

6

Ondare irabazi eta galerak

- 6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?
 - 6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?
 - 6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?
 - 6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?
 - 6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?
- 6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?
 - 6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?
 - 6.2.2 Nola eguneratu da eskurapen balioa?
 - 6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?
 - 6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra
- 6.3 Berriarazo balorazio arauak
 - 6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea
 - 6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabekak, ordain truke eskualdatzea
 - 6.3.3 Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea
 - 6.3.4 Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea
 - 6.3.5 Sozietatei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea
 - 6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desegitea
 - 6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea
 - 6.3.8 Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik
 - 6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukitzea
 - 6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea
 - 6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean
 - 6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealek eskualdatzea
 - 6.3.13 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea
 - 6.3.14 Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak
- 6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak
- 6.5 Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak?
- 6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?
- 6.7 Berrinbertsio kasuak
 - 6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?
 - 6.7.2 Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?
- 6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak
 - 6.8.1 Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua
 - 6.8.2 Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

Zergadunaren ondarearen balioa izandako bariozioak dira ondareko irabaziak eta galerak, ondarean izandako aldaketaren batengatik agerian geratu badira, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen dituztenak.

Oro har, zergadunaren ondarearen balioa handitzen denean, irabazia egon dela esan ohi da eta murrizten denean, aldiz, galera. Bereziki, irabazia edo galera egoteko, hiru baldintza hauek bete behar dira:

- Ondarearen **balio aldatzea** egotea.
- **Ondarearen osaera aldatzea**. Horregatik, gainbalio estaliak ez dira kargatzen. Adibidez: 400 akzio badauzkagu eta akzioaren kotizazioa igotzen bada, esan dezakegu ondarearen balioa aldatu egin dela, baina, hori horrela izan arren, ez da haren osaera aldatu. Akzio kopuru beraren jabe izaten jarraitzen dugu. Akzioak saldu beharko genituzke, gure ondarearen osaera aldatzeko eta, beraz, irabazia edo galera gertatzeko.
- **Etekin ez izatea**. Horrelaxe gertatzen da aktibo finantzarioekin eta bitzita edo minusbaliotasun aseguruekin. Ondarearen osaeraren aldaketaren arrazoia ondare elementu baten titularitate osoa eskualdatzea izan denean, ondare irabazi edo galeratzat hartuko da izaera orokorrean. Oso kontuan hartzeko da hau: zergan tratamendu desberdina ematen zaie kapital higigarriaren etekinei eta ondare irabazi eta galerei.

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondare elementuetatik datozen ondare irabazi edo galerak Sozietateen gaineko Zergaren foru arauan jasotakoari jarraikiz kuantifikatuko dira, jardueraren ekonomikoaren etekin arruntari batuz edo etekin horretatik kenduz.

Dena den, zenbait kasu berezitan:

- Ondarea ez da aldatzen.
- Ez dago ondare irabazi edo galerarik.
- Ondare irabaziak salbuetsita daude.

6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

Hiru kasu hauetan ez da aldatzen:

- Gauza komuna zatitu denean.
- Ganantzialen sozietatea desegin denean, partaidetzazko ezkontza erregimen ekonomikoa iraungi denean edo Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteen ondare erregimen ekonomikoa iraungi denean baldin eta izatezko bikoteak hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa aurreko bi horietako edozein bada.
- «Ondasun komunitate» desegin denean edo komuneroak bereizi direnean.

Kasu horietan, ezin izango dira eguneratu ondasunen balioak, ez eta jasotako eskubideak ere.

Baloreen mailegu eragiketek ere ez dute ondarea aldatuko, mailegu emailearen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren onorioetarako, baldin eta Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legeak 36.7 artikuluan eta hori gartzeko araudian jarritako beharrezkoak betetzen badituzte.

6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?

Ondoko sei kasutan ez dago ondare irabazi edo galerarik:

1. Kapitala murrizten denean.
2. Ordainik gabe eskualdaketa bat dagoenean (herentzia) zergadunaren heriotzagatik.
3. Zergadunak bere enpresa edo horren partaidetzak ordainik gabe eskualdatzen dituztenean, hau da, dohaintzan ematen dituztenean, baldin eta Ondare Zergan salbuetsita badaude, ezkontidearen edo izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak xedatutakoaren arabera osatutako izatezko bikotea denean, edo aurreko edo ondorengo ahaideen alde.
4. Zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituztenean langileen alde (salbuetsita badaude Ondarearen gaineko Zergan).
5. Baldin eta ondasun bereizketako ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pentsio konpentsagarriekin zer ikusirik ez duenean.
6. Pertsona desgaituen alde eraturako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean⁶¹.

Azter ditzagun banan-banan.

6.1.2.1 Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?

Ikuspegi merkantiletik begiratuta, ondoko helburu hauetako bat izan dezake kapitala murrizteko eragiketak:

- Dibidendu pasiboak barkatzea.
- Legezko erreserbaren edo borondatezko erreserbak eratu edo gehitzea.
- Kapitalaren eta galerengatik murriztutako ondare sozialaren arteko oreka berrezartzea.
- Ekarpinak itzultzea.

Kapital murrizpena egiteko moduei dagokionez, honelakoak onartu dira araudi merkantilean:

- Akzioen balio nominala murriztea.
- Akzioak amortizatzea.
- Akzioak taldekatzea, geroago trukatzeko.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan finkatutako arau nagusiari jarraiki, ez dago ondare irabazi edo galerarik kapitala murrizteagatik.

Kapital murrizpena, helburua edozein izanik ere, balore edo partaidetzak amortizatuz gauzatzen denean, lehendabizi eskuratutako balore edo partaidetzak amortizatzen direla ulertuko da (FIFO araua), eta amortizatutako balore edo partaidetzen eskurapen balio sozietatearen ondarearen barruan jarraitzen duten gainerako balore homogeneoen artean banatuko da proportzionalki.

Kapital murrizpenak zergadunak zirkulazioan dituen balore edo partaidetzak guztiei berdin eragiten ez badie, zergadunaren akzio edo partaidetzak zaharrenak murriztuko dira (FIFO araua).

⁶¹ Ikus 12. kapituluaren barruan, "Kuota likidoa eta kenkariak" izenekoa, 12.4.1 apartatua, pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenen kenkariari buruzkoa.

Negoziatziora onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzen direnean balore edo partaidetza guztiei berdin eragiten ez dien balio nominalaren murrizpen baten bidez kapitala gutxitu ondoren, eskualdaketa-balioetat hartuko da aurreko paragrafoan jasotakoa aplikatuz ateratzen den balio nominalaren arabera dagokion balioa. Zergadunak balore edo partaidetza guztiak eskualdatzen ez badituzte, benetan eskualdatutako balore edo partaidetzen balio nominalari dagokion eskualdaketa balioaren eta eskualdaketa-balioaren arteko diferentzia positiboa kenduko zaio gainerako balore edo partaidetza homogeneoen eskurapen balioari, hori deuseztatu arte. Soberakina baldin badago, ondare irabazi bezala zergapetuko da. Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzean ere aplikatuko da aurrekoa.

Kapital murrizpenaren helburua ekarpenak itzultzea denean, itzulketaren zenbateko osoa edo zergadunak jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio arrunta kenduko zaio eragindako balioen erosketara balioari, aurreko arauetara jarraiki, zerora iritsi arte. Itzulketa-balioa handiagoa bada erosketakoa baino, soberakina zergapetuta geratuko da edozein motatako entitatearen fondo propioetan parte hartuta lortutako kapital higagarriaren etekin gisa, jaulkipen prima banatzeko ezarritako modu berean⁶². Baldin eta kapital murrizpena banatu gabeko mozkinetatik badator, hori dela-eta jasotako kopuru guztiak edozein entitatearen fondo propioetan parte hartuta lortutako kapital higagarriaren etekin gisa zergapetuko dira, dibidenduen, batzarretara joateko primen eta edozein entitatearen mozkinetako partaidetzen modu berean⁶³. Ondorio horietarako, kapital murrizpenek, beren xedea zehazki dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatia lehenik eragiten diotela ulertuko da, eta hala izango da kapital sozialaren zatia deuseztatu arte.

(Oharra: tasa orokorrera bilduta ez dauden kapital aldakorrek inbertsio sozietateek (SICAV izenez ezagunak) berezia izango dute tributazioa. Ikus hogeita hamabigarren xedapen gehigarria Errenta Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauan).

6.1.2.2 Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?

Zergaduna hiltzen denean, haren ondare osoa oinordekoei eskualdatzen zaie, salbu oso pertsonalak diren ondasun eta eskubideak. Halere, hori ez da hartzen ondare irabazi edo galaratzat, baina oinordekoek zergaren aitortpena aurkeztu behar dute, hildakoak heriotza egunera arte lortutako errentengatik. Oinordekoek eta legatu hartzaileek, bestalde, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu beharko dute.

6.1.2.3 Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean, izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikote-lagunaren, aurreko ahaideen edo ondorengo ahaideen alde, Ondarearen gaineko Zergan⁶⁴ salbuetsita egonez gero?

