



Ogasun Zuzendaritzaren 1/2013 Jarraibidea. Honen bidez, zenbait irizpide ezartzen dira abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, balantzeen eguneratzea onartu zuena, aplikatzeko.

Sozietateen gaineko zergan zerga oinarria zehazteko, orokorrean, zuzendu egiten da kontabilitate emaitza uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauan bertan ezarritako aginduak aplikatuz.

Horren ondorioz, ondare elementuen balioa, era berean, merkataritza araudian ezarritako irizpideei jarraituz zehazten da. Araudi horren arabera, kasurik gehienetan, ibilgetu materialaren aktiboak eta higiezinetak inbertsioak beren eskuratze prezioan edo ekoizpen kostuan kontabilizatzen dira, bai haiek hasiera batean aitortzeko garaian, baita geroago ere. Hortaz, horrelako ondasunak kontabilitatean aitortzen diren datan beraiei ematen zaien balioespena ezin daiteke geroago goraka aldatu, ez eta hura inflaziora egokitzeko ere.

Ildo beretik, uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 15.1 artikuluan, honela dio espresuki: “kontabilitateko balio handitzeen zenbatekoa ez da sartuko zerga oinarrian, salbu eta horien zenbatekoa galera eta irabazien kontuan sartzera behartzen duten lege edo erregelamendu arauen indarrez egiten direnean”. Horrez gainera, aipatutako aginduak hau zehazten du: “zerga oinarrian sartu gabeko balio handitzearen zenbatekoak ez du balioa handitu duten elementuen balio handiagorik ekarriko, zerga ondorioetarako.”

Horrela, enpresen ibilgetu materialaren elementuak eta higiezinetak inbertsioak kontabilitate eta zerga aldetik beren kostu historikoan balioztatuturik daude eta, horrenbestez, horien eskualdaketatik sortutako errenta hasiera batean termino nominaletan kalkulatu da, ez termino errealetan, ez baita kontuan hartzen inflazioaren eragina. Egitate hori dela eta, bidezkoa da uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 15.11 artikuluan monetaren balio galera zuzentzeko mekanismo bat arautzea, ondare elementu jakin batzuk eskualdatzen diren kasuetan bakarrik aplikagarria.

Ikuspuntu horiek zuzen-zuzenean alda daitezke jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunen kasura.

Arrazoi horiengatik, aldizka, sozietateen eta jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona fisikoen balantzeetan eta erregistro liburuetan kontabilizatutako aktiboetako batzuei gutxienez balioa eguneratzeko bide ematen duten arauak onartu izan dira. Bereziki, inflazioak ondare elementu jakin batzuen eskuratze prezioan edo ekoizpen kostuan duen eragina deuseztatu edo arintzeko helburua duten arauak dira, eta horretarako zergadunei ahalmena ematen zaie kontabilitate nahiz zerga ondorioetarako balio handiagoa aitortzeko.

Arabako Lurralde Historikoan, balantzeak eguneratzeko honelako prozedura bat baimendu zen azken aldia 1996an izan zen, Balantzeak Eguneratzeari buruzko otsailaren 7ko 4/1997 Foru Araua onartu zenean.



Azken balantze eguneratze hori egin zenetik hainbeste urte igaro direnez gero, komenigarria iritzi zaio berriro ere horrelako prozesu bati ekiteari, enpresek arruntak ez diren zenbait aktibo erregistraturik dauzkaten balioan inflazioak duen eragina deuseztatzeko helburuaz. Horrek, zalantzarik gabe, aukera emango die beren balantzeak indartzeko, eta finantza merkatuetara egoera hobean sartzeko.

Horrela, joan den 2012ko abenduaren 28an, Arabako Foru Aldundiak onartu egin zuen abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, balantzeen eguneratzea onartzen duena.

Aktiboen balioaren eguneratze berria, hor onartu dena, aukerakoa da, bera jasan dezaketen aktibo guzti-guztiek egin behar da (ondasun higiezinatarako aurreikusitakoaren kalterik gabe), eta ehuneko 5eko karga bakarraren pean dago. Oro har, enpresek gehienez ere sei hilabeteko epea daukate aukera hori hartzeko eta balantzeak eguneratzeko baimendutako prozesu guztia osatzeko.

Horregatik, Ogasun Zuzendaritza honek egokia iritzi dio balantzeen eguneratze berri honen inguruko jarraibide bat emateari, zergadunek lehenbailehen ezagut dezaten otsailaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan xedatutakoaz administrazioak egiten duen interpretazioa eta, era horretan, gaia ahalik eta hobekien ezagutuz hartu ahal izan dezaten egokia deritzoten erabakia.

Gainera, jarraibide honekin, bermatu nahi da sozietateen gaineko zerga, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga aplikatzeko ardura duten Ogasun Zuzendaritzaren organo desberdinek komeni den irizpide batasuna edukitzea.

