

## I. XEDAPEN OROKORRAK

### ESTATUKO BURUZAGITZA

- 3697** *4/2021 Errege Lege Dekretua, martxoaren 9koa, honako hauek aldatzen dituena asimetria hibridoetarako dagokienez: 27/2014 Legea, azaroaren 27koa, Sozietateen gaineko Zergarena, eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu batetara, martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsia.*

#### I

Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentarauak aldatu egin zuen Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentzaraua, barruko merkatuaren funtzionamenduan zuzeneko eragina duten saiheste fiskaleko jardunbideen kontrako arauak ezartzen dituen, hirugarren herrialdeetarako asimetria hibridoetarako dagokienez. Aipatutako zuzentzarauak asimetria hibridoak neutralizatzeko jasotzen dituen xedapenak bat datoz zerga-oinarriaren higaduraren eta mozkinen lekualdatzearen aurka jarduteko Ekonomia Lankidetzaren eta Garapenerako Antolakundearen proiektuan («BEPS», ingelesez) 2. ekintzari buruzko txostenean («Mekanismo hibridoetarako ondorioak neutralizatzea») gomendatzen diren arauekin.

(EB) 2016/1164 Zuzentzarauaren transposizioa errege lege-dekretu honen bidez egiten da asimetria hibridoetarako buruzko manuak dagokienez, eta Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu batetara txertatzen da (testu batetara hori martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsi zen).

#### II

Errege lege-dekretuak bi artikulua ditu, xedapen indargabetzaile bat eta lau azken xedapen.

Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentzarauaren 9. kontuan hartuzkoaren arabera, asimetria hibridoetarako buruzko arauak «(...) kenkari bikoitzek, finantzatzen, ordainketen eta entitateen kalifikazioan izandako gatazkek edo ordainketen esleipenak eragindako asimetria-egoerari buruzkoak izan behar dira. Asimetria hibridoetarako kenkari bikoitzak edo sartu gabeko kenkariak eragin ditzaketenez, arau batzuk ezarri behar dira, eta, arau horien arabera, tartean sartuta dagoen Batasuneko estatuak ordainketa baten, gastu batzuen edo galera batzuen kenkariak ukatu ditzake, edo zergaduna behartu dezake ordainketa bere zerga-errentan sartzerako, egokia denaren arabera (...)». Arau horiek ez dira aplikatu behar zuzentzarauaren beste kontuan hartuzko batzuetan aipatzen diren eta testu honetan jasotzen diren kasuetan (15 bis.13 artikulua).

Transposizioaren xede diren Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentzarauaren manuak Espainiaren eta beste estatu kide batzuen artean eta Espainiaren eta beste herrialde edo lurralde batzuen artean gertatzen diren asimetria hibridoetarako aplikazioak; horregatik, Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentzarauaren 24. kontuan hartuzkoan adierazten den bezala, «lehen mailako arau bat» egin behar da asimetria hibridoetarako ondorio fiskalak deuseztatzearen konponbide egokia izan dadin, eta «bigarren mailako arau bat», zeina aplikatuko baita lehenengoa ez bada aplikatu, izan transposizioaren eta aplikazioaren ez direlako ados jartzen estatu kide guztiek haren arabera jardun arren, izan asimetria hibridoetarako parte hartu duen beste herrialde edo lurraldeak manurik ez duelako asimetria hibridoetarako ondorioak neutralizatzeko.

Asimetria hibridoetarako buruzko manuak kasu hauetan aplikatuko dira: eragiketaren parte hartzen duten alderdien artean elkartze-harreman bat dagoenean, boto-eskubideetan edo kapitalaren jabetzan eragin nabarmena dagoenean edo batera jarduten denean, bai eta

asimetria mekanismo egituratu baten esparruan gertatzen denean ere. Ondore horietarako, ulertu beharko da pertsona eta entitate lotuen aipamena ez dela mugatzen Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legean eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bateginean araututako lotura-kasuetara (testu bategin hori martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsi zen), baizik eta barnean daudela zuzentarauan adierazita dauden baina lege-testu horietan jasota ez dauden eta testu arauemaile honen bidez txertatzen diren gainerako kasuak ere. Era berean, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauan jasotako mekanismo egituratuaren kontzeptua jasotzen da. Paragrafo honetan adierazitakoari buruzko manuak 15 bis artikulua 12. eta 9. apartatueta txertatuko dira, sozietateen gaineko zergaren esparruan.

Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 2.9 artikuluko lehen paragrafoaren a) letran aipatzen den finantza-tresna hibridoaren asimetriak asimetria bat sortzen du «sartu gabeko kenkaria» motako emaitzetan. Horren arabera, ordainketa agindu duen herrialdean gastu-kenkari bat aplikatzen da, baina ez du zergarik ordaintzen, arazoizko epe batean, onuradunaren edo inbertitzailearen herrialdeko diru-sarrera korrelatiboak, tresnaren edo gastuaren kalifikazio desberdinen ondorioz. Zuzentaruaren 9.2 artikuluan xedatutakoaren arabera, asimetria hori neutralizatzeko, 15 bis.1 artikuluko arau nagusia da Espainiako egoiliarra den zergadunaren sozietateen gaineko zergan ez aplikatzea gastu-kenkaririk Espainia denean agindu-emailearen herrialdea; bigarren mailako araua, berriz, diru-sarrera hori zerga horren zerga-oinarrian sartzea da, salbuespenik gabe, baldin eta onuradunaren edo inbertitzailearen herrialdea Espainia bada eta gastu-kenkaria agindu-emailearen herrialdean baimendu bada; azken manu hori Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 21. artikuluan dago araututa.

Asimetria mota horren esparruan, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 2.9 artikulua bigarren paragrafoaren a) letrak argi uzten du ez duela asimetria hibridorik sortzen merkatuan sartutako transferentzia hibrido baten esparruan finantza-operadore batek finantza-tresna transferitu baten azpiko etekina ordaintzeak baldin eta mekanismo egituratu baten barruan ez badago eta, betiere, agindu-emailearen jurisdikzioak operadorea behartzen badu transferitutako finantza-tresnarekin lotuta jaso dituen zenbateko guztiak errenta gisa sartzera. Ondore horietarako, zuzentaruak definitzen du zer diren finantza-operadorea eta merkatuan sartutako transferentzia hibridoa.

Horren harira, agindu-emailea sozietateen gaineko zergaren zergaduna denerako, eta artikulua horietan aipatzen diren eragiketarako, aipatutako betebeharra Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 21. eta 32. artikuluetan dago araututa.

Entitate hibridoak honela definitzen dira Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren: «Jurisdikzio bateko legediak zergapetzeko entitatetzat hartzen dituen entitate edo mekanismo guztiak, baldin eta haien errentak edo gastuak beste subjektu baten edo batzuen errentatzat edo gastutzat hartzen badira beste jurisdikzio bateko legediaren arabera».

Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 2.9 artikulua lehen paragrafoko e) letran aipatzen diren entitate hibridoek «sartu gabeko kenkaria» motako emaitzetan asimetria bat sortzen badute entitateak ezarrita edo erregistratuta dauden herrialdeko edo lurraldeko legedian eta entitate horien inbertitzailearen herrialdeko legedian kalifikazio fiskal desberdinak izatearen ondorioz, haientzat ere arau nagusia izango da gastu-kenkaria ez aplikatzea Espainiako egoiliarra den zergadunaren sozietateen gaineko zergan, Espainia denean agindu-emailearen herrialdea –ondore horietarako, ordainketa hori egin den herrialdea–; bigarren mailako araua, berriz, diru-sarrera zergadunaren zerga-oinarrian sartzea izango da, Espainia denean onuradunaren edo inbertitzailearen herrialdea –ondore horietarako, ordainketa jasotzen den edo jasotakotzat hartzen den herrialdea– eta agindu-emailearen herrialdeak gastu-kengarritasuna baimendu duenean. Bi arau horiek Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014

Legearen 15 bis.2 artikuluan txertatzen dira, eta hau ezartzen da: bi aldiz sartu den errenta sortzen duen diru-sarrerarekin konpentsatzen ez den gastu ez-kengarria hurrengo hiru urteetan kendu ahal izango da, hori konpentsatzeko bi aldiz sartu den errentako diru-sarrera bat sortu ahala, eta zerga-oinarrian sartutako diru-sarrerak oinarri hori murriztu ahal izango du epe berean, gastua bi aldiz sartu den errentako diru-sarrerarekin konpentsatzen bada.

Bestalde, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 2.9 artikulua lehen paragrafoaren b) letran aipatzen den alderantzizko entitate hibridoaren kasuan, 15 bis.3 artikuluan arau nagusiaren transposizioa egiten da soilik, zuzentarauaren 9.4 artikulua a) letran estatu kideei emandako ahala erabiliz. Arau horren arabera, sozietateen gaineko zergaren zergadunaren gastua ezin izango da kenkarietan sartu, baldin eta diru-sarrerarik sortzen ez bada eragiketa egin den entitate lotuak kalifikazio fiskal desberdina duelako bere herrialdean edo lurraldean eta entitate horretako inbertitzailearen edo partaidearen herrialde edo lurraldean.

Arau nagusi hori bera aplikatuko da sartu gabeko kenkariaren emaitza eragiten duten establezimendu iraunkor hibridoaren asimetrietan, hau da, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 2.9 artikulua lehen paragrafoa c) eta d) letretan aipatzen direnetan. Kasu horietan, 15 bis.5 artikulua a) eta b) letretan, arau nagusia da sozietateen gaineko zergaren zergadunak ordaindutako zenbatekoa zergetan gastu kengarritzat ez hartzea, eta, lehen aipatutako ahalmena erabiliz, ez da bigarren mailako arauaren transposizioarik egingo. Zuzentarauaren 2.9 artikulua lehen paragrafoaren f) letran aipatzen den establezimendu iraunkorren asimetriari dagokionez, 15 bis.5 artikulua c) letran ematen den arau nagusiak ez du aukerarik ematen zenbatetsitako gastuaren kengarritasunerako, bi aldiz sartutako errenta sortzen duen establezimendu iraunkorren diru-sarrerarekin konpentsatzen ez bada, eta hiru urteko epea ematen du ordaintzeke dagoen zatia kentzeko, betiere bi aldiz sartutako errentak sortzen dituzten diru-sarrerarekin konpentsatzen bada.

Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 9.5 artikuluan aipatzen den establezimendu iraunkor konputatu gabeen asimetria zera da: etxe nagusi baten herrialdeko legediaren arabera establezimendu iraunkor bat dagoenean baina beste herrialde edo lurralde bateko legediaren arabera halakorik ez dagoenean sortzen den asimetria. Egoera horrek «bi aldiz ez sartzeagatik asimetria» sortzen du, establezimendu iraunkorreko errentak ez badaude zergapetuta bi herrialdeetako ezeinetan ere. Asimetria hibrido horri dagokionez, 15 bis.6 artikulua gehitu da Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legean, aipatutako zuzentarauaren agindua betetzeko.

Emaitzetako asimetria «kenkari bikoitza» motakoa denean (Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 2.9 artikulua lehen paragrafoaren g) letran aipatutakoa), hau da, gastu bera bi herrialde edo lurraldetan kengarritzat jotzen denean, zuzentaru horren 9.1 artikuluan xedatutakoaren arabera, arau nagusia da ez aplikatzea gastu-kenkaria sozietateen gaineko zergan, Espainia bada inbertitzailearen herrialdea; bigarren mailako araua da, berriz, gastu horren kengarritasuna ukatzea zergadunari, Espainia bada agindu-emailearen herrialdea eta inbertitzailearen herrialde edo lurraldeak kenkari hori ukatu ez badu, 15 bis.4 eta 15 bis.5.d) artikuluetan ezarri bezala. Agindu-emailearen herrialdea, aipatutako zuzentaruaren adierazitakoaren arabera, ordainketa, gastua edo galera sortu den hura da, edo, entitate hibrido batek edo establezimendu iraunkor batek egindako ordainketen kasuan, horiek ezarrita dauden herrialdea edo lurraldea, eta inbertitzailearen herrialdea, berriz, beste herrialdea edo lurraldea.

Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 9.3 artikulua araututako asimetria inportatueterako ezarritako arauaren arabera, «zergadun batek egindako ordainketarengatik kenkaria ukatu beharko da, baldin eta ordainketa horren bidez zuzenean edo zeharka finantzatzen badira mekanismo egituratu baten esparruan elkartu edo adostutako enpresen artean egindako transakzio baten edo transakzio batzuen bidez asimetria hibrido bat eragiten duten gastu kengarriak, salbu transakzioek edo transakzio serieek eragindako jurisdikzioetako batek asimetria horri dagokion doikuntza

baliokide bat egin badu». Kasu horietan, asimetria hibridoa ez da gertatzen sozietateen gaineko zerga aplikatzen den lurraldean, baizik eta zuzentarau horretan araututako asimetria hibridoa saihesteko araurik aplikatzen ez duten beste herrialde edo lurralde batzuetan; hala ere, (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren aipatutako asimetriaren bat finantzatzen da, zerga horren zergadunarentzat kengarria den gastuaren bidez. Aipatutako manuairen transposizioan emandako arauak (15 bis.7 artikulua) ukatu egiten du gastu hori sozietateen gaineko zergaren zergadunarentzat kengarria izatea.

