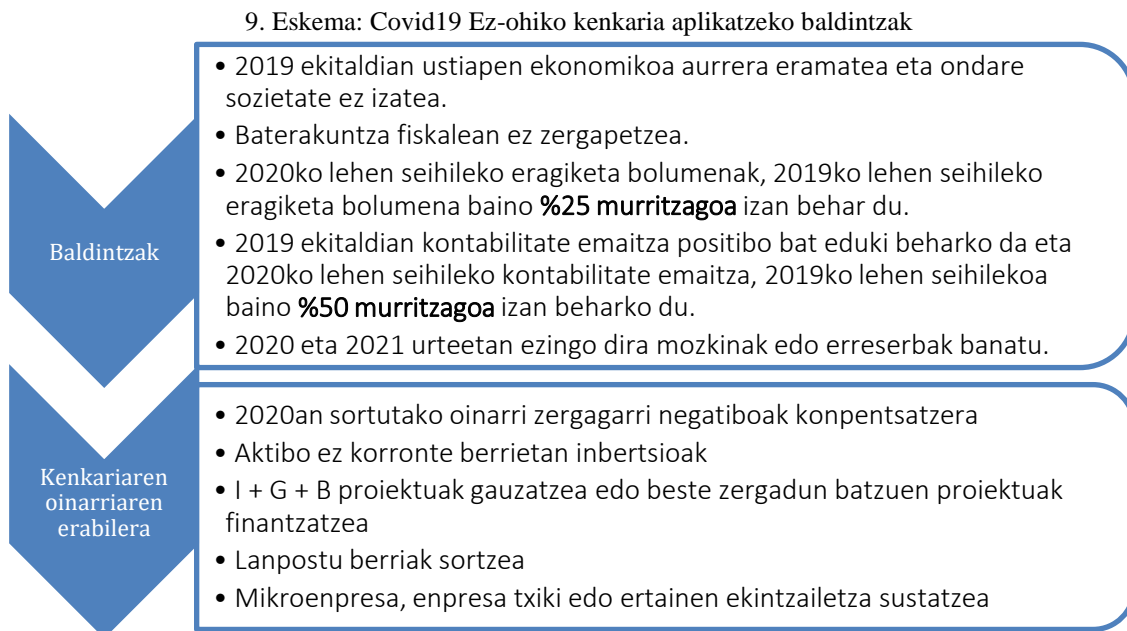
Azken hilabete hauetan mundua hankaz gora jarri duen Covid19a, lan honetan alde batera uztea ezinezkoa izan da. Gizartea, etengabeko aldaketa zein ziurgabetasunez beteriko egoera batean barneratua izan da eta honen ondorio sozial zein ekonomikoak jadanik antzematen hasi gara.

Martxoaren 14ko 463/2020 Errege Dekretuaren bidez, alarma egoera deklaratu zen Covid-19ak eragindako krisi sanitarioa kudeatzeko eta besteak beste, mugak ezarri zitzaizkion zirkulazio askatasunari; horrek, ondorioak ekarri dizkie herritarrei eta bereziki, langileei eta enpresei.

Honen aurrean, enpresa gehienek atak itxi behar izan dituzte. Hauen ordainketa betebeharrak beren egutegia jarraitzen zuten bitartean, sarrerei dagokienez aurrekaririk gabeko murrizketak jasan behar izan dituzte, batzuen jarduera zerora murrizturik ikusi delarik. Alarma egoeraren luzapenak, enpresen askoen likidezia egoera larrian jarri du, ordainketa-etendurak jasateko arriskua handituz.

Egoera honetan inoiz baino gehiago, tresna fiskalek kaltetuak ikusi diren enpresei laguntzea helburu izan behar dute. Lan guztiaren ardatz izan den Mozkinen gaineko Zergari dagokionez ere, honen inguruan hainbat abantaila zein aldaketa argitaratzen ari dira estatuan zein lurralde historiko bakoitzeko Foru Aldundietan.

MGZri dagokionez, lehen pausu indartsua, Bizkaiak eman zuen maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailea argitaratzearekin. Bertan zehazten den abantaila esanguratsua eta 2020ko kanpainan aplikatu daitekeena, kuotaren gain aplikatzen den %60ko ez-ohiko kenkaria da. Kenkari hau aplikatu ahal izateko, zergadunak hainbat baldintza bete beharko ditu eta gainera, kenkariaren oinarria, legean zehazten diren hainbat helburuetarako erabili beharko dira. Ondorengo eskeman zehazten dira:



Iturria: Propioa, 4/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 1.1. artikulua

Kenkari honetaz aparte, Bizkaiako 4/2020 Foru Dekretu Arauemailean, lanpostuak sortzeagatiko kenkariaren hobekuntza, mikroenpresa eta ETEetan inbertitzeagatiko kenkaria eta aparteko amortizazio azeleratua nabarmendu behar dira. Hala ere, hauek

hurrengo urteko aurkezpenean aplikatuko lirateke; 2020ko urteko kontuei dagokien mozkinen gaineko zergaren aurkezpenean.

Gipuzkoaren kasuan, Covid-19ak eragindako osasun larrialdiaren ondoren ekonomia suspertzeko koiunturazko zerga arloko neurriei buruzko dekretua, apur bat beranduago iritsi da, maiatzaren 26an zehazki. 5/2020 Foru Dekretu-Araua honen hitzaurrean zehazten den moduan, hainbat helburu ditu.