Era berean, jarraibide honetan jasotzen diren irizpideak kontuan eduki beharko dira ondoko hauek gertatzeko garaian: abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan aurreikusitako eguneratze karga bakarraren aitorten eredu bakarra, sozietateen gaineko zergako eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako 2012ko ereduak, eta zerga administrazio honek zergadunei aitortenak egiteko eskuratzen dizkien programa informatiboak.

Horregatik guztiagatik,

EBAZTEN DUT

1.- Balantzeen eguneratzearen helburua eta aplikazio eremua. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 1. eta 2. artikulua.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan araututako eguneratzeaz baliatu ahal izango dira sozietateen gaineko zergako, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako eta establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergako zergadunak, aplikagarria baldin bazaie zerga horien inguruko Arabako Lurralde Historikoko arautegia.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kasuan, horrez gainera, jarduera ekonomikoak egiten dituzten eta beren kontabilitatea Merkataritzako Kodearen arabera eramaten duten edo beren jardueraren erregistro liburuak eramatera beharturik dauden zergadunak izan behar dira. Hortaz, balantzeen eguneratze honetaz baliatzeko gaiturik daude beren jardueraren etekin garbia zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate normalaren edo erraztuaren bidez zehazten duten pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunak.



Halaber, balantzeen eguneratzeaz baliatu ahal izango dira errenten egozketan dauden erakundeak eta pertsona fisikoei horretarako eskatzen zaizkien baldintzak betetzen dituzten jaraunspen jasogabeak.

2.- Eguneratzearen gai diren elementuak. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 3., 4. eta 5. artikulua.

2.1.- Eguneratzearen gai diren aktiboak kontabilizaturik egon behar diren uea.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan arautzen den balantzeen eguneratzeak, bakar-bakarrik, 2012ko abenduaren 31n edo, zergaldia ez badator bat urte naturalarekin, data horrez geroztik bukatzen den lehenengo zergaldia amaitzen den egunean kontabilitatean ageri diren ondare elementuetan izango du eragina, edo, hala dagokionean, 2012ko abenduaren 31n erregistro liburuetan ageri direnetan.

Hortaz, zergadunen zergaldia urte naturalarekin baldin badator, eguneratzeak 2012ko abenduaren 31n kontabilitatean edo erregistro liburuetan ageri diren aktiboetan izango du eragina.

Balantzeen eguneratzea aktibo horiei buruz bakarrik egin daiteke. Behin burututa gero, ez dago hartutako aukera aldatzerik, ez eta indarrrik gabe uzterik ere.

Hala ere, eguneratzearen karga bakarraren autolikidazioa epez kanpo aurkeztea eguneratze eragiketak baliogabetzeko arrazoia izango da.

2.2.- Eguneratu daitezkeen ondare elementuak.

Balantzeen eguneratzeak eragina du azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Kontabilitate Plan Orokorren laugarren zatiko 21. taldean jasotzen diren ibilgetu materialaren elementuetan, eta orobat Kontabilitate Plan Orokorren laugarren zatiko 22. taldearen barruan dauden higiezineta inbertsioetan.

Kontabilitate Plan Orokorreko talde horien mugaketa bat dator azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Enpresa Txiki eta Ertainetako Kontabilitate Plan Orokorren 21. eta 22. taldeetan ezarritakoarekin.

Eguneratu daitezke, baita ere, finantza errentamenduaren araubidean eskuratu diren eta uztailearen 24/1996 Foru Arauan, Sozietateen gaineko Zergarenean, 116.1. artikuluan aipatzen diren ibilgetu materialaren eta higiezineta inbertsioen elementuak, beraiek erosteko aukera gauzatzeko baldintza suntsiarazlearekin, eta izaera hori bera duten ondare elementuak (ibilgetu materiala eta higiezineta inbertsioak), baldin eta abenduaren 23ko EHA/3362/2010 Aginduan ezarritako irizpideak aplikatu behar dituzten enpresa emakidadunek aktibo ukiezin moduan erregistratutako emakida akordioei badagozkie (agindu horren bidez, onartu egiten dira Kontabilitate Plan Orokorra azpiegitura publikoen enpresa emakidadunetara egokitze arauak).

Aurretik esandako guztiaren arabera, ezin daitezke eguneratzeaz baliatu bidean dauden ibilgetu materialaren elementuak, Kontabilitate Plan Orokorren nahiz Enpresa Txiki eta Ertainetako Kontabilitate Plan Orokorren laugarren zatiko 23. taldearen barruan daudenak.

2.3.- Zerga ondorioetarako amortizatutako elementuak.