Ez da egongo ondare irabazi edo galerarik, zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean, izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikote-

⁶² Ikus 4. kapituluaren barruan (Kapital higagarriaren etekinak) 4.3.1. apartatua, edozein motatako entitatearen fondo propioetan parte hartuta lortutako etekinei buruzkoa.

⁶³ Ikus 4. kapituluaren barruan (Kapital higagarriaren etekinak) 4.3.1. apartatua, edozein motatako entitatearen fondo propioetan parte hartuta lortutako etekinei buruzkoa.

⁶⁴ Ondarearen gaineko Zergari buruzko abenduaren 26ko 6/2011 Foru Arauk 4.10 artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

lagunaren, aurreko ahaideen edo ondorengo ahaideen alde, baldin eta bost baldintza hauek betetzen badira:

- Eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) Ondarearen gaineko Zergan salbuetsita dauden enpresak edo partaidetzak izatea.
- Eskualdatzaileak –dohaintza emaileak– 65 edo urte gehiago izatea, edo lanerako ezintasun iraunkorreko egoeran egotea erabateko baliaezintasunez edo baliaezintasun handiz.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza ardurarik badu, horiek uztea dohaintzaren unetik aurrera, eta inolako ordainsaririk ez kobratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.
- Ondorio horietarako, sozietateko administrazio kontseiluko kide izate soila ez da hartuko zuzendaritza arduratzat.
- Eskuratzzaileak (dohaintza hartzaileak) dohaintzaren eskritura publikoaren egunaren ondorengo bost urteen barruan eustea enpresari edo berak jasotako partaidetzei, salbu epe horren barruan hiltzen bada.
- Eskuratzzaileak epe horren barruan ez badie eusten enpresari edo partaidetzei, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiari dagokion aitortpenean. Ekitaldi horretan ondare irabazi edo galera gertatu dela ulertuko da.
- Eskuratzzaileak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen balio nabarmen murrizten duten erabilpen egingaririk eta sozietate eragiketarik.
- Zergadunak ondare elementuak erosi ondoren bere jardura ekonomikoari atxikitzen badizkio, enpresa dohaintzan eman aurreko 5 urteetan gutxienez egon behar dute jarduerari etengabe atxikita. Horrek esan nahi du ondasun bat eskuratu ondoren jarduerari atxikitzen bazaio (adibidez: 2012ko otsailaren 2an eskuratu eta 2012ko irailaren 1ean atxikitzen bazaio) gutxienez 2017ko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren kostu gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.

ERNE: horrelako kasuetan, dohaintza-hartzailea dohaintza-emailearen posizioan subrogatuko da ondasun haien balioei eta eskurapen egunei dagokienez.

6.1.2.4 Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo haren partaidetzak langileen alde dohaintzan ematen dituenean, Ondarearen gaineko Zergan⁶⁵ salbuetsita egonez gero?

Zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean langileen alde, ez dago ondare irabazi edo galerarik, baldin eta aurreko 6.1.2.3 apartatuko baldintzak eta beste bi baldintza hauek betetzen badira:

- Bost urteko epea enpresa edo horretako partaidetzak eskualdatu direnetik aurrera hasiko da. Eskualdaketa eskritura publikoan edo agiri pribatuan jasota geratuko da, eta Zerga Administrazioari aurkeztu beharko zaio.
- Enpresa edo horretako partaidetzak eskualdatu aurretik, eskaintza bat egingo zaie enpresako langile guztiei, gutzientzako baldintza berdinetan, inor baztertu gabe.

Langileen aldeko eskualdaketa kostu bidezkoa nahiz kosturik gabekoa izan daiteke. Kostu bidezko eskualdaketa, eskurapen balioa haiek ordaindutakoa izango da, eta eskurapen eguna,

⁶⁵ Ondarearen gaineko Zergari buruzko abenduaren 26ko 6/2011 Foru Arauk 4.10 artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

eskualdaketarena. Kosturik gabeko eskualdaketan, dohaintza jasotzen duena, langileak alegia, dohaintza-emaiaren tokian subrogatuko da ondasun horien eskurapen balioei eta datei dagokienez.

6.1.2.5 Zer gertatzen da ezkontideen ondasunen bereizketako erregimen ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare erregimen ekonomikoa iraungitzen denean?

Ondare irabazi edo galerarik ez dagoela ulertzen da, baldin eta ondasun banaketaren ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pentsio konpentsagarriekin zer ikusirik ez duenean.

Kasu honek ez du esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea ekarriko.

6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?

Ondoko kasu hauetan daude salbuetsita ondare irabaziak (hau da, ez dute zerga ordaindu behar):

- Fundazioen eta onura orokorreko elkarteen aldeko dohaintzetan, baldin eta kuotaren kenkaria egiteko eskubidea ematen badute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan⁶⁶.
- Ondare irabaziak lortu dituzten pertsonak 65 urtetik gorakoak direnean, edo mendekotasun ertaina edo handia dutenean autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, zerga zorra ondasun hauek emanez ordaintzean:
 - a) Euskal Kultur Ondarean sartutako ondasunak, baldin eta Kultur Ondasun Kalifikatuen Erregistroan edo Euskal Kultur Ondareari buruzko uztailaren 3ko 7/1990 Legeak aipatutako Inbentario Orokorrean sartuta badaude.
 - b) Espainiako Ondare Historikoan sartutako ondasunak, baldin eta Ondasun Higigarrien Inbentario Orokorrean edo Kultur Onurako Erregistro Orokorrean sartuta badaude, Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeak 73. artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:

1. Justifikatu gabeko galerak.
2. Kontsumoagatik izandako galerak.
3. Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio izandako ordainik gabeko eskualdaketengatik gertatu diren galerak.
4. Ondasun higiezinaren kostu bidezko eskualdaketak direla medio sortutakoak, higiezin horiek kostu gabeko eskurapen batetik badatoz eta eskurapen hori Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan salbuetsita egon bada.

Hala ere, galeratzat hartuko dira ondasun higiezinaren balioa aparteko zirkunstantziengatik gutxitu dela zergadunak frogatzen duenean edo galera hori ondasuna besterentzeak edo eskuratzeak sortutako gastuetatik baka-rik datorrenean.

5. Jokoa izandako galerak.
6. Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratu-zen duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtearen barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2012ko urtarrilaren 1ean saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2012ko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmantan izandako galera ez da 2012. urteko aitortzean kontuan hartuko, baizik eta ondasuna berriro saltzen duenean.
7. Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak⁶⁷ eskuratu dituenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo bi hilabeteen barruan. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute. Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.
8. Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak⁶⁸ eskuratu dituenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo urtearen barruan. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute. Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.

6.2 Nola kalkulatzen da irabazia edo galera?

Ondarea nola aldatu den kontuan hartuz kalkulatzen da. Beraz, modu desberdinak izango dira:

- **Eskualdaketa izanez gero** (adibidez: ondasun baten salmenta): irabazia edo galera elementu eskualdatuaren salmenta balioaren eta bidezkoa denean eguneratutako eskurapen balioaren (erosketa balioaren) arteko diferentzia izango da galera edo irabazia (ikus 6.2.2 apartatua).

⁶⁶ Ikus 12. kapituluaren barruan (Kuota likidoa eta kenkariak), dohaintzengatik kenkari buruzko 12.5 apartatua.

⁶⁷ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

⁶⁸ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

- **Ondasun edo eskubide bat ondarean integratuz gero** (adibidez: zergadunak sari edo subentzioa lortu duenean): ondarean integratu den elementuaren merkaturko balioa izango da irabazia edo galera.

ERNE: ondare elementu eskualdatuetan hobekuntzak egin badira, ondasunari nahiz hobekuntzari dagokion zatia bereiziko da eskualdaketa baliotik, osagai bakoitzari (ondasuna edo hobekuntza) dagokion ondare irabazia edo galera bereizita zehazteko asmoz.

6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?

Honela kalkulatu da eskurapen balioa:

1. Lehen urratsa: zenbateko hauek batu behar dira:
 - **Eskurapenaren benetako zenbatekoa:** eskurapena musu trukekoa bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak erabiliz ateratzen dena izango da benetako zenbatekoa.
 - Ondasun eskuratuetan egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua.**
 - **Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskuratzailerak (erosleak) ordaindu dituenen.
2. Bigarren urratsa: aurreko baturari zenbateko hau kenduko zaio:
 - **Amortizazioa.** Bidezkoa denean, erregelamenduz egindako amortizazioak kenduko dira; nolana ere, gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

Errentamenduan lagatuko ondasunak direnean bakarrik konputatuko da gutxieneko amortizazioa, eta ez, ordea, ohiko bizitza denean edo amortizazioa gastu kenkaridun moduan onartzen ez duten beste ondasun batzuk direnean.

6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa?