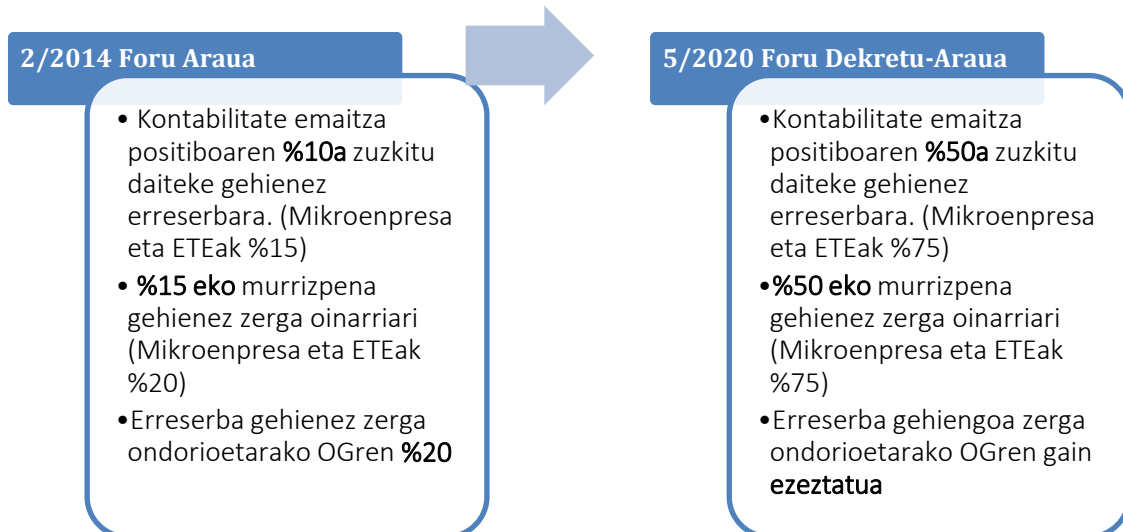
Lehenengoa eta premiazkoena, jarduera ekonomikoak garatzen dituzten zergadun pertsona fisiko zein juridikoei jarduera geldiarazi izanak ekarri dien likidezia falta arintzea da. Bigarrena, ekintzaitza sustatzea da, behar-beharrezkoa hau bezalako uneetan. Bestalde, enplegu egonkorra sortu eta finkatzea ere sustatzen da, horretarako, lehendik dauden zenbait figura indartzen direlarik, hala nola, enplegua sortzeagatik eta langileek sozietateak eratzeagatik araututa dauden kenkariak. Azkenik, lagungarri izan nahi du merkataritza txikiak eraldaketa digitala egin dezan merkataritza elektronikora. Izan ere, alderdi hori funtsezkoa gertatu da osasun krisialdi honetan, eta zalantzarik gabe, Gipuzkoako merkataritza txikiaren erronka nagusia da.

Mozkinen gaineko zergari dagokionez, jarraian laburki aztertuko dira eman diren aldaketarik garrantzitsuenak. Lehenik azalduko den mozkinak nibelatzeko erreserba berezia, 2019ko emaitzaren gain egingo den MGZren 2020ko kanpainan aplikatu ahal izango da eta ondorengoak, 2020ko emaitzaren gain aurkeztuko den MGZren 2021ko kanpainan hartuko dira kontuan:

- **Mozkinak nibelatzeko erreserba berezia**

Mozkinen gaineko zergaren 2/2014 Foru Arauaren 52. Artikuluak erregulatzen duen mozkinak nibelatzeko erreserba bereziaren gain aldaketak ekarri ditu aipaturiko Foru Dekretu-arau berriak. Aurrez azertu den moduan, erreserba hau aplikatzeko 3 baldintza bete behar ziren eta Foru Dekretu-arau berriaren 7.1. artikuluak hauek aldatu ditu:

10. Eskema: Mozkinak nibelatzeko erreserba berezian aldaketak



Iturria: Propioa

Mozkinak nibelatzeko erreserba gehitu hau aplikatu ahal izateko, zergadunak beste baldintza batzuk bete beharko ditu. Hala nola, 2020 lehen seihilekoari dagokion negozio zifra garbia, ezingo da izan 2019 urte osoko negozio zifraren zenbateko garbiaren %25a baino handiagoa. Baterakuntza fiskalean ezingo dute zergapetuak izan eta gainera, 2020

eta 2021 urteetan ezingo dira mozkinak edo erreserbak banatu; ezta funts propioak murriztu bazkideei ondasun eta eskubideak emanaz.

Aurrez azaldu den Bizkaiaren kenkariak eta erreserba honen zuzkidurak, helburu berdina bilatzen dute. Izan ere, MGZren 2020ko kanpaina ate joka dugun momentu honetan, enpresen likideziari bultzada emateko helburua dute, enpresengan koronabirusak izan dituen ondorio larriak apur bat leuntzeko. Hala ere, bien artean ezberdintasun handi bat dago; Bizkaiarenak kenkari izaera duen bitartean, Gipuzkoarena denborazko diferentzia sortuko duen emaitzaren aplikazio bat da.

Bizkaiak, aplikaturiko kenkariarekin lortutako abantaila, beste hainbat helburutarako erabiltzen uzten du eta Ogasunari ordaindu ez zaion kuota horrekin, ekonomia suspertzeko gako diren hainbat aktibitateetan kenkari horren oinarria inbertitu daiteke. Gipuzkoari dagokionez ordea, 2020an enpresek beren oinarri zergagarria murriztu ahal izango dute ondorengo urteetan lortuko dituzten emaitza negatiboekin konpentsatzeko esperoan. Ekitaldi batean emaitza fiskal positiboekin ordainketak burutu beharrean eta ondoren, emaitza negatiboak datozen urtean hauek konpentsatzeko gorde beharrean, prozesu hau azkartzen laguntzen du. Horrela, aurrez gutxiago ordaintzeko aukera edukiko du zergadunak, emaitza negatiboak izan arte itxaron gabe. Hala ere, denborazko diferentzien modura jokatzen dute, urte batean oinarritik kentzen dena, ondorengoan gehitzen da; esan genezake beraz, likidatu gabeko kuota horiek Ogasunak ez dizkigula “barkatzen”.

Egia da, Bizkaiaren kasuan posible dela enpresaren batek kenkari tentagarri hau aplikatu gabe uztea, ezin dituelako langile berriak hartu edota inbertsio berri bat burutzeko aurreikuspenik ez duelako. Kasu horretan, egia da Gipuzkoako emaitzaren aplikazioa hobeto etorriko litzaiokela enpresa horri. Orokorrean ordea, Bizkaian eskainitako kenkaria, hazkunde aurreikuspenak dituen eta birusagatik kalteturik ikusi den enpresa baten ikuspuntutik onuragarriagoa izan daiteke.

- **Aparteko kenkaria mikroenpresetan eta enpresa txiki eta ertainetan inbertitzeagatik**

Foru Dekretu-arau berriaren 8. artikulua arabera, 2020an mikroenpresa zein enpresa txiki eta ertainetan inbertitzeagatik, kuota likidoan aplikatzeko kenkaria lortuko du inbertitzaileak. Ondorengo kenkaria jasoko da:

- % 10 eta 100.000 euro arte ETEetan inbertitzeagatik.
- % 15 eta 150.000 euro arte start-upetan inbertitzeagatik.
- % 20 eta 200.000 euro arte ETE berritzaileetan inbertitzeagatik.