Ezin daitezke eguneratu zerga ondorioetarako amortizaturik dauden ondare elementuak, edozein dela ere beraien kontabilitate egoera. Hortaz, ezin izango dira amortizatu 2012ko abenduaren 31n balio fiskala zero duten elementuak, amortizazio askatasunaren edo amortizazio bizkortuaren aplikazioz, beren kontabilitate balio garbiak positiboa izaten jarraitzen badu ere.

Elementu bat zerga ondorioetarako oso-osorik amortizaturik dagoen zehazteko, aintzakotzat hartu behar dira, gutxienez, izaera horrekin egin beharko ziren amortizazioak. Gutxienezko amortizazio horiek ondasunaren bizitza baliagarritik eratorritakoak izango dira, zeinaren barruan osorik amortizatu behar den. Holatzat hartuko da haren zenbatekoa, hondar balioa kanpo utzita, erabat estalirik geratu behar den aldia, hartutako amortizazio metodoaren arabera.

Aurreikuspen horiek eragiten diete bai sozietateen gaineko zergako zergadunei, baita pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zergako zergadunei ere.

2.4.- Aukeraren norainokoa.

2.4.1.- Higiezinaren kontzeptua.

Balantzeen eguneratzea borondatezkoa da. Hala ere, zergadunak hartzen duen aukera, nahitaez, eguneratu daitezkeen elementu guztietarako eta berauei dagozkien amortizazioetarako izango da, ondasun higiezinari dagokienez izan ezik, higiezin bakoitza bereiz eguneratzea aukeratu ahal izango baita.

Honen ondorioetarako, ondasun higiezinak hartzen dira Kontabilitate Plan Orokorraren eta Enpresa Txiki eta Ertainetako Kontabilitate Plan Orokorraren ondoko kontu hauetan kontabilizaturik dauden ondare elementuak: 210. Lursailak eta berezko ondasunak; 211. Eraikuntzak; 220. Lursailtako eta berezko ondasunetako inbertsioak; eta 221. Eraikuntzetako inbertsioak.

Horren ondorioz, ondasun higiezinak eguneratzeko edo ez eguneratzeko aukera elementuz elementu har daiteke, horiek kontabilitate aldetik mugaturik dauden bezalaxe, alde batera utzita zein den haien erregistro konfigurazioa.

Beraz, bi aktibo talde bereizi beharko dira. Alde batetik, higiezinak ez diren eta eguneratu daitezkeen ondare elementuen multzoa eta, beste alde batetik, higiezinak. Horrela, eguneratze hau aukeratzeko baldin bada, lehenengo taldearen barruan sartutako ondare elementuen multzoa eguneratu beharko da, ezinbestean, eta bigarren multzoa osatzen duten elementu bakoitza bereiz eguneratzea aukeratu ahal izango da. Hala ere, bigarren taldeko elementuen gaineko aukera egin ahal izateko, alde aurretik lehenengo osatzen duten ondare elementuak eguneratu beharko dira nahitaez.

Lurzoruaren balioa eta eraikinaren balioa bereizita egin behar da eguneratzea. Higiezin berari dagokionez, ezin izango da aukeratu lurzoria eguneratzea eta eraikuntza ez eguneratzea, edo alderantziz.

2.4.2.- Zerga baterakuntzako araubidean dauden erakundeak.

Zerga baterakuntzako araubidean zerga ordaintzen duten zergadunen kasuan, eguneratzea banakako araubidean egingo da. Hortaz, sozietate bakoitzak hartaz baliatzea edo ez baliatzea aukeratu ahal



izango du, erakunde nagusiak eta taldeko gainerako enpresek hartzen duten erabakia gorabehera (horietako bakoitzak, bere ondasun propioei buruz).

2.4.3.- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunak.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunen, errenten egozketako araubidean dauden erakundeen eta jaraunspen jasogabeen kasuan, eguneratu daitezkeen elementuak jarduera ekonomiko bati atxikita egon beharko dira.

Horrelako kasuetan, eguneratzea bereiz egin ahal izango da zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoetako bakoitzerako.

Aurretik esandakoa gorabehera, jarduera bat baino gehiagori atxikitako elementuei buruz hartzen den aukera bakarra izan beharko da.

3.- artikulua. Eguneratzea kontabilizatzeko garaia eta modua. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 5. artikulua.

3.1.- Pertsona juridikoak.

Eguneratze eragiketak, balantzearen itxiera egunetik hasi eta beraiek onartzeko epea bukatzen den egunera arteko aldiaren barruan egin beharko dira.

Zergadunen ekitaldia urte naturalarekin bat baldin badator, eguneratzeak eragina izango du 2012ko abenduaren 31n balantzean jasota dauden aktiboetan, eta eguneratze eragiketak data horretatik eta 2013ko ekainaren 30era arteko aldiaren barruan egin beharko dira.