Eskurapen balioaren osagaiak kalkulatu ondoren, erregelamenduz onartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratuko dira⁶⁹. Horretarako, ondare elementuen eskurapen egunetik kontsumorako prezioen indizeak izan duen bilakaera eta eskualdaketa ekitaldirako espero dena hartuko dira batik bat kontuan. Honela aplikatuko dira koefizienteak:

- **Erosketaren benetako zenbatekoaren gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Inbertsio eta hobekuntzen gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Gastu eta zergen gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Amortizazioen gainean**, haiei dagokien urtea kontuan hartuz.

Ondare elementuak jarduera ekonomiko batetik desatxiki ondoren eskualdatu direnean, desatxikipen urteari dagokion koefizientea izango da eguneratze koefizientea.

Ondare irabazi edo galerak berariazko balorazio araei jarraiki kalkulatu direnean, eskurapen balioa kalkulatzeko kontuan hartu behar diren zenbateko positibo eta negatiboak gertatzen diren urteei dagozkien eguneratze koefizienteak aplikatuko dira.

2012an eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa:

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,509
1995	1,603
1996	1,544
1997	1,509
1998	1,476
1999	1,436
2000	1,387
2001	1,335
2002	1,288
2003	1,253
2004	1,216
2005	1,177
2006	1,138
2007	1,107
2008	1,065
2009	1,060
2010	1,043
2011	1,010
2012	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratu bada, 1,603 koefizientea aplikatuko da.

LABURPENA: eskurapen balioa

Eskurapenaren benetako balioa (eguneratua)

- + Inbertsio eta hobekuntzen kostua (eguneratua)
- + Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak (eguneratua)
- Amortizazioak (eguneratuak)

Eskurapen balioa

6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?

Zenbateko hauen arteko diferentzia eginez kalkulatu da eskualdaketa balioa:

- **Inorenganatzearen benetako zenbatekoa.** Eskualdaketa trukean benetan ordaindutako zenbatekoa izango da. Halere, zenbatekoa merkatuko balio arrunta baino txikiagoa bada, merkatuko balioa nagusituko da. Eskualdaketa musu trukean egin bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren araei jarraiki lortuko da inorenganatzearen benetako zenbatekoa.
- **Eskualdaketa lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskualdatzailerak ordaindu dituenen.

LABURPENA: eskualdaketa balioa

Inorenganatzearen benetako balioa

- Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak, eskualdatzailerak ordainduak

Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 2002ko urtarrilaren 7an 180.000,00 euroko etxebizitzaren erosi zenuela. Urte horretan bertan, 15.000,00 euro ordaindu zenituen, eskurapenari lotutako gastu eta zergak zirela-eta. 2008ko urtarrilaren 25ean, terraza itxi eta 12.000,00 euro ordaindu zenituen horrengatik. 2002ko urtarrilaren 31tik 2002ko azaroaren 30era bitartean, etxebizitza errentan eman zenuen: 3.6000,00

⁶⁹ 2012. urtean egindako eskualdaketei abenduaren 27ko 83/2011 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen zaie.

eurokoa izan zen amortizazioa. 2012ko urtarrilaren 18an etxebizitza saldu zenuen 364.000,00 euroren trukean. Azkenik, hobekuntzaren eskualdaketa balioa 24.000,00 eurokoa da.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitza inorengatzearen zenbatekoa	264.000,00 € - 24.000,00 €	340.000,00 €
Hobekuntza inorengatzearen zenbatekoa		24.000,00 €
Eskurapenaren benetako zenbateko eguneratua	180.000,00 € x 1,288	231.840,00 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.000,00 € x 1,288	+ 19.320,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600,00 € x 1,288	- 4.636,80 €
Eskurapen balio eguneratua		255.796,80 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	340.000,00 € - 255.796,80 €	84.203,20 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren oinarri ezargarrian integratuko da, ondarearen elementu bat eskualdatzeagatik sortu delako (ikus 9.4 apartatua)

Eskualdaketa balioa		24.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	12.000,00 € x 1,065	-12.780,00 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	24.000,00 € - 12.780,00 €	11.220,00 €

Hobekuntzatik eratorritako ondare irabazia

Ondare irabazi hori aurrezpenaren oinarri ezargarrian integratuko da, ondarearen elementu bat eskualdatzeagatik sortu delako (ikus 9.4 apartatua)

6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu diren eta jarduera ekonomikoei loturik ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazien zenbatekoa ondoko errege-la hauei jarraikiz kalkulatu da:

- Oro har, eta ondare elementu bakoitzerako, kalkulua egingo da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak dioenaren arabera. Horrela kalkulatu ondare irabazitik bereizi beharko da zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Zati hori ondoko hau dela ulertuko da: eskurapen egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dagokion ondare irabazia.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabaziaren zatia honela murriztuko da:

- Ondare elementua zergadunaren ondarean zenbat denbora egon den kalkulatzeko, elementua eskuratu den egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean igarotako urte kopurua hartuko da kontuan, goitik biribildua. Hau da, eskurapen egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean 4 urte gehi egun bat igaro badira, ulertu-

ko da ondare elementua 5 urtez egon dela ondarearen barruan.

Harpidetza eskubideen kasuan, iraupenaldia izango da horien sorburu diren baloreei dagokiena.

Eskualdatutako ondare elementuetan hobekuntzarik egin bada, hobekuntza horiek zergadunaren ondarean zenbat denbora egon diren kalkulatzeko kontuan hartuko da horiek egin diren egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean igarotako urte kopurua, goitik biribildua.

- Eskualdatutako ondare elementuak ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo Baloreen Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1998 Legearen 108. artikuluan aipatutako entitateen baloreak badira, kanpoan utzita higiezinaren inbertsio sozietate edo fondoen kapital sozialaren edo ondarearen akzio edo partaidetzak, murrizpena %11,11koa izango da aurreko letran adierazitako iraupen urteak bitik gora gainditzen diren urte bakoitzeko.
- Eskualdatutako ondare elementuak Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuei buruzkoan, definitutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartutako akzioak badira –sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten dutenak–, kanpoan utzita ondasun higikor zein higiezinetan inbertitzen dituzten sozietateen kapitalaren erakusgarri diren akzioak, murrizpena %25ekoa izango da aurreko a) letran adierazitako iraupen urteak bitik gora gainditzen diren urte bakoitzeko.
- 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago sortu diren gainerako ondare irabaziak %14,28 murriztuko dira aurreko a) letran adierazitako iraupen urteak bitik gora gainditzen diren urte bakoitzeko.
- 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago sortutako ondare irabazia ez da zergapetuta egongo, baldin eta 1996ko abenduaren 31n, eta aurreko b), c), eta d) letretan adierazitakoagatik, hurrenez hurren hamar, bost eta zortzi urteko iraupen aldia duten ondare elementuetatik baldin badator.

- 2006ko abenduaren 31n merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartutako baloreak direnean, edo, bestela, Errenta Zergaren foru arauak 49. artikuluko 1. apartatuaren a) eta d) letretan aurreikusitako araubidea aplikagarria zaien inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak izanez gero, ondare irabaziak eta galerak foru arau horrek Ondare Galera eta Irabaziei buruzko kapituluaren ezarritakoaren arabera kalkulatu dira, balore, akzio edo partaidetza bakoitzerako.

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioz ondare irabazi bat lortzen bada, ondoko murrizpenetatik dagokiona egingo da:

- Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokienaren berdina edo handiago bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu den ondare irabaziaren zatia aurreko 1. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da. Ondorio horietarako, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabazia honako hau izango da: balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokiena eskualdaketa baliotzat hartuta ateratzen den ondare irabaziaren zatia.
- Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokiena baino txikiagoa bada, ondare irabazi guztia 2007ko urtarrila-

ren la baino lehen sortua dela iritziko da, eta aurreko 1. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da.

3. Eskualdatutako ondare elementuetan hobekuntzarik egin bada, osagai bakoitzari besterentze balioan zein zati dagokion bereziko da xedapen iragankor honetan xedatutakoa aplikatzeari begira.

Erregimen iragankor horretan ezarritakoa ez da aplikagarria izango zergadunaren jardura ekonomikoari atxikita izan diren ondare elementuen eskualdaketatik, jardura hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen bada.

LABURPENA: Irabazia murrizteko portzentajeak	
	Portzentajea, iraupen urte bakoitzako (lehen bi urteak ez dira kontuan hartzen)
Arau orokorra	%14,28
Burtsan kotizatutako akzioak	%25
Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo 45/1988 Foru Dekretuan jasotako entitateen baloreak	%11,11

Adibidea

Demagun Marta eta Aitor ezkontideek pisu bat erosi zutela 1987ko urtarrilaren 10ean, 20.000,00 euro ordainduta.

