

## 5

### Jarduera ekonomikoen etekinak

- 5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?
- 5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?
- 5.3 Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatzen da?
  - 5.3.1 Nork tributatzen du?
  - 5.3.2 Nola tributatzen da?
- 5.4 Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoen oinarri ezargarrira eta etekin garbia?
  - 5.4.1 Zeintzuk dira oinarri ezargarrira kalkulatzeko metodoak?
  - 5.4.2 Nola kalkulatu da jarduera ekonomikoen etekin garbia?
  - 5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?
- 5.5 Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?
  - 5.5.1 Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?
  - 5.5.2 Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?
- 5.6 Nola kalkulatu da etekina zenbatespen objektiboaren metodoan?
  - 5.6.1 Nola kalkulatu da etekina hitzarmenen modalitatean?
  - 5.6.2 Nola kalkulatu da etekina zeinu, indize edo moduluen modalitatean?
- 5.7 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?
- 5.8 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?
  - 5.8.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?
  - 5.8.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?
  - 5.8.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?
  - 5.8.4 Nola kalkulatu da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzen den ondare irabazi edo galera?
  - 5.8.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?
- 5.9 Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?
- 5.10 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?
- 5.11 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?



## 5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekintzat honako hauek hartzen dira oro har: lan pertsonaletik eta kapitaletik, bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik, eratoritzen direnak eta zergadunak produkzio bideak eta giza baliabideak, edo bietako bat bakarrik, bere kontura antolatzea dakartenak ondasun eta zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko.

Hortaz, jarduera ekonomikoen kontzeptua mugatzeko, honako hau hartu behar da kontuan:

1. **Produkzio bideak edo giza baliabideak modu autonomoan antolatu** behar direla.
2. Jarduerearen titularrak **bere kabuz eta bere izenean diharduela**.
3. Bere helburua **ondasun edo zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzea** dela.

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, bereziki, ondorengo jarduera enpresarialak direla-eta lortzen direnak:

- Erauzketa jarduerak
- Fabrikazio jarduerak
- Merkataritza
- Zerbitzuak prestatzeko jarduerak
- Artisautza
- Nekazaritza
- Basogintza
- Abeltzaintza
- Arrantza
- Eraikuntza
- Meatzaritza

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, baita ere, jarduera profesionaletatik<sup>44</sup> datozenak (ingeniariak, albitariak, sendagileak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak,...).

Eztabaida beti sortzen duen gai bat **ondasun higiezinaren salerosketa eta errentamendua** katalogatzea da. Hau da, zalantza dago jarduera ekonomiko gisa katalogatu behar den, kapital higiezin gisa hartu behar den, edo ondare irabazitaz jo beharra dagoen. Bada, ondasun higiezinaren errentamendua eta salerosketa jarduera ekonomikotzat hartuko da ondoko bi baldintzak aldi berean betetzen badira:

- Jarduera burutzeko gutxienez lokal bat izatea eta lokal hori jarduera garatzeko bakarrik erabiltzea.
- Jarduera horretan gutxienez langile bat aritzea lan kontratu batekin eta lanaldi osoan.

Baldintza horietako bat ez bada betetzen, jarduera horietatik datozen etekinak kapital higiezinaren etekinak izango dira (errentamenduen kasuan) edo, bestela, ondare irabazi edo galarak (salerosketaren kasuan).

## 5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako **produkzio bide eta giza baliabideak beren kontura, pertso-**

**nalki eta zuzenean kudeatu ohi dituztenek** lortuak direla jotzen da. Aurkako frogarik ezean, baldintza horiek jarduera ekonomikoen titular gisa agertzen direnek betetzen dituztela ulertuko da.

## 5.3 Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatzen da<sup>45</sup>?

### 5.3.1 Nork tributatzen du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan<sup>46</sup>, ondasun komunitateetan, eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 33. artikuluan jasotzen dituen gainerako entitateetan, lortutako errentak bazkide, oinordeko, komunero eta partaideei egotziko zaizkie hurrenez hurren, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Administrazioak ez badu arau edo itun horien frogaren sinesgarritik, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari. Egotzitako errentek jarduerearen edo errenta iturriaren izaera bera izango dute bazkide, oinordeko, komunero eta partaideentzat.