Eguneratutako balantzea sozietatearen organo eskudunak onartu beharko du –arau orokorrez, konpainiako akziodunen batzar orokorrak- aurreko bi paragrafoetan adierazitako epearen barruan.

Eguneratutako balantzea sozietatearen organo eskudunak onartzen duenean izango du sortzapena eguneratzearen karga bakarrak. Horrela, aipatutako kargaren sortzapena, edozein kasutan ere, 2013tik aurrera izango da. Hala ere, geroago karga hori epez kanpo aitortzea eguneratze eragiketak baliogabetzen dituen arrazoia izango da.

Sozietatearen organo eskudunak onartu behar duen balantze eguneratua “ad hoc” gertatutako balantze bat izango da, 2012ko abenduaren 31z geroztik itxitako lehenengo ekitaldiko urteko kontuak osatzen dituenaz bestelakoa. Hau da, 2012ko ekitaldiko urteko kontuak osatzen dituenaz bestelakoa.

Horren arabera, eguneratze eragiketen emaitza –bereziki, “Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduko Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserbarako” zuzkidura eta eguneratzearen karga bakarraren esleipena- ez da islatu beharko 2012ko urteko kontu horiei dagokien balantzean, aipatutako balio handitzeak ondorioak izan ditzan.

Aurretik esandakoa gorabehera, eguneratzearen karga bakarra autolikidatu eta epearen barruan ordainduta gero, eguneratzearen emaitza, zerga ondorioetarako, atzera eramango da 2013ko ekitaldiaren hasierara –arau orokorrez, 2013ko urtarrilaren 1era-.



Aurretik esandako guztiarekin bat etorriz, abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 12. artikuluan aipatzen den informazioa 2013ko eta hurrengo ekitaldietako urteko kontuei buruzko memorien barruan jaso beharko da. Hala ere, dagoeneko 2012ko memorian jaso beharko dira informazioa eskain dezaketen eguneratzearen alderdiak.

Sozietateen gaineko zergaren aitorpena arauz ezarritako epearen barruan aurkeztu beharko da, eta eguneratzearen inguruko datuak eduki beharko ditu. Era horretan, hura aukeratzen duten zergadunak behartuta egongo dira beren urteko kontuen osagai den balantzea aitorpen horren barruan jasotzera. Horrez gainera, eguneratutako balantzea eguneratzearen karga bakarraren aitorpen-likidazioaren ereduari erantsiko zaio. Honen ondorioetarako, eredu hau sozietateen gaineko zergako aitorpenaren banaezineko eranskin bat izango da, abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan xedatutakoaren babespean jartzen diren zergadunentzako.

3.2.- Pertsona fisikoak, errenten egozketan dauden erakundeak eta jaraunspen jasogabeak.

Balantzeen eguneratzeak 2012ko abenduaren 31n kontabilitatean edo erregistro liburuetan ageri diren ondare elementuei eragingo die.

Eguneratze eragiketak 2012ko abenduaren 31tik hasi eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2012ko ekitaldiko aitorpena aurkezteko epea bukatzen den egunera arteko aldiaren barruan egin beharko dira.

Beren kontabilitatea Merkataritza Kodean xedatutakoaren arabera eramatera beharturik ez dauden zergadunak direnean, kontabilitateko balio handitzearen zenbatekoa 2012ko ekitaldiko inbertsio ondasunen erregistro liburuan islatu beharko da.

4.- Eguneratze koefizienteen aplikazioa eta eguneratze erreserbaren kontabilitate zuzkidura. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 7. eta 8. artikulak.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 6. eta 7. artikuluetan, eguneratu daitezkeen aktiboen balioaren gehikuntza garbia kalkulatzeko erregelak jasotzen dira. Ibilgetu materialaren, ukiezinaren eta higiezinetak inbertsioen ondare elementuak eskualdatzetik edo saltzeko mantendutako aktibo ez-korronte bezala sailkatu diren elementu horietatik sortutako errenta positiboetan moneta zuzenketak duen eragina arintzeko uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, 15.11 artikuluan aurreikusten duen mekanismo berbera da.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 6. artikuluan aurreikusitako eguneratze koefizienteak jarraian azaltzen den moduan aplikatzen dira:

- a) Eskuraketa prezioari edo ekoizpen kostuari, kasuan kasukoa, ondare elementua eskuratu edo ekoitzi den urtearen arabera. Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea, haiek egin ziren urteari dagokiona izango da.
- b) Eskuraketa prezioari edo ekoizpen kostuari dagozkion eta kenkari fiskala izan zuten kontabilitateko amortizazioei, kasuan kasukoa, egin ziren urtearen arabera. Amortizazio bizkortua edo amortizatze askatasuna baimendu duen zerga pizgarri bat aplikagarria izan bazaio ondare elementuari, zerga ondorioetarako kendutako amortizazioak hartuko dira.