2012ko ekainaren 3an etxebizitza saldu zenuen, 300.000,00 euroren truke.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua:

Etxebizitzaren salmenta prezioa		300.000,00 €
Eskurapen balioa		20.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,509
Eskurapen balio eguneratua	$20.000,00 \text{ €} \times 1,509$	30.180,00 €
Sortutako ondare irabazia	$300.000,00 \text{ €} - 30.180,00 \text{ €}$	269.820,00 €
Eduki den egunak, guztira		9.275 egun
Eduki den egunak 2006/12/31ra arte		7.295 egun
2007/01/01 baino lehenagoko irabazia	$(7.295 / 9.275) \times 269.820,00 \text{ €}$	212.219,61 €
Eduki den denbora (1987/01/01etik 1996/12/31ra)	9 urte, 11 hilabete, 21 egun	10 urte
Koefiziente murriztailea	$11,11 \times (10-2)$	88,88
Murrizpena	de 269.820,00 €-ren %88,88	-188.620,78 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	$269.820,00 \text{ €} - 188.620,78 \text{ €}$	81.199,21 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren oinarri ezargarrian integratuko da, ondarearen elementu bat eskualdatzeagatik sortu delako (ikus 9.4 apartatua).

Adibidea

Demagun burtsan kotizatzen duen enpresa baten akzioak saldu dituzula, 1991ko ekainaren 30ean eskuratuak hain zuzen. Eskurapen balioa 6.000,00 euro izan zen. 2012ko azaroaren 30ean saldu dituzu. 2006ko Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, balioa 25.000,00 euro da.

- a) 30.000,00 eurotan saltzen badira:

Akzioen salmenta prezioa		30.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,509
Eskurapen balio eguneratua	$6.000,00 \text{ €} \times 1,509$	9.054,00 €
Sortutako ondare irabazia	$30.000,00 \text{ €} - 9.054,00 \text{ €}$	20.946,00 €
Murrizpena	$0,25 \times (6-2) \times (25.000,00 - 9.054,00)$	15.946,00 €
Ondare irabazia	$20.946,00 \text{ €} - 15.946,00 \text{ €}$	5.000,00 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren oinarri ezargarrian integratuko da, ondarearen elementu bat eskualdatzeagatik sortu delako (ikus 9.4 apartatua).

- b) 22.000,00 eurotan saltzen badira:

Akzioen salmenta prezioa		22.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,509
Eskurapen balio eguneratua	$6.000,00 \text{ €} \times 1,509$	9.054,00 €
Sortutako ondare irabazia	$22.000,00 \text{ €} - 9.054,00 \text{ €}$	12.946,00 €
Murrizpena	$0,25 \times (6-2) \times (22.000,00 - 9.054,00)$	12.946,00 €
Ondare irabazia	Ez da zergapetzen	0,00 €

6.3 Berariazko balorazio arauak

Formula hau da ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko arau orokorra:

$$\text{Salmenta balioa} - \text{Erosketa balioa} = \text{Galera edo Irabazia}$$

Salmenta balioari eskualdaketa balioa deritzo, eta erosketa balioari, eskurapen balioa.

Dena den, ondoko kasuetan berariazko balorazio arauak erabiltzen dira.

- Merkatu arauetan negoziatziora onartutako baloreen salerosketa.
- Merkatu arauetan negoziatziora onartu gabeko balore edo partaidetzen salerosketa.
- Ondare sozietateen baloreen edo kapital partaidetzen eskualdaketa.

- Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa edo berreskurapena.
- Diruzkoak ez diren ekarpenak sozietateei.
- Bazkideen bereizketa edo sozietateen desegitea.
- Negozio lokalaren eskualdaketa.
- Kalte-ordainak ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik.
- Ondasun edo eskubideen trukaketa.
- Biziarako edo aldi baterako errenten iraungipena.
- Ondasun eskubideen eskualdaketa edo iraungipena.
- Ondare elementuen eskualdaketa biziarako edo aldi baterako errenta baten trukean.
- Eskualdaketa batetik ez datozen ondasun edo eskubideen txertaketak.
- Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak.

Azter ditzagun banan-banan.

6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko diferentzia egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

- Sozietate edo entitateen fondo propioetako partaidetzaren baloreak (akzioak) eskualdatzean, **eskualdaketa balioa** akzioa saltzen den egunean merkatu arautuan duen **kontrazio balioa** izango da gutxienez. Dena den, akzioaren salmenta prezioa handiagoa bada kontrazio balioa baino, salmenta balioa nagusituko da.
- **Balore homogeneoak**⁷⁰ daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketatik ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Adibidea

Demagun 2012ko apirilaren 15ean, sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zenituela Burtsan, %400ean, egun horretako kontrazioaren arabera. Akzio bakoitzaren balio nominala %6,01 eurokoa zen.

Zuk saldutako akzioak lehenago erositako 550 akzioko sorta baten zatia dira, jarraian azalduko denaren arabera:

Akzio kopurua	Eskurapen eguna	Eskurapen prezioa	Prezioa akzio bakoitzeko
250	02/02/1998	3.230,00 €	12,92 €
210	06/05/1999	2.600,00 €	12,38 €
90	13/01/2000	540,90 €	6,01 €

⁷⁰ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

400 akzioen salmentaren ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, legezko irizpide hau erabiliko da: saldutakoak dira zaharrenak. Beraz, zuk saldutako 400 akzioak 1998/02/02an erositako 250 akzioei eta 1999/05/06an erositako 150 akzioei dagozkie. Jarraian, 1998/02/02an erositako 250 akzioen ondare irabazi edo galera kalkulatu da aparte, bai eta 1999/05/06an erositako 150 akzioena ere.

	1998/02/02an eskuratuak	1999/05/06an eskuratuak
Saldutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketa balioa (%400)	6.010,00 €	3.606,00 €
Eskurapen balio eguneratua	3.230,00 € x 1,476 = 4.767,48 €	1.857,00 € x 1,436 = 2.666,65 €
Ondare irabazia	1.242,52 €	939,35 €

- **Zati batean liberatutako akzioak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak** direnean (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinatasuna jatorrizko akzioena izango da.

ERNE: HARPIDETZA ESKUBIDEAK besterentzen direnean, eskualdaketa lortutako zenbatekoa ondare irabazitzat hartuko da eskualdaketa egin den zergaldian.

Hala ere, merkatuetan negoziatzeko onartutako baloreen eskurapen balioa kalkulatzeko, 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen eskualdatutako harpidetza eskubideengatik lortutako zenbatekoa kengarria izango da, salbu eta eskualdaketa lortutako zenbatekoa ondare irabazitzat hartu denean.

Adibidea

Demagun 2000ko abuztuaren 30ean sozietate anonimo baten 1.000 akzio erosi zenituela Burtsan, eta haien balio nominala 6,00 eurokoa zela. 2002ko urriaren 8an, harpidetza eskubideak saldu zenituen 4.207,08 eurotan. 2012ko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.005,06 eurotan. Azkenik, 2012ko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.404,05 eurotan.

Harpidetza eskubideen salmenta 2002/10/8an

4.207,08 eurotako Ondare gehikuntza kontsideratzen da.

Harpidetza eskubideen salmenta 2012/01/1ean

3.005,06 eurotako Ondare gehikuntza kontsideratzen da.

Harpidetza eskubideen salmenta 2012/08/8an

Eskualdaketa balioa		2.404,05 €
Eskurapen balioa	6.010,00 € x 1.288	7.728,00 €
Ondare irabazia		5.323,95 €

- Eskualdatu dena **Higiezin Merkatuan Inbertitzeko Sozietate Anonimo Kotizatuen (SOCIMI)** zerga erregimena aplikatzea aukeratu duten sozietateen kapitaleko partaidetza bada, sortutako ondare irabazia salbuetsita egongo da muga honetarako: %10 x partaidetzaren eskuratzeko balioa x sozietateak erregimen horretan tributatu duen urte kopurua eginez lortzen den emaitzatik errentan sartu ez diren debidenduak kenduta ateratzen den diferentzia positiboa.

Partaidetza entitate lotu bati eskuratu bazaio (sozietateen gaineko zergaren 16. artikulua arabera), eta eskualdaketa horretan galerarik izan bada, sortutako ondare irabazia ez da egongo salbuetsita galera horren zenbatekoraino.

Ondare galera bat baldin badago, parrtaidetza eskualdatu aurreko urtean jaso eta errentan sartu ez diren dibidenduen zenbatekoa gainditzen duen zatia konputatuko da halakotzat.

Autolikidazioa aurkezteko unean, erregimen horretarako exijitutako baldintzak sozietateak betetzen ez dituenean ere aplikatuko da puntu honetan xedatutakoa. Baldintza horiek gerora betetzen ez badira, zergadunak autolikidazio osagarria aurkeztu beharko du baldintzak betetzen ez diren egunetik hasi eta horiek bete gabe gelditu diren zergaldia autolikidatzeko epea amaitu bitartean.

6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arauetuan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea.

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

- Eskualdaketa gurtieneko balioa ezarriko da, eta balio aitortuari nagusitako zaio, baldin eta ez bada frogatzen zenbateko aitortua alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrenik.

Hori frogatzen ez bada, salmenta balioa bi hauetako **handiena** izango da:

- Zergaren sortzapen egunaren aurretik **itxitako azken ekitaldiari** dagokion balantzetik ateratako **balio teorikoa**.
- Zergaren sortzapen egunaren aurretik sozietateen itxitako hiru ekitaldien emaitzen batez bestekoa **100eko 20 tasaz kapitalizatzen** ateratzen den balioa.