**LABURPENA:** bazkideek, oinordekoek, komuneroek edo partaideek ordaindu behar dute zerga.

### 5.3.2 Nola tributatzen da?

Errentak esleitzen dituzten entitateek ez dute Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga baizik.

Bereziki, errentak esleitzen dituen entitate batek jarduera ekonomiko bat garatzen duenean, jarduera horren etekinak izaera hori bera izango dute entitate horretako partaideentzat, baldin eta horiek beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatzen badituzte jarduereari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak.

Hala ere, egotzitako etekinak kapitaletik eratorriak direla ulertuko da baldin eta bazkide, oinordeko, komunero edo partaideek jarduerean esku hartzen ez badute eta entitatearen dute partaidea bakarra kapitala jartzera mugatzen bada. Kasu horretan, egotz daitekeen etekina gehienez ere jarritako kapitalaren %15ekoa dela ulertuko da, kontrakoa frogatzen ez bada behintzat.

Sozietateen gaineko Zergaren araudian enpresa txiki eta ertainentzat aurreikusita dagoen zerga erregimen berezia aplikatu ahal izateko, eta “errentak esleitzen dituzten entitateak” enpresa txiki eta ertainentzat hartzeko ezarritako baldintzak betetzeari begira, bakar-bakarrik entitate horiek egindako jarduera ekonomikoen multzoa hartuko da kontuan.

## 5.4 Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoen oinarri ezargarrak eta etekin garbia?

### 5.4.1 Zeintzuk dira oinarri ezargarrak kalkulatzeko metodoak?

Hiru erregimen edo metodo daude oinarri ezargarrak kalkulatzeko:

- Zuzeneko zenbatespena.

<sup>44</sup> Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

<sup>45</sup> Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

<sup>46</sup> Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

- Zenbatespen objektiboa, jarduera ekonomikoen etekin jakin batzuetan aplikatzen dena.
- Zeharkako zenbatespena, Zergen Foru Arau Orokorrak xedatutakoaren arabera. Jarduera ekonomikoetatik datozen etekinak zeharkako zenbatespenaren bitartez kalkulatzeko, zenbatespen objektiborako ezarrita dauden zeinu, indize edo moduluak hartuko dira batez ere kontuan.

LABURPENA: oinarri ezargarrria kalkulatzeko metodoak	
Metodoa	Aplikazioa
Zuzeneko zenbatespena	Orokorra
Zenbatespen objektiboa	Etekin jakin batzuetarako
Zeharkako zenbatespena	Zenbatespen objektiborako ezarrita dauden zeinu, indize edo moduluak kontan hartuz

### 5.4.2 Nola kalkulatu da jarduera ekonomikoen etekin garbia?

Sei sistema ezarri dira jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko. Hona hemen:

- Zuzeneko zenbatespenaren metodoa. Orokorra da eta bi modalitate ditu:
  - a) Modalitate arrunta (lehen sistema)
  - b) Modalitate erraztua
    - Modalitate erraztua (bigarren sistema)
    - Modalitate erraztua: basogintza (hirugarren sistema)
- Zenbatespen objektiboa. Bi modalitate ditu:
  - a) Hitzarmenen modalitatea (laugarren sistema). Oraindik ez da erregelamenduz garatu.
  - b) Zeinu, indize eta moduluen modalitatea (bosgarren sistema)

LABURPENA: jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko sistemak			
Metodoa	Modalitateak		Sistema
Zuzeneko zenbatespena	Arrunta		1
	Erraztua	Erraztua	2
		Erraztua: basogintza	3
Zenbatespen objektiboa	Hitzarmen bidez (garatu gabe)		4
	Zeinu, indize eta modulu bidez		5

### 5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

#### 5.4.3.1 Noiz dira bateraezinak zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua eta modalitate arrunta?

- Modalitate arrunta: zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aukeratzeko badute beren jardueretako baten etekin garbia kalkulatzeko, modalitate arrunta erabiliz kalkulatu beharko dute beren jarduera guztien etekin garbia, zeinu, indize eta moduluen metodoarekin bateragarria izateari buruz xedatutakoa eragotzi gabe.