- **Parte hartzea mikroenpresek edo enpresa txikiek garatutako ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan**

2/2014 Foru Arauaren 64.bis artikuluarik hainbat aldaketa ekarri dizkio 5/2020 Foru Dekretu-arauaren 9. artikulua. Orokorrean, mikroenpresa eta enpresa txikiek aurrera eramandako I + G proiektuetan inbertitzeagatik, sozietateen gaineko zergaren zergadunek jaso dezaketen kenkaria indartu da, hainbat baldintza malgutuz eta zenbatekoak handituz.

- **Enplegua sortzeagatik kenkaria**

Foru Dekretu-arau berriaren 10. artikuluarik jarraiki, 2020ko ekitaldian egiten diren lan kontratazio mugagabeen kasuan, enplegua sortzeagatik aplikatu daitekeen kenkaria handiagoa izango da. Zehazki, aurrez kenkaria langile bakoitzeko 5.000€koa izatetik, orain 7.500€koa izatera igaroko da.

- **Ordainketa zatikatuak**

11. artikulua, zatikako ordainketak egiteko salbuesten ditu 2020an etekinik espero ez duten enpresak. Horretarako, lehen seihilekoan, eragiketa bolumenak 2019ko lehen seihilekoaren %25a izan behar du gehienez.

- **Aparteko amortizazio azkartua**

12. artikuluan erregulatzen den moduan, erositako ibilgetuen amortizazioaren zenbatekoa handitu egiten da Foru Dekretu-Arau hau indarrean sartzen denetik 2020ko abenduaren 31ra bitartean eskuraturiko ibilgetu materiarentzat. Ogasunaren amortizazio tauletako koefizientea bider 1,5 eginda ateratzen den koefizientearen arabera amortizatu ahal izango dira, funtzionatzen hasten diren beren bizitza osoan zehar.

- **Saltoki txikiak digitalki eraldatzeko kenkaria**

Foru Dekretu-arau berriaren 15. artikulua, PFEZan zein MGZan du eragina. Izan ere, autonomoi, mikroenpresei eta enpresa txikiei bideraturik dago. Honekin, eraldaketa digitalera eta merkataritza elektronikoaren ezarpenera 2020an bideratutako inbertsioengatik kenkari berri bat ezartzen da. Zehazki, merkataritza elektronikoa ezartzeko egindako gastuen %30eko kenkaria aplikatu ahal izango dute.

10. Etorkizunari begira: TicketBAI aurreproiektua

Lan guztian zehar, pertsona juridikoek MGZren likidazioa aurkezterako garaian kontabilitatearekiko sortzen zaizkigun diferentziez zein Ogasunak enpresen zenbat jarduera edo ekintza bultzatzeko eskainitako abantaila fiskaletaz jardun dugu.



Guzti hau, zerga aurretiko emaitza kontabletik abiatuta burutu dugu eta momentu guztian, baiezkotzat jo dugu kontabilitatetik datozen datuak zuzenak direla. Hala nola, salmenta guztiak benetan burutu direla, ez daudela puzturik ezta gutxiturik ere. Baita faktura egokitzen zaien gastu guztiek, hala dutela eta benetan eman direla ere.

Atal honetan aztertuko den Foru Arau aurreproiektuaren arrazioen adierazpenean zehazten den moduan, zergadunek Ogasunaren aurrean hainbat informazio betebeharrak dituzte. Batzuetan, betebeharrak hauek autonomoak dira, eta beste batzuetan, zerga jakin batzuen aurkezpenarekin lotuta daude. Adibide moduan, urtero aurkeztu beharreko 347 ereduak ekar genezake gurera, hirugarren pertsonekin egindako eragiketen urteko aitortpena. Bertan, pertsona fisiko edo juridikoek bezero eta hornitzaileekin egindako eragiketak aitortzen dituzte, hauek urte naturalean zehar 3.005,06€-ko kopurua gaintitzen badute BEZ eta errekaratuak barne.

Modu honetako informazio betebeharrekin, Ogasunak bere kontrola areagotzen du, zergadun bakoitzaren zergapena egokia izan dadin eta iruzur fiskalak saihesteko helburuarekin. Izan ere, Gipuzkoako Foru Aldundiaren web orrian zehazten den moduan, “Ogasun eta Finantza Departamentuaren helburu nagusietako bat da zerga iruzurra justifikatzen duten baldintzapen sozialak desagerraraztea, herri finantzen ezagutza soziala hobetuz eta kontzientziario fiskala areagotuz”. Hala ere, posible da kasu batzuetan Ogasunak zergadunekiko duten kontrol hau nahikoa ez izatea, oraindik ere zoritarrez iruzur fiskalak burutzen jarraitzen dutelako.

Ekonomiako Lankidetzaren eta Garapenerako Antolakundeak (aurrerantzean ELGA) 2013ko «Salmenten ezabapen elektronikoa: diru sarrera fiskalaren mehatxua» txostenean ageri utzi zuen moduan, iruzur fiskal mota bereziak hautematen ari dira zerga agintaritzaren askotan. Bereziki, diru sarrera urriagoak adieraztea salmenta elektronikoa ezabatuz eta gastu ugariagoak adieraztea faktura faltsuak erabiliz. Guzti honek, hainbat zergen aitortpenetan du eragina baina lan honetan aztertu den MGZren kasuan ez dago honen eraginaren inolako dudarik. Diru sarrera urriagoak eta gastu ugariagoak adieraziz, enpresek zergapen askoz ere murriztagoa jasotzen dute eta beraz, Ogasunaren bilketa orokorra ere murriztagoa izango da.

Horregatik, soluzio teknologikoak ezartzea gomendatzen die ELGAK zerga administrazioei, ihes eta iruzur fiskalak hauteman eta galarazteko helburuarekin. Modu honetako soluzio teknologikoak jadanik barneratu dituzte duela gutxi Austria, Suedia, Polonia, Portugal eta Quebecen (Kanada) besteak beste.

Euskadiko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordeak, Iruzuraren aurka borrokatzeko 2016ko Baterako Planean adierazi zuen moduan, azken urteetan salmentak ezkutatzeko eta kontabilitateko egoera orriak manipulatzeko tresna informatiko berezien erabilera ugari egin da. Hauek izaten direnez zerga aitortpenak egiteko oinarria, fakturatzeko sistemen kontrola egitea beharrezkotzat jotzen da eta kontrol sistema horri TicketBAI sistema deitu zaio.