Azken honen ondorioetarako, mozkin gisa zenbatuko dira banatutako dibidenduak eta erreserbetarako esleipenak, balantzeak erregularizatu edo eguneratzekoak alde batera utzita.

Eskuratzailari dagozkion balore edo partaidetzen balioa zehazteko kontuan hartuko da honela kalkulatuak eskualdaketa balioa.

- **Balore homogeenak**⁷¹ daudenean, lehendabizi esku-ratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketa ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantza-

ketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta bete-beharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

- **Zati batean liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopururekin zatitu behar da

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinasuna jatorrizko akzioena izango da.

ERNE: HARPIDETZA ESKUBIDEAK besterentzen direnean, eskualdaketa lortutako zenbatekoa ondare irabazitzat hartuko da eskualdaketa egin den zergaldian.

Adibidea

Demagun: 1996ko apirilaren 11n, Burtsan kotizatzen ez duen sozietate anonimo baten 1.000 akzio harpidetu zenituen, balio nominala 5,50 eurokoa izanik. 1997ko irailaren 15ean, sozietate beraren beste 1.000 akzio erosi zenuen (balore homogeenak) 7.813,16 eurotan.

2012ko abenduaren 31n, 1.200 akzio saldu zenituen 6.490,93 eurotan, eta ez duzu zuzenbidean nahikoa den frogarik prezio hori alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrela frogatzeko.

Sozietatearen kapitala 10.000 akzior osatuta dago. Sozietateak uztailaren 31n ixten du ekitaldi soziala, eta sozietatearen azken hiru ekitaldietako mozkinak honako hauek izan dira hurrenez hurren: 6.010,12 €, 9.015,18 €, eta 12.020,24 €.

Azkenik, balio teorikoa 8,95 eurokoa da 2012ko uztailaren itxitako balantzearen arabera.

Eskualdaketa balioa

Salmentaren zenbatekoa alderdi independenteek finkatutakoarekin bat datorrenik frogatu ez duzunez, balio hauetako handiena aplikatuko da:

- Balio teorikoa: 8,95 euro.
- Kapitalizazio balioa: 4,51 €

$$\frac{(6.010,12 + 9.015,18 + 12.020,24) / 3}{0,2} = 45.075,90$$

$$\frac{45.075,90}{10.000} = 4,51 \text{ €}$$

1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 8,95 €	8.950,00 €
Eskurapen balio eguneratua	5.500,00 x 1,544	-8.492,00 €
Ondare irabazia		458,00 €

⁷¹ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 8,95 €	1.790,00 €
Eskurapen balioa	200 x 7,81 €	1.562,00 €
Eskurapen balio eguneratua	1.562,00 € x 1,509	-2.357,05 €
Ondare galera		-567,05 €

Ondare irabazia eta ondare galera aurrezpenaren oinarri ezargarrira eramaten direnez, elkarren artean integratu eta konpentsatuko dira (ikus 9.4 apartatua). Integrazio eta konpentsazio horren emaitza negatiboa izango balitz, zenbateko hori aurrezpenaren oinarri ezargarrin sar daitezkeen ondare iranazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezin liteke konpentsatu, hain zuzen ere, hurrengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzen direnean, jarraibide berezi hauek erabiliko dira ondare irabazi edo galera kalkulatzeko:

- Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, **eskurapen eta titularitate balioaren** eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egingo da. Eskurapen eta titularitate balioa ondoko bi zenbatekoen batura izango da:
 - a) Baloreak (akzioak) edo kapitaleko partaidetzak eskuratzeko ordaindu den zenbatekoa. Eskurapena ordain gabea izan bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauetatik ateratzen den balioa hartuko da.
 - b) Banatu gabe geratu diren baina aipatu akzio edo partaidetzak eskurapen egunetik eskualdaketa egunera bitarteko denboran ondare sozietateen erregimenean zerga ordaindu zuen zergaldietan sozietateak lortu dituen mozkinen zenbatekoa.
 - c) Sozietateen mozkinak lortu ondoren baloreak eskuratu zituzten bazkideek, eskurapen baliotik, sozietatea ondare sozietateen erregimenera bilduta zegoen zergaldietan izandako dibidenduen edo mozkin partaidetzak zenbatekoa kenduko dute.

Konputatu beharreko eskualdatze balioa, gutxienez, itxitako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoa izango da, behin aktiboaren kontabilitate balio garbia Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako izango luketen balioarekin edo, txikiagoa bada, merkatuko balioarekin ordezkatu ondoren.

- **Balore homogeenak** daudenean⁷², lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketan ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.

- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinatasuna jatorrizko akzioena izango da.

- Ondare sozietateen atal honetan ere aplikatuko da Gidaliburuko 6.3.1 eta 6.3.2 ataletan **harpidetza eskubideen alorrean** jasotakoa. Harpidetza eskubide guztiak eskualdatzen ez direnean, lehendabizi eskuratutako baloreen eskubideak izango dira eskualdatuak.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatuko da kontuan hartu gabe zein entitateen partaidetzak eskualdatzen diren, noiz egiten den eskualdaketa eta zein zerga araubide aplikatu behar zaien une horretan entitate horiei.

6.3.4 Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea

Ondare irabazia edo galera eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko aldea izango da. Eskualdaketa balioa eskualdaketa edo berreskurapena egiten den egunean aplikagarria den likidazio balioak emango du, edo horren ezean, argitaratutako azken likidazio balioak. Likidazio baliorik ez badago, zergaren sortzapen eguna baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratako balio teorikoa hartuko da.

Partaidetzak berreskuratzea ez den kasuetan, horrela kalkulatu-takoa eskualdaketa balioa ezingo da izan ondoko bi hauetako handiena baino txikiagoa:

- Eskualdaketa benetan itundutako prezioa.
- Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan duten kotizazio balioa eta, bereziki, Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen 31.4 artikuluan aurreikusitakoarekin bat etorritik baimendutako baloreak negoziatzeko sistema antolatuetan dutena.

Eskurapen balioa kalkulatzeko, aurreko 6.3.1 apartatuan xedatutakoa aplikatuko da, hala badagokio.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoa xedatuta ere, eskualdatzen dena inbertsio kolektiboko erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Erregelamenduak, azaroaren 4ko 1309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartutak, 49. artikuluan aipatzen dituen inbertsio fondo kotizatuak partaidetzak badira eta eskualdaketa balore-burtsan egin bada, eskualdaketa balioa aurreko 6.3.1 apartatan jasotakoaren arabera kalkulatu da.

- **Balore homogeenak** daudenean⁷³, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketan ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskual-

⁷² Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

⁷³ Ikus 4. artikulua baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

daketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eskurapen balioa eta euren sorburu direnena kalkulatzeko, titulu zahar eta liberatuen kopuruarekin zatitu behar da kostu osoa.

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatue kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinatuna jatorrizko akzioena izango da.

6.3.5. Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea

Zergadunak ondasun bat (etxebizitza, adibidez) edo eskubide bat sozietate bati ematen dionean eta horren trukean akzio edo partaidetzak jasotzen dituenean, diruzkoak ez diren ekarpenez ari gara.

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, berezitasun hauek hartuko dira kontuan:

- Ondoko zenbateko hauen artean **handiena** izango da eskualdaketa balioa:
 - a) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietateetik jasotako **akzio edo partaidetzen balio nominala** edo, hala badagokio, balio nominal horren zatia. Jaulkipen primen zenbatekoa erantsiko zaio balio honi.
 - b) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietateetik jasotako **akzio edo partaidetzen kotizazio balioa** (Burtsan kotizatuak badira). Ekarpina formalizatzen den eguneko izango da kotizazioa edo, egun horretan Burtsan saiorik ez badago, aurreko eguneko.
 - c) **Sozietatera ekarritako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.**

Diruzkoa ez den ekarpenaren ondorioz jasotako akzio edo partaidetzen eskurapen balioa zehazteko hartuko da kontuan horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa.

- Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa⁷⁴.

LABURPENA

Kopuru handiena hauen artean:

- 1) Jasotako akzioen balio nominala
- 2) Akzio horien kotizazio balioa
- 3) Ekarpenei merkatuko balioa

- Eskurapen balioa

Irabazia edo galera

Adibidea

Demagun: 2012ko urtarrilaren leian etxebizitza baten ekarpena egin zenion Datas SA sozietateari; etxebizitzaren baloria 117.197,36 eurokoa zen, txosten perizialaren arabera. Horren trukean, 6,00 euroko balio nominala zuten 20.000 akzio jaso zenituen sozietate horretatik, Burtsan kotizatu gabe zeudelarik. Etxebizitza 1996ko abenduaren 30ean erosi zenuen 84.141,69 euroren trukean. Gainera, garai hartan 9.015,18 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta tributuengatik. Azkenik, ondasunaren merkatuko balioa 180.303,63 eurokoa da.