Araututako beste asimetrietako bat «egoitza fiskalarekin lotutako asimetria» da. Horretarako, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 9 ter artikulua berezi egiten ditu, alde batetik, beste herrialde batzuen artean gertatzen den asimetria eta, bestetik, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena duten estatu kideen artean gertatzen dena. Lehenengo kasuan, artikulua horretan xedatutakoaren arabera, ukatu egiten da gastu hori sozietateen gaineko zergaren zergadunarentzat kengarria izatea, baldin eta kengarritasun hori beste herrialdean onartzen bada, bi aldiz sartzen den errenta sortzen ez duten diru-sarrerekin konpentsatuz; eta, bigarren kasuan, gastua sozietateen gaineko zergan kengarria izango da, baldin eta, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen horren arabera, zergadunak Espainiako lurraldean badu egoitza fiskala. Asimetria hori 15 bis.10 artikuluan arautzen da.

Atxikipenen erabilera bikoitzak eragindako transferentzia hibridoaren asimetriei dagokienez, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legeak asimetria horien ondorio batzuk eragozten dituzten manuak ezartzen ditu, eta, beraz, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 9.6 artikuluan araututako manuairen transposizioa baino ez da egin behar 15 bis.8 artikuluan, sozietateen gaineko zergaren konturako atxikipenei dagokienez. Hori Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentaruaren 23. kontuan hartuzkoan jasotako gomendioarekin lotuta egingo da.

Bestalde, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legean 15 bis artikulua sartu denez, eta, ondorioz, 15.j) artikulua indargabetu, lege horren 16.1 artikulua aldatu behar da, artikulua horrek aurrekoaren j) letrara igortzen baitu, gastuei dagokienez. Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren transposizioaren ondoren, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 15 bis artikuluan aurreikusitako gastu ez-kengarrietara igorri beharko du.

Azkenik, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren esparruan, erabakia hartu da Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 2.9 artikulua lehen paragrafoa c), f), g) eta d) letretan aipatutako asimetria hibridoetarako espezialitateak berariaz arautzeko Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bateginean, testu bateginaren 18. artikuluari erantsen zaion 6. apartatu berria arautzen diren hurrenkeran (testu bategin hori martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen). Testu bategin horretan xedatu ez den guztirako, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legean xedatutakoa bete beharko da, bai letra horietarako, bai zergari eragiten dioten asimetria hibridoaren beste kasu batzuetarako, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bateginaren 18. artikulua lehen apartatuan lege horretara igortzen baitu.

### III

Europar Batasunaren zuzentaruaren transposizioa epeen barruan egitea Europar Kontseiluak ezarritako lehentasun nagusietako bat da gaur egun. Europako Batzordeak txostenak aurkezten dizkio aldizka Lehiakortasun Batzordeari, azter ditzan. Txosten horiei balio politiko handia ematen zaie, estatu kideek barne-merkatua abian jartzeko garaian duten eraginkortasuna eta sinesgarritasuna neurtzeko balio baitute.

Gaur egun, helburu hori lortzea are garrantzitsuagoa da, Lisboako Tratatuak diseinatutako jokalekua dela eta. Izan ere, tratatu horrek Europar Batasunaren Tratatu eta Europako Erkidegoa Eratzeko Tratatu aldutzen ditu transposizioak epearen barruan ez egiteari dagokionez. Transposizioak epearen barruan egin ezean, Batzordeak zigor

ekonomiko handiak azkar ezartzeko eska diezaioke Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuak 260.3 artikuluan ezartzen duenaren arabera.

Hori dela eta, errege lege-dekretu honen xedea da Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren transposizioa egitea, Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentarauak asimetria hibridoari buruzkoa eman zuen bezala jasota. Asimetria hibridoaren transposizio-epea 2019ko abenduaren 31n amaitu zen, eta Europako Batzordeak 2020ko urriaren 30ean bidali zion Espainiako Erresumari irizpen arrazoitua.

Kontuan hartuta zuzentarau hori Espainiako ordenamendu juridikoan ez sartzeak zehapen ekonomiko larriak ekar ditzakeela eta zuzentarauaren transposizioa prozedura arruntaren bidez lege gisa izapidetuz gero Europako Batzordeak lehenago errekurtsoa jarriko lukeela Europar Batasuneko Justizia Auzitegian, ezinbestekoa da errege lege-dekretu bat onartzea transposizioa lehenbailehen egiteko.

Espainiako Konstituzioaren 86. artikulua aukera ematen dio Gobernuari lege-dekretuak emateko, «aparteko eta presazko beharizana dagoenean». Konstituzio Auzitegiak ontzat jotzen du neurri ekonomikoak errege lege-dekretuen bidez hartzea, baldin eta esplizituki eta arrazoituz justifikatzen badira bai beharra (hau da, egoera ekonomikoak erantzun azkar bat eskatzea) eta bai presa (hau da, neurri horiek arazko bide arruntaren bidez izapidetzeko denboran atzeratzeak kalteren bat ekartzeko arriskua izatea).

Errege lege-dekretua transposizio-tresna gisa erabiltzeari dagokionez, esan beharra dago Konstituzio Auzitegiaren urtarrilaren 21eko 23/1993 epaiaren arabera lege-dekretuak egoera ekonomiko zaileri aurre egiteko legezko tresnak direla Konstituzioaren arabera; horrez gain, urtarrilaren 13ko 1/2012 epaian, Konstituzio Auzitegiak berresten du Konstituzioaren 86.1 artikuluan adierazitako aparteko eta presazko beharizanaren egoera betetzen dela «transposizioaren atzerapen nabarmena» gertatzen denean eta «Espainiako Erresumaren aurkako ez-betetze prozedurak» daudenean.

Aparteko eta presazko beharizanaren arrazoiei dagokienez, Konstituzio Auzitegiaren urtarrilaren 13ko 1/2012 epaia ekarri behar da gogora, haren 10. oinarri juridikoak hau baitio:

«Azaldutakotik ondorioztatzen da, azken batean, gure azterketarako faktore garrantzitsutzat hartu behar ditugula ez bakarrik denboraren elementua (kasuan kasuko zuzentarauen transposizioaren atzerapen agerikoa), baizik eta, bereziki, kausazko elementua (Espainiako Erresumaren aurkako bi ez-betetze prozedura egotea; eta horiek ez-betetzea egiaztatuko zuten epaien bidez amaitzea saihestu egin nahi zen kosta ahala kosta), bai eta elementu materiala ere (Espainiako Konstituzioaren 45. artikulua arabera, garrantzitsutzat jo behar da garrantzi ekonomiko eta soziala duten ia proiektu guztiei ingurumen-inpaktuaren ebaluazioa lehenbailehen egitea). Hori dela eta, hiru faktore horiek kasu honetan duten eragina ikusita, ondorioztatu behar da Espainiako Konstituzioaren 86.1 artikulua eskatzen duen aparteko eta presazko beharizanerako baldintza betetzen dela».