TicketBAI proiektua honelako ekintzak saihestu eta salmentak kontrolatzeko sortu da. Gipuzkoako Foru Aldundiak bere web orrian adierazten duen moduan, hiru Foru Aldundiek eta Jaurlaritzak batera abiatutako proiektua baten aurrean gaude. Honen helburua, jarduera ekonomiko bat aurrera eramaten duten pertsona fisiko zein juridikoei betebeharrak tekniko eta legal batzuk ezartzea da.

TicketBAI aurreproiektuaren arazoien adierazpenean adierazten den moduan, obligazio berri hau berdin konfiguratu eta ezartzen da MGZren Foru Arauan, PFEZren Foru Arauan eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan tributatu duten establezimendu iraunkorren kasuan. Pertsona fisikoaren kasuan, jarduera ekonomikoak egiten dituztenak soilik izango dira obligatutakoak. Pertsona juridikoei dagokienez, jarduera ustiapen ekonomiko baten barruan edo eremu horretatik kanpo egiten den alde batera utzita, ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak egiten dituzten guztiek izango dute TicketBAI ezartzeko obligazio hori.

TicketBAI indarrean jartzen denetik aurrera, fakturazio software berezi bat erabili beharko da. Fakturazio programa ezberdinak egokitu egin beharko dira, faktura bakoitza egin aurretik zerga informazio osoa duen fitxategi bat sortu dadin; behin faktura sortzean, fitxategia Ogasun bakoitzari bidaliko zaiolarik automatikoki. Horrela, fakturak elkarrekin kateatzen dira eta elektronikoki sinatzen dira, hauen manipulazioa edo ezabatzea saihestuz.

Softwareak beharrezko datu guztiekin sortuko du faktura eta aurrez aipaturiko TicketBAI identifikazio kodea zein QR kodea ere barneratuko dizkio. Honela, bezeroek fakturan TicketBAI erabiltzen ari direla baieztatu ahal izango dute, aipaturiko kode berezia zein QR kodea agertuko direlako bertan. QR kodeen irakurgailu baten bidez, egiaztatu ahal izango du faktura hori benetakoa den eta ea Gipuzkoako Foru Aldundiari bidali zaion. Ideia bat egitearren eta adibide moduan, Ogasunak faktura batek bete beharreko ukanbeharrak irudi hau jarri du eskuragarri:

Honi esker, Foru Ogasunak zergadunen jarduera ekonomikoaren diru sarrerak kontrolatuko dituzte; bereziki, azken kontsumitzailearekin kontaktua duten jarduerari dagozkienak. Gainera, informazio hau zergadunek beren zerga obligazioak betetzen laguntzeko ere erabiliko da.

Ogasunak bere web orrian adierazten duen moduan, TicketBAI indarrean jartzen denean, oinarritzko aplikazio xume bat erabilgarri jarriko du Foru Ogasunak bere webean. Bertan, zergapekoek, fakturak sortu ahal izango dituzte betekizun guztiak betez, eta paperean inprimatu edo bezeroei formatu elektronikoa bidali ahal izango dizkiete. Indarrean jarri aurretiko azken hiruhilekoan, aplikazioa froga modura jarriko da, nola dabilen ezagutu ahal izateko.

Aurreko web zerbitzua ez erabiltzea erabakiz gero, TicketBAIrekin bateragarri den beste edozein software ere erabili ahal izango da. Horretarako, zergadunak, hornitzaile informatikoarekin edo salmentarako gailuaren hornitzailearekin harremanetan jarri beharko du bateragarritasuna ziurtatzeko eta zergadunak departamendu informatikoa edukitzeko, software eguneratzea eta TicketBAIekin bateragarritasuna bermatu beharko du.

Gipuzkoako Foru Aldundia			
Gipuzkoa Plaza 5/N			
20004 Donostia			
N.I.F.: 0000006Y			
Factura Simplificada			
Nº de Factura: R100 /130345			
Fecha Factura: 25-10-2019 19:00:00			
Concepto	Cant.	Precio	Importe
Artículo A	2	6.000,00	12.000,00
Artículo B	1	3.999,70	3.999,70
TOTAL (IVA incluido)			15.999,70
Tipo	Base Imponible	IVA	
10 %	14.545,18	1.454,52	
TBAI-0000006Y-251019-btfgpwP8dLGF-248			
			

Oraindik aurreproiektu baten aurrean gaudenez, TicketBAIen xehetasunak ezartzen joango dira 2020 urtean zehar. Hasiera batean, Gipuzkoan 2021ean indarrean jartzeko helburua zegoen eta hau modu mailakatuan egingo zela aurreikusi zen; 2021 eta 2022an sektore ekonomiko guztietan ezartzea espero zen enpresek egiten dituzten jarduera ekonomikoen arabera. Koronabirusak sortutako egoera dela eta, Gipuzkoako Foru Aldundiak 2022ko urtarrilaren 1era atzeratu du TicketBAIen hasiera eta beraz, 2022-2023 urteen artean ezarriko dela guztiz espero da.

Softwarearen egokitzapenak ekarritako kostuak zergadunen gain inpaktu ekonomikoa edukiko duela aurreikustean, Ogasunak aldi baterako zerga pizgarriak aurreikusi ditu. Hala nola, MGZren, PFEZren eta establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan, %30eko kenkaria eskaintzen da. Kenkariaren oinarria, TicketBAI egokitzeko egindako gastu eta inbertsioak izango dira, muga jakin batzuekin.

TicketBAIen aplikazioa derrigorrezkoa izanik, Aurreproiektuaren laugarren atalean azaltzen den moduan, sistema informatikoa erabiltzeko obligazioa hausten duenak zehapena jasango du. Hau, diruzko isun proportzionala izango da, aurreko ekitaldiko negozio zifraren %20a eta 20.000€ gutxienez. Arau hauslea aurreko 4 urteetan administrazio bideko ebazpen irmo batez zehatua izan bada, isuna aurreko ekitaldiko negozio zifraren %30ekoa izango da eta 30.000€ gutxienez. Aldiz, arau haustea ez bada orokorra izan, baizik eta ondasun entrega edo zerbitzu prestazio batzuei lotuta badago, eragiketa bakoitzak 2.000€ko isuna izango du; zehapen hau, ezingo da izan inoiz lehen kasukoa baino altuagoa izan, hau da, aurreko ekitaldiko negozio zifraren %20 edo 20.000€.