Balore zerrenda

- Ekarpeneengatik jasotako akzioen balio nominala: 120.000,00 euro.
- Tituluen kotizazio balioa: ez dago kotizaziorik.
- Ondasunaren merkatuko balioa: 180.303,63 euro.

Nagusitu den eskualdaketa balioa: 180.303,63 euro.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua

Ordaindutako zenbatekoa	84.141,69 € x 1,544	129.914,76 €
Gastu eta zergak	9.015,18 € x 1,544	13.919,43 €
Eskurapen balio eguneratu a (129.914,76 € + 13.919,43 €)		143.834,19 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa	180.303,63 €
Eskurapen balio eguneratua	143.834,19 €
Ondare irabazia (180.303,63 € - 143.834,19 €)	36.469,44 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren oinarri ezargarrian integratu da, ondarearen elementu bat eskualdatzeagatik sortu delako (ikus 9.4 apartatua).

6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea

Kasu hauetan ondare irabazi edo galera kalkulatzeko zein berezitasun dagoen aztertuko dugu:

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desagiten bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauxe izango da: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluen edo kapitaleko partaidetzaren eskurapen balioaren arteko diferentzia. Ondare irabazi edo galera horrek ez du zerikusirik sozietatearen berari dagokion ondare irabazi edo galerarekin.
- **Sozietateen bereizketa, bategite edo zurgapen kasuetan**, ondoko balio hauen arteko diferentzia izango da zergadunaren ondare irabazi edo galera:
 - a) Bazkidearen partaidetzaren titulu, eskubide edo baloreen eskurapen balioa.
 - b) Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

⁷⁴ Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.⁷⁵

Adibidea

Demagun 1996ko irailaren 20an Asfal sozietatearen %20 erosi zenuela 120.160,00 eurotan (6,01 euroko nominala duten 16.000 akzioko sorta, 7,51 eurotan, Burtsan kotizatuta). 2012ko otsailaren 1ean, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietateetik bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.253,03 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 190.000,00 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	<i>Ondasunaren merkatuko balioa</i>	190.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	120.160,00 € x 1,544	185.527,04 €
Ondare irabazia	(190.000,00 € – 185.527,04 €)	14.472,96 €

6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea

Errentari batek beste errentari bati lokalaren jabetza aldatzen dianean, lokala laga duenari egotziko zaio ondare irabazia, eskualdaketa dagokion zenbatekoan.

Eskualdaketa eskubidea prezio bidez eskuratu denean, eskurapen balioetat hartuko da prezio hori.

6.3.8 Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik

Zergadunaren ondare elementuetan sortutako kalteengatik ordain bat jasotzen denean, zuzenean izan edo aseguru etxearen bidez izan, kalteengatik jasotako kopuruaren eta kalteari dagokion eskurapen balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

Beraz, zergadunak kalte-ordain bat jasotzen duenean, kalte-ordainaren zenbatekoa edo kapital aseguraturia hartuko da eskualdaketa balioetat.

Kalte-ordaina ez bada dirutan ematen, kalteengatik jasotako ondasun, eskubide edo zerbitzuen merkatuko balioaren eta kalteari dagokion eskurapen balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

Zergadunaren ondarearen balioa gehitu denean bakarrik egongo da ondare irabazia.

Adibidea

Demagun: 1996ko otsailaren 20an, etxebizitza bat erosi zenuen 120.202,42 eurotan. Garai hartan, 12.020,24 euro ordaindu zenuen erosketari lotutako gastu eta zergak zirela eta. Ondoren, etxebizitza errentan eman zenuen, hutsik, 1997ko urtarrilaren 1etik 1997ko ekainaren 30era (amortizazioa: 901,52 euro).

1997ko uztailaren 1etik aurrera, zure familiaren oporretako etxebizitza izan da. 2012ko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 150.000,00 euroko kalte-ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzoruaren balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

⁷⁵ Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.202,42 € x %70 = 84.141,69€ 84.141,69 € x 1,509	126.969,81 €
Gastuak eta zergak	12.020,24 € x %70= 8.414,17 8.414,17 x 1,509	12.696,98 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,509	-1.360,39 €
Eskurapen balio eguneratua (126.969,81 € + 12.696,98 € – 1.360,39 €)		138.306,40 €

Esan behar da lurzorua ez dela hondatzen; beraz, kalte-ordaina eraikuntza balioarekin alderatzen da.

Ondare irabaziaren kalkulua:

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	150.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	138.306,40 €
Ondare irabazia (150.000,00 € – 138.306,40 €)	11.693,60 €

6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukitzea

Zergadunak ondasun edo eskubide bat beste baten trukean hartzen duenean (adibidez: orube bat etxebizitzaren trukean ematen badu), ondasun edo eskubidearen eskurapen balioaren eta ondoko balioetako handienaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera:

- Zergadunak **eman** duen ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.
- Horren trukean **hartu** den ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.

Adibidea

Demagun: 2012ko urtarrilaren 30ean, 1996ko uztailaren 30ean herentzia moduan jasotako zigilu bilduma bat trukatu duzu (balioa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan: 11.118,72 euro) pintore ezagun baten margo batekin. Zigilu bildumaren merkatuko balioa 24.000,00 eurokoa da, eta margoarena 30.000,00 eurokoa da.

2012/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatu balioa		30.000,00 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,544	17.167,30 €
Ondare irabazia	30.000,00 € - 17.167,30 €	12.832,70 €

6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraingitzea

Biziarteko edo aldi baterako errentaren kontratua dela medio, zorduna behartuta dago pertsona bati (edo batzuei) urteko pentsio edo errenta bat ordaintzera epe jakin batean edo bizi bitartean, pertsona horrek eman dizkion ondasun higikor edo higiezin batzuen trukean.

Errenta ordaintzeko betebeharra desagertzen denean (adibidez, errenta hartzailea hiltzean), zorra ere desagertuko da. Horregatik, kontratua amaitzean, errentak ordaintzera behartuta dagoenak kalkulatu behar du berak ordaindutako errentak handiagoak ote diren berak jasotako kapitalaren eskurapen balioa baino (errentak gaur egun duen balio aktuariala) (beraz, galera izango litzateke) edo, bestela, berak ordaindutako kopuru osoa txikiagoa ote den (beraz, irabazia izango litzateke).

6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean

Pertsona batek ondasun edo eskubide bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzen duenean, honelaxe kalkulatu da ondare irabazi edo galera eskualdatzaile-errenta hartzailearentzat:

- a) Errentaren egungo balio aktuariala, ken
- b) horren trukean emandako ondasunaren eskurapen balioa.

6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide erreala eskualdatzea

Ondasun higiezinaren gaineko gozamen edo erabilera eskubide erreala baten titularrak eskubide hori eskualdatzen duenean, edo eskubide hori iraingitzen denean, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, eskurapen balioa proportzionalki gutxituko da eskubide horren titularrak izan den denboraren arabera.

6.3.13 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasunak edo eskubideak integratzea

Adibidez, zergadunak sari bat irabazten du lehiaketa batean (ibilgailua, bidaia...), ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa izango da zergadunaren ondare irabazia.

6.3.14 Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak

Abenduaren 20ko 1814/1991 Errege Dekretuan araututako futuro eta aukeren merkatuetan egindako eragiketetan, eragiketak berarekin zergadunak egindako jarduera ekonomikoaren garapean hitzartutako eragiketa nagusi baten estaldura ez dakarrenean lortzen den etekina hartuko da ondare irabazi edo galaratzat.

ERNE: eragiketa hori zergadunaren jarduera ekonomikoaren eragiketa nagusi baten estaldura bada, jarduera ekonomikoaren errenta moduan tributatu du etekinak.

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Zergadun batek ondasun edo eskubideak bidegabeki eduki, aitortu edo eskuratzeko dituenean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortu gabeko sarrera iturri bat edo Ondarearen gaineko Zergaren alde aurreko ondare bat egon gabe, haiek atzeman diren zergaldian ondasun edo eskubide horien errenta balioak lortu zituela ulertuko da, oinarri likidagarri orokorrean sartu beharreko errenta moduan egotziko zaizkio ekitaldi horretan.

Interesatuak errenta horiek lortu zituen zergaldian egotzi ahal izango ditu, baldin eta aurretik inorenganatu zituen beste etekin batzuetatik edo bestelako ondare elementuetatik datozela frogatzen badu.

Era berean, zergadunak benetan ez dauden zorrak sartu baditu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortu gabeko edo edozein erregistro zein liburu ofizialetan, haien zenbatekoa justifikatu gabeko ondare irabazi baten balioak izango da.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak ageri zaizkien ondasun edo eskubideen titularrari egotziko zaizkio.

6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?

Ondarearen gaineko Zergaren arabera ondare irabazi eta galerak sortzen dituzten ondasun, eskubide eta gainerako ondare elementuen titular diren zergadunari egotziko zaizkie.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak aitortutako ondasun edo eskubideen titularraren arabera egotziko dira.