Hala ere, zergadunak jarduera ekonomikoren bat hasten badu urtean zehar, aurreko erregelak ez du urte horretarako ondorioz izango jarduera berriari dagokionez.

- Modalitate erraztua: zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten zergadunek modalitate horren arabera kalkulatu nahi badute beren jardueretako baten etekin garbia, modalitate erraztua erabili beharko dute jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko, zeinu, indize eta moduluen metodoarekin bateragarria izateari buruz xedatutakoa eragotzi gabe.

#### 5.4.3.2 Noiz dira bateragarriak zenbatespen objektiboaren zeinu, indize eta moduluen modalitatea eta zuzeneko zenbatespenaren metodoa?

Zenbatespen objektiboaren eta zuzeneko zenbatespenaren metodoak bateragarriak dira elkarren artean, baina horretarako honako baldintzak bete behar dira:

- Zergadunak jarduera ekonomiko bat baino gehiago egi-tea (bost adibidez).
- Jarduera ekonomiko baten edo batzuen etekina zeinu, indize edo moduluen modalitatean kalkulatu ahal izatea (bi jardueratan, adibidez).
- Zergadunak zeinu, indize edo moduluen modalitatean aukeratzeko badu, modalitate hori aplikagarri duten jarduera ekonomiko guztiei aplikatzea (bi jarduerari, kasu honetan).

Hala ere, modalitate hori aukeratzeko ez da oztopo izango zergadunak zuzeneko zenbatespenaren bitartez kalkulatu dezan gainerako jardueren etekina (hiru jardueraren etekina, kasu honetan).

Alabaina, zergadunak jarduera ekonomikoren bat hasten badu urtean zehar, aurreko erregelak ez du urte horretarako ondorioz izango jarduera berriari dagokionez.

### 5.5 Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

**ERNE:** zuzeneko zenbatespenak funtsean esan nahi du etekin garbia zergadunak egin duen jarduera ekonomikoaren sarrerak eta gastuak kuantifikatuz kalkulatu dela. Era horretara, emaitzak zergadunak egin duen jardueraren errealitate zehatzari erantzuten dio. Aldiz, zenbatespen objektiboak ez du zertan bat etorriarik jarduera horren errealitatearekin.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoa izaera orokorrean aplikatzen da, eta bi modalitate ditu:

- Arrunta
- Erraztua

Urteko etekina metodo honen bitartez kalkulatu ahal izateko, zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko erabiltzen den 109 ereduaren 6. eranskina bete behar du.

#### 5.5.1 Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?

Etekin garbia modalitate honen bidez kalkulatzeko, Zergaren foru arauak 26. artikuluan jasotzen dituen erregelak eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoa hartuko dira kontuan. Gainera, ondorengo lau erregela berezi hauek ere aplikatuko dira:

##### 1. Lehen erregela

Honako hauek ez dira gastu kengarriak izango: batetik, dohaintza kontzeptupean emandako ondasunengatik ordaindutako zenbatekoak eta haien kontabilitatezko balioa, dohaintza jasotzen

duten entitateen (kirol federazioen eta kirol klubuen) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jarduera ez-profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoak dagokienez, baldin eta entitate horien artean kontratuzko lotura bat eratu bada kostu bidez, kirol federazio eta klub horien helburua betetzeko, eta bestetik, enpresariak edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak. Dena den, horiek guztiak oinarri ezargarri orokorrean murriztu ahal izango dira<sup>47</sup>.

Gastu kengarriak izango dira, ordea, Gizarte Segurantzako autonomoen erregimen berezian integratuta ez dauden profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatutako aseguru kontratuengatik ordaindutako kopuruak. Horretarako, eta notarioen eta zenbait abokaturen kasua hartuta adibidez, baldintza hau bete behar da: 30/1995 Legean<sup>48</sup> aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordeko sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, 4.500,00 euroko mugarekin urtean.

