



2/2016 Jarraibidea, 2016ko maiatzaren 26koa, Ogasun Zuzendaritzarena, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Araua aplikatuz (37/2013 Foru Araua, abenduaren 13koa) zergen berandutze interesak kengarriak ote diren argitzekoa.

Oraintsu zalantza sortu delarik zergen berandutze interesak sozietateen gaineko zergen kengarri ote diren, Ogasun Zuzendaritza honek uste du komeni dela jarraibide hau ematea, finkatzearen bai zergadunek bai zergak aplikatzeko ardura duten organoek gai horri buruz aplikatu behar dituzten irizpideak.

Berandutze interesa, oro har, zerga ordaintzen atzeratzearen ondorioz sortzen den interes bat da, zerga zorra sortzen den unetik sortzen dena, hain zuzen, edozein motakoa dela ere zerga hori, eta, beraz, konpentsazio bat da, ordainketan atzeratzea duena kausa.

Berandutze interesak, zerga arauak hala ezarrita, finantzazkoak dira, eta halakotzat jo zituen Konstituzio Auzitegiak berak 76/1990 epai apirilaren 26koan. Konstituzio Auzitegiaren irudiko, zergen berandutze interesa ez da araua haustearen ondorio, baizik eta Administrazioari, legez zor zaizkion diru zenbatekoek dagokion garaian ezin duelako xedatu, konpentsazio bat edo kalte ordain bat emateko beharizanaren ondorio, ez beste ezeren.

Kontabilitate zuzenbideak izaera horrekin berarekin kalifikatzen ditu berandutze interesak, eta zerga arloko araudiari lotzen dio kalifikazio hori, non eta araudi horrek ez duen berariaz ezartzen beste kalifikazio bat.

Beraz, analizatu beharra dago ea finantza gastu hauek ba ote diren Sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 31. artikuluan kengarritzat jotzen ez direnen artekoak, zeren, osterantzean, aditu behar baita kontabilitate arauak agintzen duela zerga arloan, SZFA horren 15.3 artikulua aplikatuz.

Zehazki, SZFAren 31. artikulua, honako hau dio:

Ez dira gastu kengarriak zerga ordainketarako:

(...)

b) Sozietateen gaineko Zerga kontabilizatzearen ondoriozkoak. Kontabilizazio horren ondoriozkoak ez dira sarreratzat hartuko.

c) Isunak, zigor eta administrazio zehapenak, ordainarazpen aldiko errekarquak eta aurretiazko errekerimendurik gabe epez kanpo aurkeztutako aitortpenen ondoriozko errekarquak.

(...)

e) Dohaintzak eta liberalitateak.



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

(...)

“j) Ordenamendu juridikoaren aurkakoak diren jardueren gastuak.”..”

Lehenik aipatu behar da ezen zergen berandutze interesak ez direla sozietateen gaineko zergaren kontabilizazioaren ondoriozko gastuak, eta, beraz, ezin dira sartu SZFAren 31. artikulua b) letrakoen artean.

Halaber, ezin dira sartu arau horren c) letrakoen artean, ez baitira zuzenbidearen arabera ez zehapen ez errekaru. Beraz, Konstituzio Auzitegiak argitu duenez, berandutze interesa finantzazko gastua da guztiz, eta ez da zergen arloko arau bat urratzeari ematen zaion erantzuna. Horri dagokionez, kontuan hartu behar da, orobat, SZFAk berariaz aipatzen duela beste zerga elementu batzuk ez direla kengarriak, hala nola sozietateen gaineko zergaren kuota bera eta aitorpena epe kanpo edo epe exekutiboaz kanpo aurkezteagatik ordaintzekoak diren zehapen edo errekaruak. Dena den, legegileak ez ditu aipatzen zergen berandutze interesak.

Araua e) letrari dagokionez, adierazi behar da, lehenbizi, ezen bigarren paragrafoak argitu baizik ez duela egiten gastu mota jakin batzuk ez direla jo behar dohaintza edo liberalitate gisa. Hala, bada, Foru Arauak ezartzen du ezen «ez direla joko letra honetan sartutako artetatzat...». Hori interpretatu behar da aditurik ezen argitu besterik ez duela egiten gastu mota jakin batzuk ez direla halakotzat joko.

Kasu honetan, ordea, berandutze interesak ez dira dohaintza edo liberalitatea, eta, beraz, erakundeak ere ez dauka dohaintzak edo liberalitateak eskatzen duen «animus donandi» delakoa edo borondatezkotasuna, interes horiek ordenamendu juridikoak ezarriak baitira. Beraz, berandutze interesak ezin dira sartu SZFA-aren 31. artikulua e) letran.

Azkenik, artikulua f) letrak ordenamendu juridikoaren kontrako jardueren gastuak aipatzen ditu. Gastu horiek dira gauzatuz gero antolamendu juridikoak zehatzen dituen horietakoak, hala nola eroskeria, eta, beraz, gauzatuz gero ordenamenduaren kontrakoak dira eta zigorturik daude. Hau da, gastua bera gauzatzea – gastu legez kontrakoa, eta, hala denez, zigor bat ezartzea dakarrena– da zergetan kengarria ez dena.

Zergen berandutze interesen kasuan, gastu horiek ez dira antolamendu juridikoaren kontrakoak, baina aitzitik, ordenamendu juridikoak ezarritako gastuak dira, eta, beraz, ezin esan f) letra horretan ezarritakoagatik direla ez kengarriak. Hain zuzen ere, zerga araudiak berak berariaz dio ez direla kengarriak antolamendu juridikoak zehapenezkotzat jotako gastuak, alegia, zehapenak, eta, aldiz, ez dio ezer ere berandutze interesei buruz.

Ondorioz, zergen berandutze interesak finantza gastutzat kalifikatzen direlarik, eta Arabako Lurralde Historikoko Foru Arau Orokorraren 26. artikulua arautzen dituelarik hura izanik haien jatorri bakarra eta ez beste, eta ez direnez sartzen SZFA-aren 31. artikulua aipatzen



dituen kategorietako ezeinetan, aditu behar da 26. artikuluko horren ondoriozko interesak zergan kengarriak diren gastuak direla.

Azaldutakoa kontuan hartuta, hauxe

EBAZTEN DUT:

Zergan kengarriak diren gastutzat jotzea ZFAOaren 26. artikuluko ondoriozko berandutze interesak, finantza gastuak direlako eta ez direlako sartzen SZFA-aren 31. artikuluan aipatzen diren kategorietako ezeinetan.

Gasteiz, 2016ko maiatzaren 26a.

Teresa Viguri Martínez Ogasun zuzendaria