Alde horretatik, badago denbora-elementu hori, bete egiten baita (EB) 2017/952 Zuzentarauak (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren beste herrialde batzuekiko asimetria hibridoaren araubideari dagokionez txertatzen dituen aldaketen transposizioa egiteko betebeharra. Transposizio-epea 2019ko abenduaren 31n amaitu zen, eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera aplikatu beharreko xedapenak dira, aipatutako zuzentarauaren 2.1 artikulua arabera.

Gainera, kausazko elementua ere badago; izan ere, 2020ko urriaren 30ean, Europako Batzordeak, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren 258. artikuluko lehen paragrafoak ematen dion ahalmena baliatuz, irizpen arrazoitu bat bidali zion Espainiako Erresumari, eta, horren bidez, eskatu zion aipatutako zuzentarauaren transposizioa egiteko behar ziren neurriak hartu eta jakinarazteko irizpen hori hartzen zuenetik bi hilabete igaro baino lehen. Erantzunean, Espainiako Erresumak transposizioarako behar ziren neurriak hartzeko konpromisoa hartu zuen, eta Batzordeak onartu egin zuen.

Azkenik, aipatutako konstituzio-doktrinak eskatzen duen justifikazio-elementu materiala ere betetzen da; izan ere, berehalako arau-ekintza bat behar da, bi jurisdikzio fiskalen mende dauden zergadun jakin batzuek tratamendu fiskal desberdinari edo jurisdikzio fiskalek koordinatu gabeari etekina ateratzen diotenean eta dagozkien zerga-oinarriak higitzen direnean gertatzen den ihes fiskala ezabatzeke edo hari aurre egiteko. Zerga-oinarrien higadura horrek mugatu egiten du estatuen diru-bilketarako gaitasuna, eta, beraz, irtenbide orokorrak prestatu dira, bai ELGAren esparruan, bai Europar Batasunaren esparruan. Azken horretan, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko 2016/1164 Zuzentaraua onartu da, eta orain haren transposizioa egiten da.

Horri dagokionez, errege lege-dekretu honetan jasotako zerga-arloko neurrien helburua da Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentarauak asimetria hibridoetara buruzkoa eman zuen bezala jasota egitea Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren transposizioa, sozietateen gaineko zergan eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan egun dauden zerga-oinarriak asimetria horietatik babesteko arau zabalagoak eginez, lehiaren, efizientziaren, gardentasunaren eta justiziaren ikuspuntutik kalte orokorra saihesteko. Asimetria horien ondorio fiskalak neutralizatzean, egitura horiek ezin izango dira erabili zerga-oinarria higitzeko eta etekinak lekualdatzeko mekanismo gisa.

Txertatzen diren aldaketak itxiera-arauak edo zuhurtziazkoak dira, eta, beraz, horien bidez ez da diru-bilketa handitu nahi, baizik eta bilketa murriztea ekar dezaketen jokabideei aurrea hartu.

Egoera hori izanik, beharrezkoa da, esan bezala, berehalako arau-ekintza bat, legeak parlamentuan bide arruntetik edo presako prozeduraren bidetik izapidetzeko behar dena baino epe laburragoan gauzatu behar dena (Konstituzio Auzitegia: 6/1983 epaia, otsailaren 4koa, 5. oinarri juridikoa; 11/2002 epaia, urtarrilaren 17koa, 4. oinarri juridikoa; 137/2003 epaia, uztailaren 3koa, 3. oinarri juridikoa), Espainiako Erresumak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren diru-zehapenik jaso ez dezan.

Gainera, Konstituzio Auzitegiak maiatzaren 8ko 100/2012 epaiaren 9. oinarri juridikoan adierazi bezala, «zerga-arloa lege-erreserbaren printzipioaren mende egoteak (Espainiako Konstituzioaren 31.3, 133.1 eta 133.3 artikulua) eta erreserba horrek izaera erlatiboa eta ez absolutua edukitzeak «ez du esan nahi, nahitaez, zerga-arloa lege-dekretuaren erregulazio-eremutik kanpo dagoenik; beraz, lege-dekretua zerga-arloan sartu ahal izango da, baldin eta Konstituzioaren kasu horietarako ezarritako baldintzak betetzen badira eta kanpoan utzitako gaiei, terminoaren zentzu konstituzionalean, 'eragiten' ez bazaie» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 182/1997, urriaren 28koa, 8. oinarri juridikoa; 137/2003, uztailaren 3koa, 6. oinarri juridikoa; 108/2004, ekainaren 30ekoa, 7. oinarri juridikoa; 245/2004, abenduaren 16koa, 4. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailaren 7koa, 7. oinarri juridikoa)».

Eta, horri dagokionez, Konstituzioaren I. tituluaren bigarren kapituluko 2. atalean, «Herritarren eskubideak eta betebeharrak» izenburupean, Espainiako Konstituzioaren 31.1 artikulua «benetako agindu juridikoa» ezartzen du, «eskubide eta betebeharren iturria dena», eta, haren arabera, «herritarrek, zergen bidez, gastu publikoei aurre egiten edo horiek finantzatzen lagundu behar dute» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 182/1997, urriaren 28koa, 6. oinarri juridikoa; 245/2004, abenduaren 16koa, 5. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailaren 7koa, 7. oinarri juridikoa). Ondorioz, «lege-dekretuak ukitu ezin dituen betebeharrak bat da Espainiako Konstituzioaren 31.1 artikuluan aipatzen den gastu publikoei eusten laguntzeko betebeharrak» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 137/2003, uztailaren 3koa, 6. oinarri juridikoa; 245/2004, abenduaren 16koa, 5. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailaren 7koa, 7. oinarri juridikoa) (...).