Aurreko bi letretan ezarritakoa aplikatuz zehaztutako kopuruen arteko aldea, ondare elementuaren lehengo balio garbiaren zenbatekoan murriztuko da. Eguneratutako ondare elementuaren lehengo balioa zehazteko, aurreko artikuluan aipatzen diren eguneratze koefizienteak aplikatzeari begira kontuan eduki diren balioak hartuko dira.

Eragiketa hauetatik ateratzen den eguneratutako balio berriak ezin izango du gainditu eguneratutako ondare elementuaren merkatuko balioa, haren erabilera egpera kontuan hartuta, higadura tekniko eta ekonomikoen eta zergadunak erabiltzen dituen eraren arabera.

4.1.- Urte naturalarekin bat ez datorren ekitaldia duten erakundeak.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 6. artikuluan taula bat ageri da, ekitaldi bakoitzari eguneratze koefiziente bat esleitzen diona.

Zergadunaren zergaldia urte naturalarekin bat ez datorrenean, koefiziente aplikagarria hura hasi zen urteari dagokiona izango da.

4.2.- Otsailaren 7ko 4/1997 Foru Arauan aurreikusitakoaren arabera eguneratutako aktiboak.

Otsailaren 7ko 4/1997 Foru Arauan, Balantzeen eguneratzeari buruzkoan, aurreikusitakoari jarraituz eguneratutako ondare elementuen kasuan, eskuraketa prezioaren gainean eta horri dagozkion eta kenkari fiskala izan zuten amortizazioen gainean aplikatuko dira koefizienteak, kontuan hartu gabe eguneratze eragiketen ondoriozko balio gehikuntza garbiaren zenbatekoa, ez eta geroagoko kontabilitate amortizazioa ere.

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondoriozko zenbatekoa, eguneratutako ondare elementuaren balio garbia deskontatu eta gero, otsailaren 7ko 4/1997 Foru Arauan, Balantzeen Eguneratzeari buruzkoan, xedatutakoaren babespean egindako eguneratzeetik sortutako balio gehikuntza garbian murriztuko da. Horrela zehaztutako diferentzia positiboa monetaren balio galeraren zenbatekoa izango da, edo eguneratutako ondare elementuaren balio gehikuntza garbia. Zenbateko hori “Balantzeak eguneratzeari buruzko 2012ko abenduko Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserban” ordainduko da, eta, abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan araututako eguneratzearen aurreko balioarekin batuketa eginda, eguneratutako ondare elementuaren balio berria emango du.

Otsailaren 7ko 4/1997 Foru Arauan xedatutakoaren babespean eguneratu daitezkeen baina eguneratu ez ziren ondare elementuen kasuan, beren eskuraketa prezioaren edo ekoizpen kostuaren gainean eta beraiei dagozkien eta kenkari fiskala izan zuten amortizazioen gainean aplikatuko dira koefizienteak, kalkulu horietatik ateratzen den zenbatekoari ondoren inolako murrizketarik egin gabe. Zehazkiago, zenbateko horri ez zaio kendu behar aipatutako 4/1997 Foru Arauan aurreikusitako eragiketetatik sortutako balio gehikuntza garbia.

Beste lurralde bateko araudiari jarraituz 1996an eguneratutako elementuak direnean, erregela hauek berak aplikatu beharko dira, orduan benetan egindako eguneratzeak kontuan hartuz, horiek ekitaldi hartan zergadunari aplikagarria zitzaien araudiaren arabera kalkulatuta.

4.3.- Finantza errentamenduaren araubidean eskuratutako aktiboak.



Kontuan hartu beharreko eskuratze prezioa edo ekoizpen kostua, aktiboa kontabilizaturik dagoen zenbatekoa izango da, Kontabilitate Plan Orokorraren 8. erregistro eta balioztatze arauaren 1.2 idatz zatian edo Enpresa Txiki eta Ertainetako Kontabilitate Plan Orokorraren 7. erregistro eta balioztatze arauaren 1.2 idatz zatian aurreikusitakoari jarraituz.

Beste alde batetik, eguneratzearen ondorioetarako egokia izango zen gutxieneko amortizazioa betiere kontuan hartzeaz gainera, finantza errentamenduaren araubidean eskuratutako elementuei buruz, ondoko hauek ezartzen dira eguneratzeko amortizazio moduan: zerga ondorioetarako kengarriak izan diren finantza errentamenduaren kuotak, kostuaren berreskuratzeari dagokion zatian, edo, horrelakorik ezean, kendutako kopuruak, kenkariak egin ziren urteei begiratuta.

4.4.- Gauzazko dirulaguntza, dohaintza eta legatuak.

Gauzazko dirulaguntza, dohaintza eta legatuen kasuan, aitortzeko garaietan daukaten zentzuzko balioan kontabilizatu behar dira jasotako ondasunak.