Baldin eta **senar-emazteak edo**, bestela, Izatezko bikoteei buruzko 2/2003 Legearen arabera osatutako **izatezko bikotea** badira, ezkontide bakoitzari edo bikoteko kide bakoitzari esleitu zaien ezkontideen erregimen ekonomikoari edo izatezko bikotearen ondare erregimenari buruzko xedapen edo itunen arabera bietak diren ondasun eta eskubideen irabazi eta galeren erdia, non eta bestelako partaidetza-kuota bat dagoela frogatzen ez bada. Aitzitik, ondasun eta eskubide pribatuaren ondare irabazi eta galerak haien titularrak den ezkontideari edo izatezko bikoteko kideari dagozkie.

Bestalde, **ondasun edo eskubideen titularrak nor den behar bezala frogatu gabe** dagoenean, Zerga Administrazioak eskubidea izango du zerga erregistro batean edo bestelako erregistro publikoetan hala agertzen dena titulartzat hartzeko. Beraz, hari egotziko zaizkio ondasun edo eskubide horien ondare irabazi eta galerak.

Aldez aurretik egindako eskualdaketa batetik ez datozen ondasun eta eskubideen eskurapenak ondare edo eskubide horiek lortzeko eskubidea duen edo zuzenean irabazi dituen pertsonaren ondare irabazitzat joko dira .

6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?

Oro har, zergaren oinarrian jaso behar diren errentak zehazteko, hala sarrerak nola gastuak sortu diren zergaldikoak izango dira, ordaindu edo kobratu diren unea beste bat izan arren.

Bereziki, **ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa hori izan den zergaldiari egotziko zaizkio.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direnean, zergadunak eragiketa horietan lortutako errentak proportzionalki egotzeko aukeratu dezake, kobrantzak exijigarriak diren heinean.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direla ulertuko da eragiketetan prezioa osorik edo zatika ordainketa desberdinen bidez jasotzen denean, baldin eta ondasuna eman edo eskura jartzen denetik azken epearen mugaegunera doan tardea urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat kanbio letra bidez ordaintzen bada, osorik edo zati batean, eta letra horiek epemuga iritsi aurretik irmo eskualdatu badira, letren eskualdaketaren zergaldian egotziko da errenta.

Halere, eskualdatzailearentzat inoiz ere ez zaie tratamendu hori emango biziarteko edo aldi baterako errenten kontratuetatik

datozen eragiketei. Ondasun eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta eratzen den zergaldian aitortuko du ondare irabazi edo galera errenta hartzaileak.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergapekoa atzerrira egoitza aldatu eta zergadun izateari uzten badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak jaso behar dira egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion oinarri ezargarrarian, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala badagokio, aitortpen likidazio osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekararik gabe.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, aitortu beharreko azken zergaldiari dagokion oinarri ezargarrarian jaso behar dira aitortzeko dauden errenta guztiak.

6.7 Berrinbertsio kasuak

6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Baldin eta inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetza edo akzioak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa inbertsio kolektiboko beste erakunde batzuetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen badira araz ezarriko den prozedurari jarraiki, itzulketan edo eskualdaketan sortutako ondare irabaziak edo galerak ez dira konputatuko, eta harpidetutako akzio edo partaidetzek eskualdatu edo itzuli diren akzio edo partaidetzen eskurapen balio eta data bera izango dituzte. Hori guztia honako kasuotan gertatuko da:

- Inbertsio fondo gisa kalifikatuta dauden inbertsio kolektiboko erakundeen partaidetzak berreskuratzen direnean.
- Sozietate izaera duten inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eskualdatzen direnean, baldin eta ondoko bi baldintzak betetzen badira:
 - Akzioak eskualdatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeetan 500 bazkide baino gehiago izatea.
 - Zergadunak ez edukitzea eskualdaketa egin aurreko hamabi hilabeteetako momenturen batean, %5etik gorako partaidetzarik inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean.

Geroratze erregimen hau ez da aplikatuko inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzetik datorren zenbatekoa zergadunaren esku jartzen bada edozein bitarteko dela medio. Era berean, erregimen hori ez da aplikatuko eskualdaketa edo eskurapenaren xedea apartatu honetan aipatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeen ondarearen partaidetzak edo sozietate horien akzioak direnean eta hauek inbertsio fondo kotizatuen izaera dutenean azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Erregelamenduak, azaroaren 4ko 1309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartuak, 49. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

Erregimen hau aplikaziozkoa izango zaie inbertsio kolektiboko erakundeen bazkide edo partaideei, erakunde horiek baldintza hauek betetzen dituztenean: Europako Kontseiluak 1985eko abenduaren 20an emandako 85/611/EEE Arztearauan erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat⁷⁶ hartutako herri edo lurral-

⁷⁶ Ikus 7. kapituluaren barruan (Errenta egozpena) 7.3 apartatua, paradisu fiskaltzat hartutako inbertsio kolektiboko erakundeetako bazkide edo partaideen zerga erregimenari dagokionez.

deetan eraturako inbertsio kolektiboko erakundeak ez izatea, Europako Batasuneko estatu batean eratu eta helbideratuta egotea, eta Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren erregistro berezian izena emanda agertzea egoitza Espainian duten entitateek merkaturatzearen ondorioetarako. Hona hemen kasu honetan bete beharreko baldintzak:

- Inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak Balore Merkatuko Batzorde Nazionalen izena emanda dauden entitate merkaturatzaileen bitartez eskuratu, harpidetu, eskualdatu edo itzuliko dira.
- Inbertsio kolektiboko erakunde ataletan edo azpifondoetan egituratuta badago, bazkide kopurua eta gehieneko partaidetza portzentajea (inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5etik gora) ulertuko da merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruzkoa dela.

Bazkide kopurua prozedura honi jarraituta zehaztuko da:

- Abenduaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen dituen inbertsio kolektiboko erakundeetarako, erakundeak Inbertsio Kolektiboko Erakundeetarako buruzko 35/2003 Legeak jasotakoaren arabera Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa egin aurretik bidali dion hiruhilabeteko azken txostenean jasota agertzen den akziodun kopurua.
- Zergaren Foru Arauak 45.bis artikulua 2 apartatuan jasotako inbertsio kolektiboko erakundeetarako, Espainian establezimendua duen eta inbertsio kolektiboko erakundeak edo horren entitate kudeatzaileak horretarako izendatu duen entitate merkaturatzaile bakar batek Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa dataren aurretik merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruz bidali dion urteko azken komunikazioan jasota agertzen den akziodun kopurua. Aurretik jasotakoaren eta ondorengo apartatuan xedatutakoaren ondorioetarako, komunikazio horretan ondoko hauek jaso beharko dira: atal edo azpifondo bakoitzaren akziodunen kopuru osoa, erakunde, atal edo azpifondoaren ondare osoa, eta aurreko datuen data; era berean, gehienez urtebeteko baliagarritasun epea izango du aipatu datatik aurrera.

Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak informazio hori jendaurrean jarriko du, eta letra honetan aipatutako informazioaren beharkizun teknikoak eta komunikazio prozedurak zehaztuko ditu.

Inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean izan daitekeen partaidetzaren gehieneko portzentajea honela zehaztuko da:

Sozietate izaera duen inbertsio kolektiboko erakunderen batek esku hartzen duen eragiketei dagokienez apartatu honetan jasotako gerorapen erregimenera bildu nahi duen zergadunak agiri bidez zera jakinarazi beharko die eskualdaketa edo itzulketako eta erosketako edo harpidetzako eragiketarako egiten dituzten entitateei: inoiz ere ez duela parte hartu eragiketaren aurreko hamabi hilabeteen barruan inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5ean baino gehiagotan. Aipatu entitateek zerga betebeharren iraungitze epearen barruan zergadunek jakinarazitako dokumentazioa gorde beharko dute Zerga Administrazioaren esku.

Ondorio horietarako, bazkide kopuruari buruz eta euren identitate nahiz partaidetza portzentajeari buruz dagoen informazioa ez da datu garrantzitsua izango.

6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Zergadunaren ohiko etxebizitza salduz lortzen diren ondare irabaziak salbuetsita egongo dira, baldin eta salmentaren zenbateko osoa ohiko beste etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada, hau da, berrinbertitzen bada.

ERNE: ondorio horietarako, baharrezkoa da zergadunak bi etxebizitzaren JABE OSOA izatea, eta kontsiderazio hori ez da hutsalduta geratuko jabetza hori beste titularkide batzuekin partekatzeagatik.

Berrinbertsioari dagokionez, berdin da etxebizitza bat erosten den edo halakotzat hartuko dena birgaitzen den, baldin eta zirkunstantzia hauetako bat betetzen bada:

- Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketara babestuei buruzkoak, jarritako baldintzetan birgaitzea.
- Birgaitzea hori jarduketara babesgarritzat kalifikatzea abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuan edo horren ordezkotzat hartzen diren estatuko arauetan.

Zer ulertu behar da ohiko etxebizitza gisa?

Gogora dezagun zer ulertu behar den ohiko etxebizitza gisa, 3. kapituluan azaldukoaren arabera.