Sistema informatiko, software, artxibo edo fitxategi informatikoa suntsitu, ezabatu edo manipulatu denak ere isuna jasoko du. Hala ere, zehapen hau ezingo da sistema informatikoa erabiltzeko obligazioa hausteagatik zehapenarekin batera jarri. Isun hau, aurreko ekitaldiko negozio zifraren %20koa izango da, 40.000€ gutxienez. Arau hauslea aurreko 4 urteetan administrazio bideko ebazpen irmo batez zehatua izan bada, isuna aurreko ekitaldiko negozio zifraren %30ekoa izango da eta 60.000€ gutxienez.

Aipaturiko suntsiketetan, ezabaketan edo manipulazioan Zerga Administrazioak egiaztatzen badu softwarea garatu duen pertsona edo entitatea edo zergaduna ez den beste edozeinek parte hartu duela, hauetako bakoitzak 40.000€ko isun finkoa edukiko dute. Aurreko 4 urteetan aurrez zehatua izan bada, isuna 60.000€ra igoko da.

Ikusenez beraz, oso isun garrantzitsuen aurrean gaudela eta beraz, enpresek kontu handiz bete beharko dituztela eskakizunak. Izan ere, Ogasunaren aldetiko kontrola alde batera utziz, bezeroek ere TicketBAIen ezarpenen garrantzia handia dute; QR irakurgailuen bidez momentuan bertan jakin ahalko dutelako jasotako tiketa Ogasunarekin lotua dagoen ala ez. Honek, enpresak zehatuak izateko probabilitatea asko handitzen du, bezeroak berak izan daitezkelako zuzenean Ogasunari abisua eman diezaioketenak.

TicketBAI aurreproiektuak dudarik gabe enpresetan aldaketa handiak sortuko ditu. Alde batetik, enpresa asko, software berria inplantatzera derrigorturik ikusiko dira; gaur egungo hornitzaileak erantzun zehatzik ematen ez dielako. Nahiz eta Ogasunak %30eko kenkaria eskaini, hasiera batean software berria ezartzeak despoltsapen handia ekar diezaieke enpresei, bai kostu aldetik eta baita programa berri bati egokitzearen erronkari begira ere. Horregatik, modu honetako proiektu baten ezarpena gauden Covid19ak eragindako egoeran atzeratu izana oso normala iruditzen zait, guzti honi buelta emateko indarrak beste noranzko batean bideratzea beharrezkoa delako.

Hala ere, jakinda gizarte bezala azpiekonomiak zein iruzur fiskalek inongo onurarik ez digula ekartzen, oso garrantzitsua da modu honetako ekimenak sortzea. Modu honetara, eragile bakoitzaren zergapena justua izaterako bidean, pausu bat gehiago emango dela iruditzen zait. Gainera, aurreikusi daiteke azpiekonomiaren zati handi baten deuseztatzearen ondorioz, bilketa orokorraren igoera emango dela proiektu honekin.

11. Ondorioak

Lan guztian zehar azpimarratu den moduan, fiskalitateak eta kontabilitateak helburu ezberdinak dituzte, eta honen ondorioz, mozkinen gaineko zergaren likidazioa egiterako garaian, zenbait gastu eta sarreraren egozpenaren inguruan ez daude ados. Kontabilitateak bere aldetik, urteko kontuen erabiltzaileek, erabaki egokiak hartu ditzaten enpresaren egoeraren irudi fidela erakustea du helburu eta zerga-sistema berriz, zerbitzu publikoen funtzionamendua bermatzen duten gastuak finantzatzeko funtsezko bidea da.

Garbi dago beraz, enpresen kudeaketari begira, urteko zergarik garrantzitsuenetako bati aurre egiterako garaian, ez dela nahikoa kontabilitate arauak jakitearekin, zerga arauak ere ondo jakin behar direla. Espainiako Zerga-Sisteman, Euskal Autonomia Erkidegoek, beren zerga araudia antolatzeari dagokionez ez dute mugarik, eta honen ondorioz, estatuko araudi orokorraz aparte, lurralde historiko bakoitzak bere Foru Araua du Mozkinen Gaineko Zerga erregulatzeko. Hala ere, honek ez du esan nahi dagokigun Foru Araua aplikatu eta estatuko araua guztik ahaztu behar denik; izan ere, baldintza batzuk betetzen dituzten enpresen kasuan, lurralde historiko batean egoitza fiskala izan arren, posible delako beste lurralde historiko bateko zein estatuko lege orokorra aplikagarri izatea, eta zerga leku hauetan ere aurkeztu behar izatea.

Mozkinen Gaineko Zergaren aurkezpena egiterako garaian, oso garrantzitsua da nor garen jakitea. Izan ere, Ogasunak, mikroenpresa zein enpresa txikiak bultzatu nahi dituzten, hauei abantaila fiskal gehigarriak eskaintzen dizkie beraien tamainagatik jasaten dituzten zailtasunak konpentsatzeko helburuarekin. Zerga-tasa murriztagoa jasateaz gainera, kenkari eta emaitzaren aplikazio handiagoak erabili ditzakete beren zerga zorra jaitziz. Aztertu ditugun ondare-sozietateen kasuan berriz, zeharo aurkakoa gertatzen da, nolabait zigortuak direlako Foru Araueko hainbat artikuluetan zehar. Zerga-tasa progresiboa jasaten dute eta gainera, kenkari zein erreserba bereziengatik abantailak ezin dituzte aplikatu.

Mozkinen gaineko zergaren likidazioari dagokionez, zerga aurreko kontabilitate emaitzetik abiatzen garen arren, honi hainbat doikuntza egin beharko zaizkio. Aurrez esanda bezala, fiskalitatea eta kontabilitatea batzuetan bat ez datozenez, hemendik diferentzia iraunkor zein denborazkoak sortuko zaizkigu ziurrenik. Diferentzia iraunkorrei dagokionez, honelako baten aurrean egongo gara, kontabilitateko sarrera edo gastu bat fiskalki onartzen ez digutenean, ez orain ezta etorkizunean ere. Zergadunaren aldetik egon daitezkeen iruzur edo abusuak kontrolatzeko neurri modukoak direla ere esan genezake; hau oso garbi ikusten delarik gastu kenezin diren dohaintza, eskuzabaltasun edota isunen kasuan. Ogasunaren aldetik, gastu guzti hauek ez lukete zerga ordaintzerako garaian kengarri izaera izan behar; zergadunaren arduragabekeriaren ondorio edota enpresaren jarduerarako beharrezkotzat jotzen ez diren gastu batzuk direlako. Bestalde, posible da aurrez erreparatu gabeko gastu edo sarreraren bat, fiskalki kontuan hartu behar izatea eta kasu honetan ere, diferentzia iraunkor baten aurrean egongo ginateke.