Horren ondorioz, kasu hauetan, aipatu den zentzuzko balioa hartu beharko da eskuratze prezio edo ekoizpen kostu bezala.

Era honetan, eguneratze koefizienteak horrela eskuratutako ondare elementuen zentzuzko balioaren gainean aplikatu beharko dira, horiek aitortu diren urteari begiratuta.

4.5.- Uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, VIII. tituluko X. kapituluaren ezarritako araubide bereziaren babespean egindako berregituratze eragiketen bidez eskuratutako ondare elementuak.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuak, 7. artikuluko 3. idatz zatian, aktiboen kontabilitate balioa zerga ondorioz gabe handitzeko egitatezko supostu bat arautzen du, kreditu eta aseguru erakundeentzako. Horretan adierazten da, balantzeen eguneratzea gauzatzeari begira, kreditu eta aseguru erakunde horiek ez dituztela kontuan eduki behar bakoitzak indarrean dituen kontabilitate arauen lehenengo aplikazioaren ondorioz egin zituzten higiezin birbalioztatzeak, hauek zerga ondorioz eduki ez zuten neurrian. Gainera, kontuan hartu behar da, kasu hauetan, eguneratutako balioa jasotzen duen erreserba dagoeneko urteko kontuei erantsita dagoela.

Irizpide hau berau aplikatuz, uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere VIII. tituluko X. kapituluaren aurreikusten duen araubide bereziaren babespean egindako eragiketen bidez eskuratutako ondare elementuen kasuan, baldin eta eragiketa horietan erakunde eskurataleak, zerga ondorioetarako, mantendu baditu elementu horiek eskualdatzailearen egoitzan zituzten eskuratze data eta balioa, eguneratze koefizienteak erakunde eskualdatzaileentzako eskuratze prezioaren edo ekoizpen kostuaren gainean aplikatuko dira, eskuratze edo ekoizpen urteari begiratuta.

Gainera, holako kasuetan, eguneratu egingo dira aipatutako eskuratze prezioari edo ekoizpen kostuari dagozkion eta erakunde eskualdatzailean nahiz eskuratalearen zerga aldetik kengarriak izan ziren amortizazio kontabilizatuak.

Berregituratze eragiketa hauetan, erakunde eskurataleak kontabilizatu bazituen aktiboak zerga ondorioetarako zehaztutakoa ez den balio batean, "Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduako Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserba" izeneko kontuaren



saldoa, zeinaren gainean eguneratzearen karga bakarra aplikatuko den, urteko kontuei buruzko memorian islatuko da. Eguneratutako balantzean, eguneratutako ondare elementuen balio berriak eguneratze eragiketen aurretik zeukaten kontabilitate balioa zenbatean gaintzen duen islatu beharko da bakar-bakarrik.

Uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 96.3 artikuluan xedatutakoaren ondoriozko aktiboen balio handitzeak hobekuntzei dagokien tratamendua izango dute.

5.- Eguneratze eragiketen ondorioz aktiboen balioak jasaten duen gehikuntza garbiaren zerga ondorioak. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 9. artikulua.

5.1.- Eguneratze eragiketen ondorioz aktiboen balioak jasaten duen gehikuntza garbiaren amortizazioa.

Eguneratze eragiketen ondoriozko balio gehikuntza garbia 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehenengo zergaldian hasiko da amortizatzen.

Gehikuntza horren amortizazioa delako ondare elementuaren bizitza baliagarria bukatu arte geratzen diren urteetan zehar egingo da, aktiboen bizitza estimatuaren luzapenik sortzen ez duten berriztatze, zabalkuntza edo hobekuntzei dagozkien baldintza berdinetan.

Horrengatik, eguneratze eragiketen ondoriozko balio gehikuntza garbia abenduaren 10eko 60/2002 Foru Dekretuak, Sozietateen gaineko Zergaren arautegia onartzen duenak, 1.6 artikuluan xedatutakoari jarraituz amortizatuko da. Hona hemen zer esaten duen horrek:

“6. Ibilgetu materialaren edo higiezinatako inbertsioen ondare elementuen berritzeak, handitzeak edo hobetzeak ibilgetu edo inbertsio horretan sartzen direnean, haien bizitza baliagarria osatzeko falta diren zergaldietan amortizatuko da horien zenbatekoa. Horren ondorioetarako, ondorengo zatiketa hau eginda ateratako ehuneko zenbateko horri aplikatzearen emaitza egotziko zaio zergaldi bakoitzari: zergaldi bakoitzean ondare elementuaren amortizazio kontabilizatua (benetako balio galerarekin bat datorren neurrian) zati ondare elementu horrek berritze, handitze edo hobetze eragiketarako egin ziren zergaldiaren hasieran zuen kontabilitateko balioa.