## 2. Bigarren erregela

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak, edo harekin bizi diren adingabeko seme-alabek modu jarraituan eta ohikotasunez lan egiten badute zergadunaren jarduera ekonomikoetan, jardueraren etekinak kalkulatzeko, zergadunak (jardueraren titular gisa) horietako bakoitzarekin hitzarturiko ordainsariak (soldatak,...) kendu behar ditu, beti ere ondorengo baldintzak betetzen badira:

- Bidezko lan kontratua egotea.
- Ezkontidea edo adingabeko seme-alabak Gizarte Segurantzaren dagokion erregimenean afiliatuta egotea.
- Ezkontidearekin edo adingabeko seme-alabekin hitzarturiko ordainsariak euren kualifikazio profesionalari eta egindako lanari merkatuan dagozkienak baino handiagoak ez izatea.

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak edo adingabeko seme-alabek lortutako ordainsariak lan etekintzat hartuko dira zerga ondorio guztietarako.

## 3. Hirugarren erregela

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak, edo harekin bizi diren adingabeko seme-alabek ondasun edo eskubideak lagatzen badituzte jarduera ekonomikoaren zerbitzura jartzeko, jardueraren etekinak kalkulatzeko, zergadunak (jardueraren titular gisa) haiekin hitzartutako kontraprestazioa kenduko du, beti ere merkatuko balioa gainditzen ez duenean. Kontraprestaziorik hitzartu ez bada, merkatuko balioa kenduko da.

Kontraprestazioa edo merkatuko balioa ezkontidearen, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunaren edo adingabeko seme-alaben kapital etekintzat hartuko da zerga ondorio guztietarako.

Ondasun eta eskubideak bi ezkontideenak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikoteko bi kidee-

nak badira, erregela hau ezin da aplikatu eta, beraz, ez da inolako gasturik kenduko.

## 4. Laugarren erregela

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko, zergadunak gaixotasun aseguruengatik ordaindutako primak gastu kengarritzat hartuko dira bai hari dagokion zatian eta bai ezkontideari, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunari edo harekin bizi diren hogeita hamar urtetik beherako seme-alabei dagokien zatian. Pertsona horietako bakoitzagatik gehienez egin daitekeen kenkaria 500 eurokoa izango da.

### 5.5.2 Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?

#### 5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunaren etekinak?

Jarduera ekonomikoak burutzen dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango dute beren jardueraren etekin garbia, ondoko baldintza hauek betetzen dituztenean:

- Zergadunak egindako jarduera guztien **eragiketa bolumena** (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoaren arabera kalkulatu denutena sartu gabe), ez izatea **600.000,00 eurotik gorakoa**.
- Zergadunak **espresuki aukeratzea** modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko, zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatearekin bateragarria izatea eragotzi gabe.

Modalitate erraztua aplikatzeko muga gisa ezartzen den eragiketa bolumena modalitate hau aplikatu aurreko urteari dagokiona izango da. Jarduera ekitaldiaren barruan hasten bada, 600.000,00 euroko zifra konputatzeko, ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumena hartuko da kontuan. Jarduera aurreko urtean zehar hasi bada, dagokion eragiketa bolumena urtebeterra eramango da. Hau da, sei hilabetetan 60.000,00 euroko eragiketa bolumena lortu bada, urteko eragiketa bolumena 120.000,00 eurokoa izango da.

#### 5.5.2.2 Noiz aukera daiteke modalitate erraztua? Nola egiten zaio uko?

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren aplikazioa horretarako ezartzen den epean aukeratu da ondorioak izan behar dituen urte naturalaren barruan (martxoaren 1a baino lehen). Jarduera hasita badago, aukera hori zentsuaren alta aitopenean egingo da.

Aukera horrek modalitatea aplikagarria den hurrengo urteetarako ere izango du balioa, non eta zergadunak, ondorioak izan behar dituen urte naturaleko epearen barruan (martxoaren 1a baino lehen), espresuki ez duen adierazten aukera horretan atzera egiten duela.