Beste kasu batzuetan, denborazko diferentziak sortu ahalko zaizkio zergadunari. Hauen iturria, egutegi diferentziak izaten dira; batzuetan kontabilitatea eta fiskalitatea ez datozelako bat gastu edo sarreraren egozpenarekin. Honela, zerga geroratuarengatik aktibo zein pasiboak sortuko zaizkigu, Ogasunarekiko kreditu edo zor geroratua dugunaren arabera. Zerga geroratua aktiboak sortu ditzakeen beste iturriak, aurreko ekitaldiko emaitza negatiboak eta kenkariak dira. Aktibo hauei dagokionez, aplikatzeko muga batzuk dituzte eta aztertu dugun moduan, hauek azken urteetan aldatuak izan dira; mugak murriztuz eta aplikatu daitezkeen urteak luzatuz.

Kenkariari dagokienez, hauek erabiltzeko kuota murriztegia dugunean ere, zerga geroratuarengatik aktiboak sortuko zaizkigu. Kenkariak, Ogasunak zenbait jarduera aurrera eramateagatik eskaintzen dituen abantaila fiskalak dira eta orokorrean, zergadunaren kuota likidoaren gain aurrezpen handiak eskaintzen dituzte. Lanpostu berriak sortzeagatik kenkariaren kasuan adibidez, ikusi dugun moduan, aurrezpen handiak lortzea ahalbideratzen du baina konplexutasun handiko kenkari batean bihurtzen da errotazio handia eta langile asko dituzten enpresen kasuan.

Emaitzari dagokion zuzenketak ere nahiko sakon aztertu dira eta erreserba motaren arabera, diferentziak iraunkor baten edo denborazko baten aurrean egongo gara. Ogasunak eskaturiko baldintza guztiak zorrotz betez gero, kenkariaren antzera hauek ere abantaila fiskal handiak sortzen dituzte zergadunaren gain.

Mozkinen gaineko zerga gastua beraz, zerga korrontean eta zerga geroratuan banatzen da. Mikroenpresei dagokienez ordea, hauei irizpide sinplifikatua aplikatzen zaie eta honen ondorioz, zerga korrontea soilik kontabilizatuko dute. Ogasunaren aldeko edo aurkako zerga geroratuaren pasibo edo aktiborik ez dute kontabilizatuko eta beraz, hauen balantzean ez da honelako konturik adieraziko. Ondorioz, denborazko diferentziengatik sortu ahalko diren aktibo edo pasiboek zein galera fiskalengatik edo kenkariengatik sortutako aktiboek, mikroenpresen kontabilitatean zerga korrontearen bidetik soilik izango dute efektua.

Orokorrean beraz, oso garrantzitsua da araudi fiskalak ondo jakitea eta plangintza fiskal egoki bat eramatea kontabilitatearekiko beharrezko doikuntzak zuzen burutzeko zein Ogasunak eskaintzen dituen abantailak beharrezkoa suertatzen den momentuan erabili ahal izateko. Honela, hanka sartzeak eginda Ogasunaren aldetik jaso ahal diren zehapenak saihestu ahal izango ditu zergadunak.

Gipuzkoako Mozkinen Gaineko Zergaren 2/2014 Foru Araueko artikulua ezberdinak aztertu direnean, hauetako askoen bateraezintasunean ere erreparatu da. Zergadunak beraz, aurrezki fiskal handiena ematen diona aukeratu beharko du eta honetarako, kalkulu ezberdinak aurrera eraman beharko ditu. Kasu batzuetan, posible da aukeraketa garbi baten aurrean egotea eta aurrezki fiskal handiena sortzen digun artikuluen aukeraketa oso erraza izatea. Beste kasu askotan ordea, posible da etorkizuneko igurikapenak ziurrak ez izatea eta beraz, abantaila aplikatzeko baldintzak betetzen jarraituko dugun ala ez ziur ez bagaude, balantzaren alde bakoitza ondo neurtu beharko da. Puntu honetan sartzen da zerga aholkulariaren profila; arlo honetan aditua den batek, erabakia hartzerako garaian kontuan eduki beharreko puntu guztietan aholkua eman dezake.

Izan ere, lan honetan zehar, zerga hau aurkezterako garaian kontuan hartu beharreko aldagai ezberdinen lehen hurbilketa egin den arren, ezin da ahaztu errealtatean gauzak konplexuagoak izan daitezkeela eta teoriarik gauzak oso garbi daudela iruditu arren, ondoren praktikan jartzerako garaian zalantzak sortu daitezkeela. Honekin, posible da zergadunak intentzio txarrik gabe zerga gaizki aurkeztea, artikuluen baten interpretazioan hanka sartu duelako.

Azkenik, gaur egungo egoeraren aurrean zerga arlotik hartzen ari diren erabakien hurbilpen bat egin nahi izan da. Covid19ak sortu duen egoera ez-ohikoaren aurrean, fiskalitatearen helburuetako bat izan behar da, geldialdiaren ondorioz likidezia arazoak jasaten ari diren zergadunei bultzada bat ematea eta ekonomia berriro suspertzea eragingo duten abantaila fiskal ezberdinak ere ezartzea. Ikusteko dago, momentu honetan, Bizkaia eta Gipuzkoan indarrean jarri diren neurriek esperotako eragina izango duten edota egoera zail honek neurri ausartagoak eskatzen dituen.

Azkenik, etorkizunari begira, TicketBAI aurreproiektuaren azterketa burutu da. Proiektu oso interesgarri baten aurrean gaudela ezin da ukatu, gizartetik azpiekonomia geroz eta gehiago ezabatzea baimenduko digun tresna bat delako. Honekin, zergadun bakoitzaren urteko kontabilitate emaitzaren zuzentasunerako eta honen ondorioz, bidezko zergapenerako pausu bat emango da. Aurreikusten zen moduan ordea, Covid19aren ondorioz azken hilabeetan sortu den egoerarengatik, honen ezarpena atzeratu egin da. Izan ere, enpresei mota honetako derrigorrezko inbertsioak eskatzea gehiegizkoa izango litzateke egoera honetan eta birusaren ondoren egoera ekonomikoak okerrera egiten jarraitzen badu, posible da oraindik ere proiektu honen ezarpena gehiago luzatua izatea.