Berritze, handitze edo hobetze eragiketarako egin zaizkien ondare elementuak, eragiketa horiek egin aurretik aplikatzen zitzaizkien metodo berarekin amortizatzen jarraituko dira.

(...)

Idatz zati honetan xedatutakoa aplikagarri izango da zenbatekoa kontabilitateko emaitzan sartzerak behartzen duten legezko edo arauzko xedapenei jarraituz egindako kontabilitate balio-handitzeen kasuan.”

Erregela hauek berauek aplikagarriak izango zaizkie finantza errentamenduaren araubidean eskuratu diren eta uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 116. artikuluan aipatzen dituen elementuei.

Eguneratze eragiketen ondoriozko balio gehikuntza garbia ezin izango da amortizazio askatasunaz baliatu, ez eta amortizazio bizkortuaz ere.



2013ko eta 2014ko ekitaldietan gehikuntza horretaz egiten den kontabilitate amortizazioa, hala eginez gero, 2015etik aurrera kengarria izango da adierazitako baldintzetan, hau da, balio gehikuntza 2015az gero bakarrik gauzatu balitz edo harez gero bakarrik funtzionatzeko moduan balego bezala. Hortaz, zerga ondorioetarako sortzapena dutela irizten zaien momentua baino lehenago egindako kontabilitate amortizazioen kasu arrunt bat izango da. Zehazkiago, beren sortzapena baino lehenago kontabilizatutako gastuen kasu bat izango da, uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 20.3 artikuluan arautua.

Bizitza baliagarria 2013an edo 2014an bukatzen zaien ondare elementuak eguneratzearen ondoriozko balio gehikuntzaren kenkaria 2015eko ekitaldian egingo da, are aipatutako ondare elementuei ekitaldi horietan baja ematen zaienean ere.

2013ko eta 2014ko ekitaldietan eguneratutako elementuak eskualdatzen badira, eguneratzeak dakarren balio gehikuntza epealdi horietan amortizatzearen ondoriozko doikuntza positiboa atzera eramango da aktiboak besterentzen diren garaian. Kasu horretan, kontuan eduki beharko da abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 9. artikuluko 2. idatz zatian aurreikusitakoa, hurrengo puntuan garatzen dena.

5.2.- Eguneratutako ondare elementuen eskualdaketa edo narriaduraren ondoriozko galerak.

Eguneratutako ondare elementuen eskualdaketa edo narriaduragatik izandako balio galerak, zerga oinarrian sartzeari begira, “Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduako Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserbaren” saldotik beraiei dagokien zenbatekoan murriztuko dira..

Galera hauek, zerotan uzteko beharrezkoa den erreserbaren saldoan murriztuko dira.

Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuak 9.2 artikuluan xedatutakoaren arabera beren narriadura kengarria izan ez den aktiboen balioaren balizko berreskuratzea ez da sartuko sozietateen gaineko zergako zerga oinarrian.

Kasu hauetan, ezin daiteke eskatu jasandako galerei dagokien eguneratzearen karga bakarraren itzulketa, are zergadunak eguneratzearen ondorioz inolako etekinik lortu ez duenean ere.

Jasandako galeren deuseztapena, abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 9.2 artikuluan arautua, ez da aplikagarria izango “Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduako Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserba” legeak ezarritako baldintzean erabili denean.

Idatz zati honetan adierazitakoa ez zaie aplikatuko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunei.

5.3.- Eguneratu daitezkeen baina eguneratzen ez diren elementuak.

Uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 15.11 artikuluan aurreikusten duenarekina bat etorriz, abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan xedatutakoaren arabera eguneratu daitezkeen ondare elementuen eskualdaketatik sortutako errenta positiboak zerga oinarrian sartzeari begira, bakar-bakarrik 2012ko ekitaldiaren amaiera datatik



aurrera gertatzen den monetaren balio galera kenduko da, zergadunak balantzeen eguneratzeaz baliatu nahiz ez baliatu.

Horrek guztiak ez du eragozten aparteko etekinen berrinbertsio osoaz nahiz partzialaz (uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergarenak, bere 22. artikuluan arautua) baliatzeko zergadunek daukaten aukera.

6.- Eguneratzearen karga bakarra. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 10. artikulua.

Eguneratzea egiten duten zergadunek karga bakarra ordaindu beharko dute, “Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduako Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserba” izeneko kontuaren saldo zordunaren ehuneko 5koa.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunak izan eta beren jarduera ekonomikoaren erregistro liburuak eramatera beharturik daudenean, eguneratutako ondare elementuen balio gehikuntza garbiari aplikatuko zaio karga bakarra.

Pertsona juridikoen kasuan, karga honen zerga gaia sozietatearen organo eskudunak balantze eguneratua onartzen duenean gertatzen da. Erakundeek ekitaldia urte naturalarekin bat datorrenean, 2013ko urtarrilaren 1etik ekainaren 30era arteko aldiaren barruan egin beharko da.