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 erudia bete behar du<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Ikus 10. kapituluaren barruan, "Oinarri likidagarria" izenekoan, ageri den 10.2.1.2 apartatua. Mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pensio planei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik oinarri ezargarriak duen murrizpena azaltzen da bertan.

<sup>48</sup> Aseguru Pribatuak Antolatu eta Gainbegiratzeari buruzko azaroaren 8ko 30/1995 Legearen bosgarren xedapen iragankorreko 3 apartatuan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian jasotzen da obligazio hori.

<sup>49</sup>Ikus uztailearen 27ko 75/2004 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalak eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitopeneak aurazten dituenak.

### 5.5.2.3 Noiz aplikatzen zaie modalitate erraztua esleipen erregimenean dauden entitateei?

#### a) Zein baldintza bete behar dira?

Esleipen erregimenean dauden entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, haien etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango da honako baldintzak betetzen direnean:

- Bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak Errenta Zergagatik tributatu behar duten pertsona fisikoak izatea.
- Entitateak egindako jarduera guztien eragiketa bolumena (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoan kalkulatu dutenena sartu gabe), gehienez ere 600.000,00 eurokoa izatea.
- Jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua aukeratzea, zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatearekin duen bateragarritasuna eragotzi gabe.

#### b) Zer egin behar da modalitate erraztua aukeratzeko edo modalitate horretan atzera egiteko?

Modalitate erraztua aplikatzea, modalitate horretan atzera egitea, eta orobat, etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren arabera kalkulatzeko prozedura, bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak aukeratu beharko dute.

Etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren arabera kalkulatzeko modalitatea, bat eta bera izango da bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztientzat. Bestela, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntari jarraiki kalkulatu da etekina.

Modalitate erraztua aplikatzeko, bazkide, oinordeko, komunero edo partaideen zirkunstantzia indibidualak ez dira kontuan hartuko.

#### c) Nori esleitzen zaizkio etekinak?

Esleipen erregimenean dauden entitateen etekin garbia kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera egotziko zaie bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei. Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarriarik, etekina zati berdinetan egotziko zaie.

### 5.5.2.4 Nola kalkulatu da etekin garbia?

Honela kalkulatu da etekin garbia:

- Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatu dira<sup>50</sup>, hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita.
- Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horren emaitzari %10 kenduko zaio (ken daitekeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.
- Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

<sup>50</sup> Hori guztia Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunterako ezarritako erregeletan xedatutakoari jarraiki egingo da (ikus kapitulu honen barruan ageri den 5.5.1 apartatua).

<b>LABURPENA: modalitate erraztua</b>	
Hasierako zenbatekoa = Sarrerak - Gastuak	
Kentzen den portzentaje finkoa = hasierako zenbatekoaren %10	
Hasierako zenbatekoa	
- Kentzen den portzentaje finkoa (hasierako zenbatekoaren %10)	
+ Atxikitako elementuen irabaziak	
- <u>Atxikitako elementuen galerak</u>	
Etekin garbiak	

### Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarea eta zure jardueratik datu hauek ditugula:

Salmentak	51.086,03 €
Erosketak	22.537,95 €
Amortizazioak	4.357,34 €
Zuzkidurak	1.202,02 €
Gastu frogagaitzak	150,25 €
Ondare irabazia atxikitako elementu bat eskualdatzeagatik	3.005,06 €

Kasu honetan, zure jardueraren etekin garbia honako hau izango da zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

<b>Etekin garbia:</b>		
Sarrerak	Salmentak	51.086,03 €
Gastuak	Erosketak	22.537,95 €
Diferentzia	51.086,03 € - 22.537,95 €	28.548,08 €
Amortizazioak, hornidurak eta gastu frogagaitzak	28.548,08 €-ren %10	2.854,81 €
Irabazia		3.005,06 €
<b>Etekin garbia</b>	<b>(28.548,08 € - 2.854,81 € + 3.005,06 €)</b>	<b>28.698,33 €</b>

### 5.5.2.4.1 Erregela berezia baso jardueraren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuan kalkulatzeko

Baso jardueraren kasuan, honela kalkulatu da etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

- Lehenik sarrerak kalifikatu eta kuantifikatu dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren %58,5 hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarritzat**. Portzentaje hori %70ekoa izango da ustiatu diren azalera zergadunak basoberritzen dituen jarraian adierazten diren baldintza eta epeei jarraiki.
- Ondoren, aurreko puntuetan aipatutako sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da. Diferentzia hori %60ko edo %50eko portzentajearekin biderkatu da, baso jardueraren etekina, hurrenez hurren, bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldiari aldiro lortu ez denean.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxitu dira. Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.