Bada, Espainiako Konstituzioaren 31.1 artikulua «ahalmen ekonomikoaren irizpidearekin lotzen du laguntzeko betebeharrak hori», eta, era berean, «zerga-sistema osoarekin» lotzen du, «ez tributu-figura batekin zehazki». Beraz, argi geratzen da, «lege-dekretuak ezin izango ditu aldatu ez araubide orokorra eta ez zerga-kargaren zehaztapenean eragina duten funtsezko elementuak eta, horrela, ezin izango du ukitu gastu publikoei bakoitzaren aberastasunaren arabera eta zerga-sistema zuzen baten bidez

eusten laguntzeko betebeharrak orokorra» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 182/1997, urriaren 18koa, 7. oinarri juridikoa; 137/2003, uztailearen 3koa, 6. oinarri juridikoa; 108/2004, ekainaren 30koa, 7. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailearen 7koa, 7. oinarri juridikoa). Hala, Espainiako Konstituzioaren 86. artikulua urratuko du «edozein esku-hartzek edo arau-berrikuntzak, baldin eta, duen garrantzi kualitatibo edo kuantitatiboagatik, nabarmen aldatzen badu bere ahalmen ekonomikoaren arabera ekarpena egitera behartuta dagoen zergadunak zerga-sisteman duen posizioa» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 182/1997, urriaren 28koa, 7. oinarri juridikoa; 137/2003, uztailearen 3koa, 6. oinarri juridikoa; 108/2004, ekainaren 30koa, 7. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailearen 7koa, 7. oinarri juridikoa). Beraz, kontuan hartu behar da «kasu bakoitzean zer zergatan duen eragina errege lege-dekretuak –zerga-sistema osoan zer izaera, egitura eta funtzio dauzkan zehaztuta, bai eta gaitasun ekonomikoaren printzipioa zenbateraino edo zer neurritan betetzen den ere–, zergaren zer osagai –funtsezkoak zein ez– aldatzen dituen araugintza-modu berezi honek eta, azken batean, zein den dena delako arauaren izaera eta irismena» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 182/1997, urriaren 28koa, 7. oinarri juridikoa; 137/2003, uztailearen 3koa, 6. oinarri juridikoa; 108/2004, ekainaren 30koa, 7. oinarri juridikoa, eta 189/2005, uztailearen 7koa, 7. oinarri juridikoa)».

Era berean, kontuan hartu behar da ezen Kontseiluaren 2016ko uztailearen 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauan aurreikusitako kasuetatik –hots, transposizioaren xede diren kasuetatik– finantza-tresna hibridoak buruzkoa dela ohikoena gure ordenamendu juridikoan, eta gure ordenamenduan txertatuta dagoela jada, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 15. artikuluko j) letran jasotako erregulazioaren bidez. Hori ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zerga-oinarria zehazteari aplikatu dakioke, establezimendu iraunkorraren bidez lortutako errenten kasuan.

Alde horretatik, ez dirudi arautu beharreko asimetria hibridoak buruzko gainerako kasuistika maiz gerta daitekeenik; izan ere, gure zerga-ordenamenduak ez ditu bultzatzen entitate hibridoak buruzko asimetriak, eta, beraz, zergadunen kopurua edo errege lege-dekretu honen arauak eragindako errentak oso gutxi dira lehen aipatutako konstituzio-doktrinak erabilitako zentzuan.

Gogoeta horiek kontuan hartuta, esan daiteke ez dela urratzen Konstituzioaren 31. artikulua; izan ere, Konstituzio Auzitegiaren 100/2012 epai lehenago aipatutako adierazten den bezala (9. oinarri juridikoa), «ez da nabarmen aldatzen zergadunek jasan behar duten presio fiskala, eta, ondorioz, ez da funtsezko aldaketarik eragin herritarrek zerga-sistema osoan duten posizioan, eta, beraz, ez da ukitu Espainiako Konstituzioaren 31.1 artikulua adierazten duen gastu publikoak eusteari ekarpena egiteko betebeharrak konstituzionalaren funtsa» (Konstituzio Auzitegiaren epaiak: 137/2003, uztailearen 3koa, 7. oinarri juridikoa, eta 108/2004, ekainaren 30koa, 8. oinarri juridikoa).

Arestian azaldu dugun hori guztia dela eta, «aparteko eta presako beharrezko» dago oraingo egoeran; horrela, Espainiako Konstituzioaren 86.1 artikulua Gobernuari errege lege-dekretuak eman ahal izateko ezartzen dion baldintza betetzen da.

#### IV

Administrazio Publikoaren Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legeak 129. artikuluan xedatzen duenaren arabera, errege lege-dekretu hau bat dator erregulazio onaren printzipioekin, hau da, premiaren, efikaziaren, proportzionaltasunaren, segurtasun juridikoaren, gardentasunaren eta efizientziaren printzipioekin. Ildo horretatik, orain sartzen diren arauak itxierako edo zuzentzeko sistema bat eratzeko beharra betetzen dute, nazioartean zerga-erregulazio desberdinak izatea baliatuta zerga-bilketa murrizten duten jokabideak saihesteko edo haiei aurrea hartzeko.

Hala, premiaren eta efikaziaren printzipioak betetzen dira, beharrezkoa baita lege-mailako arau bat onartzea, atariko honetan araugintzarako ematen diren arazoak eta aukerak kontuan hartuta, eta errege lege-dekretua baita une honetan tresnarik egokiena hura lortzeko.

Proporzionaltasun-printzipioa ere betetzen da; izan ere, lehen aipatutako helburuak betetzeko modua bakarrik hartu da kontuan.

Segurtasun juridikoaren printzipioari dagokionez, arau-proiektua bat dator Estatuko gainerako ordenamendu juridikoarekin, bai eta Europar Batasunaren ordenamendu juridikoarekin ere. Izan ere, arauak Espainiako zuzenbidean Europar Batasuneko araudiaren transposizioa egiteko beharri erantzuten dio; zehazki, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko 2016/1164 Zuzentarauaren transposizioa Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentarauak zuzentarau hura aldatutako moduan egiteko beharri.

Gardentasun-printzipioari dagokionez, *Estatuko Aldizkari Ofizialean* ofizialki argitaratzea eragotzi gabe, adierazi behar da arau hori modu arruntean izapidetzen hasi zela, eta lege-aurreproiektua argitaratu zela, bai eta arau-eraginaren azterketaren memoria ere, Ogasun Ministerioaren egoitza elektronikoa, herritar guztiek testu horiek ezagutu ahal izan zitzaten entzunaldiaren eta jendurreko informazioaren izapidean. Dena den, lehen aipatutako presako arrazoiak direla eta, errege lege-dekretu baten bidez izapidetu da araua.

Azkenik, efizientzia-printzipioari dagokionez, arauak ez du administrazio-karga gehigarririk sortzen zergadunentzat.

Errege lege-dekretu hau Konstituzioaren 149.1.14 artikuluan ezarritakoaren babesean eman da; artikulua horrek Ogasun Nagusiaren gaineko eskumen eksklusiboa esleitzen dio Estatuari.