Eguneratutako balantzearen zergaldiari buruzko aitortpena aurkezten den egunean eskatzekoa izango da karga bakar hau. Erakundeek ekitaldia urte naturalarekin bat datorrenean, 2012ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren autolikidazioa aurkezten den egunean eskatzekoa izango da karga bakar hau.

Eguneratzearen karga bakarraren autolikidazioan (208 eredu), eguneratutako balantzea eta eskatutako informazio osagarria jaso beharko dira, Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saileko foru diputatuak zehazten duen moduan.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunentzat, eguneratzearen karga bakarra eguneratutako balantzea egiten dutenean sortuko da. Beren jarduera ekonomikoaren erregistro liburuak eraman behar dituzten zergadunen kasuan, zerga gaia 2012ko abenduaren 31n gauzaturik emango da.

Gainera, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako zergadunentzat, 2012ari buruzko autolikidazioa aurkezten duten egunean eskatzekoa izango da eguneratzearen karga bakarra.

Eguneratzearen karga bakarra ezin izango da inola ere zatikatu, ez geroratu, ez konpentsatu.

Eguneratzearen karga bakar hau Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saileko foru diputatuaren foru agindu baten bidez onartuko den berriazko eredu batean autolikidatuko da.

Eguneratzearen karga bakar honen aitortpena ezarrita dagoen epetik kanpo aurkeztea eguneratze eragiketarak baliogabetzeko arrazoia izango da.



7.- Eguneratze erreserbaren kontuaren saldoa. Abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 11. artikulua.

“Balantzeen eguneratzeari buruzko 2012ko abenduko Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuko balio handitzearen erreserba”ren saldoa xedatu ezinekoa izango da administrazioak egiaztatzen eta onartzen duen arte, edo hiru urte igarotzen diren arte, eguneratzearen karga bakarraren aitortzea aurkezten den egunetik aurrera kontatuta. Hori guztia, eguneratutako aktiboen eskualdaketa edo narriaduragatik izandako galerak konpentsatzeko aplikatzen den haren zatian izan ezik.

Ondorio hauetarako, ez da iritziko erreserbaren saldoaz xedatu denik abenduaren 28ko 15/2012 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 11. artikuluko 4. idatz zatian ezarritako kasuetakoren bat gertatzen denean.

Erakundea desegin eta likidatzen den kasuetan ere, ez da iritziko erreserba horren saldoaz xedatu denik.

Erreserbaren saldoa egiaztatzeko administrazioak daukan hiru urteko epea iraungitze epe bat da. Haren zenbaketa eten egingo da zergapekoari egotzi ahal zaion atzerapentzat hartzen diren denboraldietan, otsailaren 28ko 6/2005 Foru Arauan, Arabako Zergen Foru Arau Orokorrean, zergak aplikatzeko prozeduretarako ezarritakoaren arabera.

Erreserbaren saldoa egiaztatzeko ezarritako hiru urteko aldia igaro eta egiaztapen hori gauzatu ez izanaren ondoriozko egia presuntzioak ez du galaraziko errore materialak edo egitatezkoak zuzentzea, gezurrezkoztat aitortzen diren dokumentuen froga ondorioz eza, ez eta ezkutuko aktiboen eransketak eta ez dauden pasiboen ezabaketak erregularizatzea ere.

Erreserbaren egiaztapena eginda, edo hori burutzeko lege ezarritako epea igarota, haren saldoa honetara bideratu daiteke:

- 1) kontabilitate emaitza negatiboak ezabatzeraz, edo
- 2) kapital soziala handitzeraz.

Gainera, eguneratze eragiketarako dagozkion ekitaldiko balantzearen itxiera datatik (orokorrean, 2012ko abenduaren 31tik) hamar urte igarota gero, kontuaren saldoa xedapen libreko erreserbetara bideratu ahal izango da.

Hala ere, erreserba hauek ezin izango dira banatu ez zuzenean, ez zeharka, harik eta direlako elementuak erabat amortizatuta dauden, eskualdatu diren edo balantzetik ezabatu diren arte. Hortaz, erreserba hauek ezin izango dira banatu aktibo bakoitzaren balio gehikuntza gauzatzen den arte.

Horren ondorioz, aktibo amortizaezinen (lursailen) balio gehikuntzari dagokion erreserba zatia ezin izango da banatu elementu horiek eskualdatu ez diren, balantzetik ezabatu ez diren edo beren zenbatekoa narriatu ez den bitartean. Bestela, konpainien deskapitalizazioa gerta liteke.

Vitoria-Gasteiz, 2013ko martxoaren 8a.



Juan Ignacio Martínez Alonso

Ogasun zuzendaria

Director de Hacienda