- **Ohiko etxebizitzatzat** hartzen da zergadunak, hiru urteko epe jarraituan, egoitza gisa daukana. Hala ere, etxebizitza ohikoa dela jotzen da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzea behartzen duten zirkunstantziak gertatu direnean (etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturik izateko bikoteko lagunaren desgaitasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, senar-emazteak banantzea, izateko bikotea desagitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea).

Ohiko etxebizitzaren salmantan lortutako ondare irabaziaren salbuespena aplikatzeko bakarrak, ulertuko da zergaduna ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan bere ohiko etxebizitza denean edo, bestela, eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosketa horren ondoren saltzen bada berrinbertsioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, hiru urtekoa izango da aurreko ohiko etxebizitzaren salmentarekin lortutako kopuruak berrinbertitzeko epea. Kasu horretan, etxebizitza bat ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko hiru urteetako edozein egun aintzat hartuta.

- **Ohiko etxebizitza kontzeptutik kanpo** geratuko dira lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitzatik bertatik at dauden beste eranskin edo elementu guztiak. Halere, elementu horiek etxebizitzarekin batera finka erregistratzen diren osatzen dutenean ohiko etxebizitzatzat hartuko dira.

Zein epean berrinbertitu behar da?

Aurreko ohiko etxebizitzaren salmentaren zenbateko osoa **bi urtetan baino gutxiagotan** inbertitu beharko da, aldi bakarrean nahiz elkarren segidan.

Berrinbertsioa epearen barruan egin dela ulertuko da ohiko etxebizitzaren salmenta epeka edo prezio geroratuan egin denean, baldin eta epeen zenbatekoa berria erosteko erabiltzen bada haiek jasotzen diren urte beraren barruan.

Zergadunak eskualdatutako etxebizitzaren salmenta prezioa salmentaren urte berean berrinbertitzen ez duenean, aipatu baldintza eta epeetan berrinbertitzeko asmoa jasota utzi beharko du ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko zerga aitortzean.

Era berean, berrinbertsioagatik salbuespena egiteko eskubidea izango du baldin eta zergadunak lehenik ohiko etxebizitza berria erosi eta ondoren aurrekoa saltzen badu, baldin eta bi baldintza hauek betetzen badira:

- Etxebizitza berria erosi eta aurrekoa saldu bitartean bi urte baino gehiago ez pasatzea.
- Salmentaren zenbatekoa etxebizitza berria ordaintzeko erabiltzea.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosketa horren ondoren saltzen bada berrinbertsioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, **hiru urtekoa** izango da aurreko ohiko etxebizitzaren salmentarekin lortutako kopuruak berrinbertitzeko epea. Kasu horretan, etxebizitza bat ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko hiru urteetako edozein egun aintzat hartuta.

Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

Zergadunak aipatu baldintzetan berrinbertitzen badu, baina salmentaren zati bat besterik ez, berrinbertitu ez duen zatia dagokion irabaziagatik tributatu du.

Zer gertatzen da zergadunak ez baditu berrinbertsioaren baldintzak betetzen?

Berrinbertsioaren baldintzetako bat ez badu betetzen, ondare irabazia tributatu beharko du, salbuetsita egoteari utzi baitio. Horrela gertatzen denean, zergadunak salbuetsi gabeko ondare irabaziaren zatia aitortuko du, hura lortu duen urtean. Horretarako, aitorten-likidazio osagarria egin beharko du, berandutza interesak bertan sartu, eta zergadunak baldintzetako bat bete ez zuen urtean aurkeztu.

Zer gertatzen da etxebizitza saltzean etxebizitza erosteko erabilitako kreditua amortizatzen bada?

Horrela gertatzean, salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatu gabe zegoen maileguren zenbateko nagusiaren arteko (kapitala) diferentzia izango da eskualdaketa balioa (berrinbertsioaren ondorioetarako).

Ba al dago berrinbertitzeko mugarik?

Ez dago berrinbertitzeko mugarik. Adibidez: zergadunak ohiko etxebizitza 360.607,26 eurotan saldu badu eta 245.000,00 euroko irabazia lortu, irabaziak ez du tributatu beharko, baldin eta ohiko etxebizitza berria 390.657,87 eurotan erosten badu (adibidez). Hori bai, ez du etxebizitza berriagatik onura fiskalik izango⁷⁷. Izan ere, 245.000,00 euroren %15ak gainditu egiten du, jada, zergadun guztientzat ezarrita dagoen kreditu fiskalaren muga (30.000,00 euro). Hain zuzen ere, horixe da muga zergadun guztientzat etxebizitza 2012tik aurrera erosten badute.

⁷⁷ Ikus, 12. kapituluan (Kuota likidoa eta kenkariak) etxebizitza inbertsioagatik kenkariari buruzko 12.3.3 apartatua.

A adibidea

- Demagun 1996ko otsailaren 5ean ohiko etxebizitza erosi zenuela 60.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak). 2012ko martxoaren 15ean, 102.172,06 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2012ko abenduaren 10ean, ohiko beste etxebizitza bat erosi duzu 114.192,30 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak).

Erosketa data		1996-02-05
Salmenta data		2012-03-15
Salmenta balioa		102.172,06 €
Erosketa balio eguneratua	60.000,00 € x 1,544	-92.640,00 €
Ondare irabazia	(102.172,06 € - 92.640,00 €)	9.532,06 €

Ondare irabazia erabat salbuetsita dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 102.172,06 euro.

- Ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat besterik ez duzu inbertituko. Beraz, irabaziaren zati bat bakarrik salbuetsita egongo da eta, orduan, gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu. Horretarako, irabazi salbuetsia kalkulatu behar da hiruko erregela erabiliz, eta gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko da.

Irabaziaren zati salbuetsia kalkulatzeko hiruko erregela:

102.172,06 €-ren ondare irabazia 9.532,06 € bada
 84.141,69 €-rena X izango da
 $X = 7.849,93 \text{ € (irabazi salbuetsia)}$

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu:
 $9.532,06 \text{ €} - 7.849,93 \text{ €} = 1.682,13 \text{ €}$

B adibidea

Bi kasu aztertuko ditugu:

- Demagun: 1. adibidean, ohiko etxebizitza erosi ahal izateko mailegu bat erabili duzu (%100ean kengarria), eta hura saltzean maileguaren kapitalaren 12.020,24 euro amortizatu gabe geratu dira.

Kasu horretan, ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izateko berriro inbertitu behar duzun zenbatekoa 90.151,82 eurokoa izango da. Hau da, salmentaren balioa (102.172,06 euro) ken maileguan amortizatzeke geratu den kapitala (12.020,24 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 90.151,82 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (9.532,06 euro).

- Demagun: ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosi duzu.

Kasu horretan, 90.151,82 euroko kopurutik (salmentaren benetako zenbatekoa, ordaindu gabeko amortizazioa kendu ondoren), zati bat besterik ez da berrinbertitu. Beraz, ohiko etxebizitza berria berrinbertitutako zatia irabazia besterik ez dago salbuetsita (84.141,69 euro). Beraz, irabaziaren gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu.

Hiruko erregela egingo dugu berriz irabazi salbuetsia kalkulatzeko, eta ondoren gainerako zatia kalkulatu dugu.

Hiruko erregela irabazi salbuetsia kalkulatzeko:

90.151,82 €-ren ondare irabazia 9.532,06 € bada
 84.141,69 €-rena X izango da
 $X = 8.896,58 \text{ € (irabazi salbuetsia)}$

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu:
 $9.532,06 \text{ €} - 8.896,58 \text{ €} = 635,48 \text{ €}$

6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

Jarduera ekonomikoei lotu gabeko elementuetatik eratorritako ondare irabazi eta galerei dagozkie aurreko apartatuetan aipatutako kalkulu arauak. Halere, berriazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoei lotutako elementuetan⁷⁸. Labur-labur xehetasun hauek emango ditugu:

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren arauak erabiltzen dira. Era berean, inoiz ez dira kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondare irabazi eta galeretarako ezarritako eguneratze eta murrizpen tenporalak.
- Jarduera ekonomikoei lotutako ondare irabazi eta galerak ez daude bilduta ondare irabazi eta galerak integratu eta konpentsatzeko ezarritako mugetara. Izan ere, jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat (positiboa nahiz negatiboa) dira.
- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerek gehienez tributa dezaketena Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra da⁷⁹.

6.8.1 Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 6. eranskina erabili behar da horretarako (inprimakia).

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian haiei lotutako ondare elementu guztien ondare irabazi edo galerak sartuko dira.

6.8.2 Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa

Kasu honetan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 5. eranskina erabiliko da. Jarduerari lotutako elementuen inorenganatzetan, ondare irabazi edo galerak batu edo kenduko dira.

⁷⁸ Ikus 5. kapitulua (Jarduera ekonomikoaren etekinak).

⁷⁹ Ikus 11. kapituluaren barruan (Kuota osoa) ageri den 11.2 apartatua, oinarri likidagarri orokorraren kargari buruzkoa.