Lan honetan zehar beraz, mozkinen gaineko zergaren kontabilitate tratamenduan sakontzeaz gain, zergaren likidazioan kontuan hartu beharreko Gipuzkoako Mozkinen Gaineko Zergaren 2/2014 Foru Araueko artikulua garrantzitsuenetara hurbilpen bat egin da. Berezitasun guztiak osotasunean ezin direnez aztertu, besteak beste, hainbat sozietate bereziren zerga trataera edota gaur egun gero eta ohikoagoak diren lotutako entitateen artean ematen diren eragiketen trataera alde batera utzi behar izan dira. Etorkizun batean, gai honetan gehiago sakontzeko aukera izanez gero, lotutako entitateen artean ematen diren eragiketen inguruan gehiago garatzea interesgarria iruditzen zait, izan ere, mundu globalizatu honetan gero eta ohikoagoak diren eragiketak dira.

12. Bibliografia:

Legedia:

12/2002 Legea, maiatzaren 23koa, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomi Ituna onetsi duena.

1514/2007 Errege Dekretua, azaroaren 16koa, zeinaren bidez, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen den.

1/2010 Errege Dekretua, uztailaren 2koa, Kapitaleko Sozietateen Legearen testu bategina onartzen dena.

7/2012 Legea, urriaren 29koa, iruzurraren kontrako prebentzio-ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzearen, tributuen eta aurrekontuen gaineko araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzen duena.

Balantzeen eguneraketaren otsailaren 5eko 1/2013 Foru Arau Dekretua.

Bizkaiako Foru Aldundiaren 203/2013 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Erreglamendua onesten dena.

2/2014 Foru Araua, urtarrilaren 17koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergarena.

3/2014 Foru Araua, urtarrilaren 17koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergarena.

17/2015 Foru Dekretua, ekainaren 16koa, Sozietateen gaineko Zergaren Erreglamendua onartzen duena.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren 2016ko otsailaren 9ko ebazpena, non Mozkinen Gaineko Zergaren kontabilizaziorako urteko kontuak erregistratzeko, balioesteko eta prestatzeko arauak garatzen diren.

Foru arau aurreproiektua, iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra ezartzen duena.

4/2020 Foru Dekretu-Araua, maiatzaren 5koa, Covid-19ak eragindako osasun larrialdiaren ondoren ekonomia suspertzeko koiunturazko zerga arloko neurriei buruzkoa.

5/2020 Foru Dekretu-Araua, maiatzaren 26koa, Covid-19ak eragindako osasun larrialdiaren ondoren ekonomia suspertzeko koiunturazko zerga arloko neurriei buruzkoa.

Web Orriak:

Armentia, Basterra J. (2019). Explotación económica e Impuesto sobre Sociedades. *Forum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, ISSN 2340-7301, N.º 255, 2019. Hemendik berreskuratua:

<https://bitopusciss-ciiss-es.ehu.idm.oclc.org/Content/DocumentoChapCompOpGipuzkoa.aspx?params=H4sIAA AAAAAEAFWQzW7CQAYEn4a99ELoD-1hD2IKaQQEBOHSm5O1wCJZr9YbqvTpu21KVV4z_qwZy9Jbtn2rS9-hkiN_FHCmAwrI-wx-GJMxeuNR0AaoI5hVzKc3blGBCEnGNnhucqMzNnRgKV-ytZuT6z4vC41OkmQwcW0yqLJ3qFcYYLBbsAfUY-XRsVBg328gHLWEeEytWggBvf5JPTH8-

[gX2epWws22eqtqR3reVx6aBx9Et_OIzBV5zXdZuryZ55v9-2KdqgCVLEmCzq2hGndRXnpGk7vRtC46PLNknmllsVzDFdquYB8PojNco11X_Q_LuI3zRNVHcFG7gg1-vyN5uh9Pk4cvxtRa5YsBAAA=WKE>](https://bitopusciiss-ciss-es.ehu.idm.oclc.org/Content/DocumentoChapComp.aspx?params=H4sIAAAIAEA FWQQU-DQBCFfw178WKRvi57QKyVtEVS6MXbwE7aSWGH7Cw1-Otd09bI7b33JfNeRkbLdux05QZUcuSvHM50AE9sX8BdYjJGFw4FrYcmgGXNfHrnDhWikKRsvEM2MzplQweW6jW9kVbPZrOLCfyqqrFHvUUPF7sDe0B9rxz2LOTZjQX4oxYfvjSqA-R6RX1w_eJ4erXOOptUi13WaKanvS-qx22LcTRA_zpQMyEvGVlmmzuVlmx_1x_JMpDLRsSrZnrqMEyyFtPNH-Mnpt8wDNL6ihUEssUbtEOObswiM4wReVQ_z-Wchdy1RyhD7LP2eDvNxbzp3gRxz-yiGpUgwEAAA==WKE)

BitopusCISS Fiscal Gipuzkoa. (2020). *Análisis del Impuesto de Sociedades por títulos*, hemen dago eskuragarri:

<https://bitopusciiss-ciss-es.ehu.idm.oclc.org/Content/DocumentoChapComp.aspx?params=H4sIAAAIAEA FWQQU-DQBCFfw178WKRvi57QKyVtEVS6MXbwE7aSWGH7Cw1-Otd09bI7b33JfNeRkbLdux05QZUcuSvHM50AE9sX8BdYjJGFw4FrYcmgGXNfHrnDhWikKRsvEM2MzplQweW6jW9kVbPZrOLCfyqqrFHvUUPF7sDe0B9rxz2LOTZjQX4oxYfvjSqA-R6RX1w_eJ4erXOOptUi13WaKanvS-qx22LcTRA_zpQMyEvGVlmmzuVlmx_1x_JMpDLRsSrZnrqMEyyFtPNH-Mnpt8wDNL6ihUEssUbtEOObswiM4wReVQ_z-Wchdy1RyhD7LP2eDvNxbzp3gRxz-yiGpUgwEAAA==WKE>

BitopusCISS Fiscal Gipuzkoa. (2020). *Cuestiones prácticas del Impuesto de Sociedades*, hemen dago eskuragarri:

<https://bitopusciiss-ciss-es.ehu.idm.oclc.org/Content/DocumentoChapCompPrac.aspx?params=H4sIAAAIAEA AEAG2QQW_CMAyFfw257LIWtO2SQ9cxVgFdRctINzexaEQbV3HK1P36BXVMIH F7732W_WQeLdmxk5UbUHBD3zmczAG8IfsKboqN1rJwyGg9qACWNdHxgzoUwGw4JesdtZmWKWlzIK7e0sKButBWRIE8mTATTaoae5Rb9DDZHdgDykfhsCc2ntxYgG8k-9BEiQ68RydXph9-jgR_fo2j3CbVcpclQvVG7rvaYdvCy2wO_zoQfUPesZJNNg-rrNh_rT8T4aHmjWEvM6uNwjLIy51ZvIhmz2qLdsjJhaPmBFesoHzAE3HqTKhjiG9hOdTX21Lq7ubnVwUgVAN9mOlz0nj-09N8ES3i-BeSJrRToQEAAA==WKE>

BitopusCISS Fiscal Gipuzkoa. (2020). *Esquemas del Impuesto de Sociedades*, hemen dago eskuragarri:

<https://bitopusciiss-ciss-es.ehu.idm.oclc.org/Content/DocumentoChapComp.aspx?params=H4sIAAAIAEA G2QQU_CQBCFfw178WKhET3soVbEBqgEysXbtDuBCe1O3dli6q93TcVAwu29901mXkZ6y7ZvdOE6VHLgrxxOtAdPbJ_BDTEZo9cOBA2HKOBYXx84wYVjCkbl3jOjM6ZUN7luILPZNaR1E8mMCjQRV9i3qFHga7AbtHfa8ctizk2fVr8ActPrSoVAPeo9NzarvV8OfX2CvV0kx22SJqlrSu6Z0WNfW0JrAvw7EXJHxbJsmY7t5tt59LN4T5aGUJYnXmTVU4TbI853ROJ6MplXe4YkldRRuEssFDXCFtsvZhUZ0gmu07crLbSk3N_OZfIZcVQdow0ibs8HfNz2M4-ITNP4BOeeH1JwBAAA=WKE>

BSK, Legal & Fiscal. (2019). “*Es esencial conocer las herramientas que nos brinda la normativa fiscal para que la tributación de la empresa sea la correcta*”, (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri:

<<http://www.grupobsk.com/es/noticias/es-esencial-conocer-las-herramientas-que-nobrinda-la-normativa-fiscal-para-que-la-tributacion-de-la-empresa-sea-la-correcta>>

BSK, Legal & Fiscal. (2020). *Evolución de la recaudación del Impuesto de Sociedades en Gipuzkoa* (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri:

<<http://www.grupobsk.com/es/noticias/evolucion-de-la-recaudacion-del-impuesto-de-sociedades-en-gipuzkoa>>

Eusko Jaurlaritza, Ogasun eta Ekonomia saila. (2020). *Zer da Ekonomia Ituna* (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri:

<<https://www.euskadi.eus/informazioa/zer-da-ekonomia-ituna/web01-a2conci/eu/>>

Garrigues. (2020). COVID-19: Vizcaya aprueba y mejora deducciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF (maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/covid-19-vizcaya-aprueba-mejora-deducciones-impuesto-sociedades-irpf>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2020). *347 Hirugarren pertsonen egindako eragiketen urteko aitorpena*. (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.gipuzkoa.eus/eu/web/ogasuna/zergak/eredua/347>>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2020). *Ekonomia Itunaren baliabideak: Zerga itunduen bilketa. 2005-2019 epealdia*. (2020ko martxoaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.gipuzkoa.eus/eu/web/ogasuna/udalgida/informazio-orokorra/adierazleak-estatistikak/ekonomia-itunaren-baliabideak>>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2020). *Koiunturazko zerga neurrien foru-dekretu arau berri bat onartzea*. (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.gipuzkoa.eus/eu/web/ogasuna/-/5-2020-fd-a>>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2020). *TicketBAI*. (2020ko maiatzaren 28ean kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.gipuzkoa.eus/eu/web/ogasuna/zerga-iruzurraren-prebentzioa/t-bai>>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2020). *Zerga iruzurraren prebentzioa*. (2020ko maiatzaren 28ean kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.gipuzkoa.eus/eu/web/ogasuna/zerga-iruzurraren-prebentzioa>>

Iberley. (2020). *Sistema Tributario Estatal*. (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <<https://www.iberley.es/temas/sistema-tributario-estatal-27621>>

INE. (2020) *Empresas por provincia y condición jurídica. 2005-2019*. Madrid: Instituto Nacional de Estadística. Hemen dago eskuragarri: <<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=302>>

Ruiz-Huerta, J. (2015). Consideraciones generales. *Fiscalidad: Eficiencia y equidad* (4. orr.). Nº 20, Invierno 2015. Hemen dago eskuragarri: <<http://ecosfron.org/wp-content/uploads/Dossieres-EsF-20-Fiscalidad.pdf>>

Uriarte, P.L. (2015) Fuente de Legitimación del Concierto Económico, *El Concierto Económico Vasco: Una visión personal* (orr. 17-20). Hemendik berreskuratua: <<http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/>>

Wolters Kluwer. (2020). *Impuesto sobre sociedades. Concepto y características*. (2020ko maiatzaren 28an kontsultatua), hemen dago eskuragarri: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAIAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxMTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA4-5tgzUAAAA=WKE>

Liburuak eta aldizkariak:

Mateo Goenaga, M. (2017). El sistema tributario español, *Gestión Práctica de Impuestos* (orr. 2-3). Gipuzkoa: Ekonomia eta Enpresa Fakultatea.

Rodriguez-Anabitarte, A. (2018) Sozietateen Gaineko Zerga, *Enpresaren Zerga Araubidea* (5. Gaia). Gipuzkoa: Ekonomia eta Enpresa Fakultatea.

Urdangarin Goñi, J. (2017) Mozkinen Gaineko Zergaren tratamendu kontablea, *Goi Mailako Finantza Kontabilitatea* (5. Gaia). Gipuzkoa: Ekonomia eta Enpresa Fakultatea.

Zubiaurre Artola, M. Á. & Aldazabal Etxeberria M.E & Urbieta Lizarribar, L. (2020) Zerga Zuzenen Kontabilizazioa, *Kontabilitate Aurreratua eta Zerga Sistema* (6. Gaia). Gipuzkoa: Ekonomia eta Enpresa Fakultatea.

Zubiaurre Artola, M.Á. & Temprano Gutiérrez, V. & Saitua Iribar, A. (2008). La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el nuevo plan general de contabilidad, *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, 15 abendua, (orr. 43-79).