Horrenbestez, Espainiako Konstituzioaren 86. artikulua jasotzen duen baimena baliatuta, Ogasuneko ministroaren proposamenez, eta Ministro Kontseiluak 2021eko martxoaren 9ko bileran eztabaidatu ondoren, honako hau

#### XEDATZEN DUT:

**Lehenengo artikulua.** *Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legea aldatzea.*

Aldaketa hauek egin dira Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legean:

Bat. Beste artikulua bat gehitzen da, 15 bis, eta honela idatzita geratzen da:

«15 bis artikulua. *Asimetria hibridoak.*

1. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean bizi diren pertsona edo erakunde lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta gastuok edo eragiketok haietan kalifikazio fiskal desberdina izatearen ondorioz diru-sarrera bat sortzen ez badute, salbuetsita dagoen diru-sarrera bat sortzen badute edo zerga-tasaren murrizketa bati edo zergapetze juridiko bikoitza ekiditeko kenkariaz bestelako kenkariei edo zerga-itzulketari lotutako diru-sarrera bat sortzen badute.

Diru-sarrera zergadunarentzat gastua sortu den zergaldia amaitu eta hurrengo hamabi hilabeteetan hasten den zergaldian sortzen bada, gastu hori zergari begira kengarria izango da diru-sarrera hori onuradunaren zerga-oinarrian sartzen den zergaldian.

2. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo erakunde lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta diru-sarrerarik sortzen ez badute herrialde edo lurralde horretan zergadunaren kalifikazio fiskala desberdina delako; bi aldiz sartu den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzearen ondorioz egin ez diren gastu-kenkarien zenbatekoa gastu horiek sortu ziren zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango da, bi aldiz sartu den errenta sortzen duten zergadunaren diru-sarrerekin konpentsatzen bada.



Zerga-oinarrian sartuko da beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo erakunde lotuekin egindako eragiketei dagokien zenbatekoa, baldin eta beste herrialde edo lurralde horretan zergan kengarria den gastutzat hartu bada pertsona edo entitate horien zerga-kalifikazioa desberdina delako; bi aldiz sartu den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia sartuko da.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzearen ondorioz zerga-oinarrian sartutako zenbatekoa kendu egin ahal izango zaio diru-sarrera sartu zen zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietako zerga-oinarriari, baldin eta gastu hori beste herrialde edo lurralde horretan konpentsatzen bada pertsona edo erakunde lotuaren diru-sarrerekin, eta diru-sarrera horiek bi aldiz sartu den errenta sortzen badute.

3. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo erakunde lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta diru-sarrerarik sortzen ez badute haien herrialde edo lurralde horretan eta partaide edo inbertitzailearenean kalifikazio fiskal desberdina duelako.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da, halaber, lotura-harremana zergadunaren eta aipatutako partaide edo inbertitzailearen artekoa bakarrik denean.

4. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean egoitza duten pertsona edo erakunde lotuekin edo pertsona edo erakunde lotuekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta pertsona edo erakunde lotuen gastuak zergan kengarriak badira haien kalifikazio fiskala desberdina delako; bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kendu ez diren zenbatekoak gastu horiek sortu ziren zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango dira, baldin eta bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten pertsona edo erakunde lotuaren diru-sarrerekin konpentsatzen badira.

Zergadunak egindako eragiketei dagozkien gastuak ez dira kengarriak izango zergari begira, baldin eta, era berean, pertsona edo erakunde lotuaren herrialde edo lurraldean kengarritzat hartzen badira zergadunak kalifikazio fiskal desberdina duelako; bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kendu ez diren zenbatekoak gastu horiek sortu ziren zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango dira, bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten zergadunaren diru-sarrerekin konpentsatzen badira.

5. Gastu hauek ez dira kengarriak izango zergan:

a) Zergadunaren edo erakunde lotu baten establezimendu iraunkorarekin edo establezimendu iraunkorrak dituen erakunde lotu batekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta establezimendu iraunkoraren eta etxe nagusiaren arteko edo bi establezimendu iraunkor edo gehiagoren arteko esleipenean izandako zerga-diferentziaren ondorioz diru-sarrerarik sortzen ez badute.

b) Zergadunaren edo pertsona edo erakunde lotu baten establezimendu iraunkorarekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta diru-sarrerarik sortzen ez badute establezimendu hori zergari begira aitortzen ez delako kokatuta dagoen herrialdean edo lurraldean.

c) Zergadunaren establezimendu iraunkor batekin egindako barne-eragiketetan zenbatetsitako gastuak, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko aplikatzekoa den hitzarmen batean hala aitortuta dauden kasuetan, establezimendu iraunkoraren herrialdeko edo lurraldeko legediaren ondorioz diru-sarrerarik sortzen ez badute; bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten establezimendu iraunkorreko diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzearen ondorioz kendu ez diren gastuen zenbatekoa hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango da, baldin eta establezimendu iraunkorreko diru-sarrerak dituzten

zergadunaren zerga-oinarrian sartzen badira eta diru-sarrera horiek bi aldiz sartzen den errenta sortzen badute.

d) Zergadunaren establezimendu iraunkor batekin edo zergadunaren establezimendu iraunkor batek egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta, era berean, establezimendu iraunkor horretan edo harekin lotutako erakunde batean zergari begira kengarriak badira; bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten establezimendu iraunkor horren edo erakunde lotu baten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kendu ez diren zenbatekoak gastu horiek sortu ziren zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango dira, baldin eta bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten establezimendu iraunkor edo erakunde lotuaren diru-sarrerekin konpentsatzen badira.

6. Ez da aplikatuko lege honen 22. artikuluan aurreikusitakoa, establezimendu iraunkor baten bidez lortutako errentetarako, establezimendua zergari begira aitortzen ez bada kokatuta dagoen herrialdean edo lurraldean.

7. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean bizi diren pertsona edo erakunde lotuekin egindako transakzio bati edo transakzio sorta bati dagozkion gastuak, baldin eta, zuzenean edo zeharka, artikuluko honen aurreko apartatueta aipatutako asimetria hibridoek eragindako ondorioak sortzen dituzten eragiketen esparruan egindako gastu kengarriak finantzatzen badituzte, salbu eta ukitutako herrialde edo lurraldeetako batek doikuntza bat egin badu gastuaren kenkaria edo diru-sarreraren zergak ordaintzea saihesteko, apartatu horietan adierazitako baldintzetan.

8. Zerga honen kuota osoan kengarria izango da haren kontura egindako atxikipenaren zenbatekoa, Espainiako lurraldean egoiliarra ez den pertsona edo erakunde lotu batekin egindako transferentzia hibridoan lortutako eta zerga-oinarrian sartutako errentari dagokion proportzioan.

Ondore horietarako, transferentzia hibridotzat hartuko da finantza-tresna baten transferentziari buruzko edozein eragiketa, baldin eta eskualdatutako finantza-tresnaren oinarrian dagoen errendimendua eragiketan parte hartzen duten alderdietako batek baino gehiagok aldi berean lortutakotzat jotzen bada zerga-ondoreetarako.

9. Artikulu honen aurreko apartatueta xedatutakoa aplikatuko da, halaber, aipatutako eragiketarako mekanismo egituratu baten esparruan egiten direnean, pertsona edo erakunde lotuen artean egiten diren edo ez kontuan hartu gabe.

Ondore horietarako, egituratutako mekanismotzat akordio, negozio juridiko, eskema edo eragiketa oro hartzen da, baldin eta apartatu horietan adierazitako asimetria hibridoek eragindako abantaila fiskala bere baldintza edo kontraprestazioetan kuantifikatuta edo aintzat hartuta badago, edo asimetria horien emaitzak sortzeko diseinatu bada, salbu eta zergadunak edo harekin lotutako pertsona edo erakunde batek haiek zentzuz ezagutzerik izan ez duenean eta emaitza horietatik datorren abantaila fiskalaren balioa partekatzen ez duenean.

10. Zergari begira, ez dira kengarriak izango beste herrialde edo lurralde batean kengarriak diren gastu edo galerak, zergadunak egoitza fiskala herrialde edo lurralde horretan badu; bi aldiz sartzen den errenta sortzen ez duten diru-sarrerekin konpentsatzen den zatia ez da izango kengarria.

Gastu hori zergadunaren gastu edo galeraren kenkariaren ondorengo zergaldi batean konpentsatzen bada beste herrialde edo lurraldean, zergadunak konpentsazioaren zergaldian sartu beharko du konpentsazio horri dagokion zenbatekoa bere zerga-oinarrian.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa ez da aplikatuko beste herrialdea Europar Batasuneko estatu bat bada, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat sinatuta daukana Espainiarekin, eta hitzarmen horren arabera zergaduna Espainiako lurraldean zerga-egoilartzat hartzen bada.

11. Artikulu honetan xedatutakoaren ondoretarako, diru-sarrerak lege honen eta beste herrialde edo lurraldeko legediaren arabera zergapetuta daudenean irizten zaio diru-sarrera horiek bi aldiz sartzen den errenta sortzen dutela.

12. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzearen ondoretarako, hauek dira pertsona edo erakunde lotuak:

a) Lege honen 18. artikuluan xedatutakoaren arabera pertsona edo erakunde lotutzat hartzen direnak.

b) Zuzenean edo zeharka zergadunaren boto-eskubideetan gutxienez ehuneko 25eko partaidetza duen erakundea, edo zergadunaren irabazien gutxienez ehuneko 25 jasotzeko eskubidea duen erakundea, edo zergadunak partaidetza edo eskubide horiek dituen erakundea.

c) Zergadunak beste pertsona edo erakunde batekin batera noren boto-eskubideei edo kapitalaren jabetzari dagokienez jarduten duen, bada, pertsona edo erakunde hura; edo beste pertsona edo erakunde batekin batera zergadunaren boto-eskubideei edo kapitalaren jabetzari dagokienez jarduten duen pertsona edo erakundea.

Ondore horietarako, zergaduna edo, bigarren kasuan, pertsona edo erakundea partaidetza baten titulartzat hartuko da beste pertsona edo erakundearen jabetzakoak diren boto-eskubide guztiei edo erakundearen edo zergadunaren kapitalaren jabetzari dagokionez, hurrenez hurren.

d) Zergadunak kudeaketan eragin nabarmena duen erakundea edo zergadunaren kudeaketan eragin nabarmena duen erakundea. Ondore horietarako, eragin nabarmentzat joko da beste erakunde baten finantza- eta ustiapen-politikako erabakietan esku hartzeko ahalmena izatea, erakunde horren kontrola erabat edo besterekin batera izan gabe.

13. Ez da aplikatuko aurreko apartatuetan aurreikusitakoa, asimetria hibridoa onuraduna zergatik salbuetsita dagoelako gertatzen bada, zerga-araubide berezi bati lotutako tresna edo finantza-kontratu batean oinarritzen den eragiketa edo transakzio baten esparruan gertatzen bada eta egotzitako balioaren aldea balorazio-diferentzien ondorio bada, lotutako eragiketen araudia aplikatzeak eragindakoak barne».

Bi. 16. artikulua 1. apartatua aldatzen da eta honela geratzen da:

«1. Finantza-gastu garbiak kengarriak izango dira, baina muga bat izango dute: ekitaldiaren mozkin operatiboaren ehuneko 30.

Horretarako, hau hartuko da finantza-gastu garbitzat: zergaldian sortutako kapital propioak hirugarrenei lagatzearen ondoriozko diru-sarrerak finantza-gastuei kenduz gero geratzen den soberakina, betiere lege honen 15. artikulua g) eta h) letrek eta 15 bis artikulua aipatzen dituzten gastu ez-kengarriak alde batera utzita.

Dagokion ekitaldiko galera-irabazien kontuaren ustiapen-emaitzatik abiatuta zehaztuko da mozkin operatiboa, Merkataritza Kodearen eta hura garatzen duen gainerako kontabilitate-araudiaren arabera. Nolanahi ere, hauek ezabatuko dira: ibilgetuaren amortizazioa, ibilgetu ez-finantzarioen dirulaguntzen eta beste batzuen egozpena, ibilgetuaren inorenganatzeeen ondoriozko narriadura eta emaitzak; horrezaz gainera, zerrenda horri ondare-tresnetako partizipazioen sarrera finantzarioak gehitu behar zaizkio, baldin eta sarrera horiek entitateen dibidenduak edo mozkinetako partizipazioak badira eta entitate horietako partizipazio-ehuneko zuzena nahiz zeharkakoa gutxienez ehuneko 5ekoa bada, salbu eta partizipazio horiek erosteko egindako zorren finantza-gastuak kengarriak ez direnean, lege honetako 15. artikulua 1. apartatuko h) letra aplikatuta.

Nolanahi ere, kengarriak izango dira zergaldiko milioi bat euroren finantza-gastu garbiak.

Kenkari gisa baliatu ez diren finantza-gastuak hurrengo zergaldietan izango dira kengarriak, dagokion zergaldikoekin batera, eta betiere apartatu honetan aurreikusitako muga kontuan hartuta».

**Bigarren artikulua.** *Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bategina aldatzea, martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onartzen duena.*

6. eta 7. apartatuak gehitu zaizkio Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bategineko 18. artikuluari. Hori martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen. Hona testua:

«6. Gastu hauek ez dira kengarriak izango:

a) Etxe nagusiarekin edo haren establezimendu iraunkorren batekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, bai eta etxe nagusi horri edo haren establezimendu iraunkorrari lotutako pertsona edo erakunde batekin egindakoak ere, baldin eta establezimendu iraunkorren eta etxe nagusiaren arteko edo bi establezimendu iraunkor edo gehiagoren arteko esleipenean izandako zerga-diferentziaren ondorioz diru-sarrerarik sortzen ez badute.

b) Etxe nagusiarekin edo haren establezimendu iraunkorren batekin edo pertsona edo erakunde lotu batenekin egindako barne-eragiketengatik zenbatetsitako gastuak, baldin eta onuradunaren herrialdeko edo lurraldeko legediaren ondorioz diru-sarrerarik sortzen ez badute; bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da kengarria.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzearen ondorioz kendu ez diren gastuen zenbatekoa hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango da, bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten diru-sarrerekin konpentsatzen bada.

c) Establezimendu iraunkorreko eragiketei dagozkien gastuak, horiek ere kengarriak badira etxe nagusian. Establezimendu iraunkor edo erakunde lotu horren diru-sarrerekin konpentsatzen ez den zatia ez da izango kengarria, baldin eta bi aldiz sartu den errenta sortzen badute diru-sarrera horiek.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kendu ez diren zenbatekoak gastu horiek sortu ziren zergaldia amaitu eta hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan kendu ahal izango dira, baldin eta bi aldiz sartzen den errenta sortzen duten establezimendu iraunkor edo erakunde lotuaren diru-sarrerekin konpentsatzen badira.

d) Etxe nagusiaren edo pertsona edo erakunde lotu baten establezimendu iraunkorarekin egindako eragiketei dagozkien gastuak, baldin eta, establezimendua zergei begira aitortzen ez delako kokatuta dagoen herrialdean edo lurraldean, diru-sarrerarik sortzen ez badute.

7. Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 15 bis artikuluan araututako asimetria hibridoko beste edozein kasutan eta 6. apartatuan xedatutakoaren ondoreetarako, hauek aplikatuko dira:

a) Diru-sarrerak testu bategin honen eta beste herrialdeko edo lurraldeko legediaren arabera zergapetu behar direnean iritziko zaio diru-sarrera horiek bi aldiz sartu den errenta sortzen dutela.

b) Pertsona edo erakunde lotuei buruzko aipamenak, testu bategin honen 15.2 artikuluan xedatutakoei buruz ez ezik, hauei buruz ere badira:

1.a Zuzenean edo zeharka zergadunaren boto-eskubideetan gutxienez ehuneko 25eko partaidetza duen erakundea, edo zergadunaren irabazien gutxienez ehuneko 25 jasotzeko eskubidea duen erakundea, edo zergadunak partaidetza edo eskubide horiek dituen erakundea.

2.a Zergadunak beste pertsona edo erakunde batekin batera noren boto-eskubideei edo kapitalaren jabetzari dagokienez jarduten duen, bada, pertsona edo erakunde hura; edo beste pertsona edo erakunde batekin batera zergadunaren boto-eskubideei edo kapitalaren jabetzari dagokienez jarduten duen pertsona edo erakundea. Ondore horietarako, zergaduna edo, bigarren kasuan, pertsona edo erakundea partaidetza baten titulartzat hartuko da beste pertsona edo erakundearen jabetzakoak diren boto-eskubide guztiei edo erakundearen edo zergadunaren kapitalaren jabetzari dagokionez, hurrenez hurren.

3.a Zergadunak kudeaketan eragin nabarmena duen erakundea edo zergadunaren kudeaketan eragin nabarmena duen erakundea. Ondore horietarako, eragin nabarmentzat joko da beste erakunde baten finantza- eta ustiapen-politikako erabakietan esku hartzeko ahalmena izatea, erakunde horren kontrola erabat edo besterekin batera izan gabe.

Orobat, aipatutako eragiketak mekanismo egituratu baten esparruan egiten direnean aplikatuko da apartatu honetan xedatutakoa, pertsona edo erakunde lotuen artean egiten diren edo ez kontuan hartu gabe.

Ondore horietarako, egituratutako mekanismotzat akordio, negozio juridiko, eskema edo eragiketa oro hartzen da, baldin eta asimetria hibridoek eragindako abantaila fiskala bere baldintza edo kontraprestazioetan kuantifikatuta edo aintzat hartuta badago, edo asimetria horien emaitzak sortzeko diseinatu bada, salbu eta zergadunak edo harekin lotutako pertsona edo erakunde batek haiek zentzuz ezagutzerik izan ez duenean eta emaitza horietatik datorren abantaila fiskalaren balioa partekatzen ez duenean».

#### **Xedapen indargabetzaile bakarra.** *Arauk indargabetzea.*

Indargabetuta geratzen dira lege honetan xedatutakoa urratzen duten maila bereko edo apalagoko xedapen guztiak, eta, bereziki, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legeren 15.j) artikulua.

#### **Azken xedapenetako lehenengoa.** *Eskumen-titulua.*

Errege lege-dekretu hau Konstituzioaren 149.1.14 artikuluan ezarritakoaren babesean onartu da, artikulua horrek Ogasun Nagusiaren gaineko eskumena esleitzen baitio Estatuari.

#### **Azken xedapenetako bigarrena.** *Europar Batasuneko zuzenbidea txertatzea.*

Errege lege-dekretu honen bidez, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko (EB) 2016/1164 Zuzentarauak asimetria hibridoek buruz ematen dituen arauak txertatzen dira Espainiako zuzenbidean. Zuzentaru horrek barne-merkatuaren funtzionamenduan zuzeneko eragina duten saiheste fiskaleko jardunbideen kontrako arauak ezartzen ditu, Kontseiluaren 2017ko maiatzaren 29ko (EB) 2017/952 Zuzentarauak ematen dituen bezala jasota. Zuzentaru horren bidez aldatzen da (EB) 2016/1164 Zuzentaruak, beste herrialde batzuekiko asimetria hibridoek dagokionez, (EB) 2016/1164 Zuzentaruaren 9 bis artikuluan jasotako alderantzizko asimetria hibridoek buruzko araua izan ezik.

#### **Azken xedapenetako hirugarrena.** *Arauk emateko gaikuntza.*

Gobernuari eta Ogasuneko ministroari ahalmena ematen zaie, beren eskumenen esparruan, errege lege-dekretu honetan xedatutakoa garatu eta betearazteko beharrezkoak diren xedapenak emateko.

**Azken xedapenetako laugarrena.** *Indarrean jartzea.*

Errege lege-dekretu hau *Estatuko Aldizkari Ofizialean* argitaratu eta hurrengo egunean jarriko da indarrean, eta 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren eta indarrean jartzen denean amaitu ez diren zergaldietan izango ditu ondorioak.

Madrilen, 2021eko martxoaren 9an.

FELIPE e.

Gobernuko presidentea,  
PEDRO SÁNCHEZ PÉREZ-CASTEJÓN