### Ustiatu-rikiko azalerak basoberritzeko baldintzak eta epeak.

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiatu-rikiko azalerak. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiko Landa Ingurunearen Garapene-ko Departamentuaren Basozaintzako eta Natura Ingurune-ko Zerbitzuak luzaturiko ziurtagiria aurkeztuta frogatuko da.

Gertatzen bada, aurreko paragrafoan xedatutakoaren haritik, basoberritzea ez dela burutzen ustiatu-rikiko azalera mozten den urte berean, zergadunak mozketaren egiten den ekitaldiko aitortu-riaren adierazi beharko du basoberritzea lehen esandako baldin- tza eta epeetan egiteko asmoa duela.

### Ustiatu-rikiko azalaren basoberritze lanak ez burutzea.

Ustiatu-rikiko azalerak basoberritzeko ezartzen dituen baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitortu-rikiko-likidazio osagarri bat aurkeztu beharko du. Gastu kengarri modura %58,5eko portzentajearen ordez %70eko portzentajea aplikatu duen urtea- gatik aurkeztuko du aitortu-rikiko hori.

Ondorio horietarako, zergadunak berriro kalkulatu beharko du aurreko paragrafoan aipatu den urtean baso jarduerak eman duen etekin garbia, eta horretarako, aplikatuko duen gastu ken- garriaren portzentajea %58,5ekoa izango da. Gainera, ateratzen den kuota eta dagozkion berandutza interesak ordaindu beharko ditu.

Aitortu-rikiko-likidazio osagarria aurkezteko epea baldintzak bete ez diren egunean hasi eta horiek bete gabe gelditu diren zergaldia aitortzeko arazuko epea amaitzen den egunean bukatuko da.

LABURPENA: Zuzeneko zenbatespena	
Modalitatea	Ezaugarriak
Arrunta	Aplikazio orokorra
Erraztua	Zergadunek ondoko baldintzak bete behar dituzte: <ul style="list-style-type: none"> <li>Egindako jardueren eragiketa bolumena 600.000.000 eurotik gorakoa ez izatea modalitate hau aplikatu aurreko urtean (etekin garbia zenba- tespen objektiboaren arabera kalkulatu dire- nena sartu gabe).</li> <li>Zergadunak espresuki aukeratzea modalitate erraztua bere jardueraren guztien etekin garbia kalkulatzeko, zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatearekin bateraga- rria izatea eragotzi gabe.</li> <li>Errentak esleitzeko erregimenean dauden entita- teen kasuan, aurreko bi baldintzak betetzea eta, gainera, bertako bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea eta guz- tiek modalitate hau aukeratzea.</li> </ul>

## 5.6 Nola kalkulatu-zen da etekin garbia zen- batespen objektiboaren metodoan?

**ERNE:** zenbatespen objektiboak esan nahi du etekina kalkula- tzeko elementu, modulu eta portzentaje orokorrak erabiltzen direla. Beraz, errealtatearekin erlazionatuta badaude ere, ez dute zertan bat etorri-rikiko zergadunak egiten duen jardueraren zeha- tzaren emaitzarekin. Horregatik, zergadunari komeni zaio zen- batespen objektibo bere errealtate ekonomikoarekin bat ote datorren kalkulatu-zea.

Lehenago adierazi den bezala, bi modalitate bereizten dira zen- batespen objektiboaren metodoan:

- Hitzarmenaren modalitatea
- Zeinu, indize edo moduluen modalitatea

### 5.6.1. Nola kalkulatu-zen da etekina hitzarmen- en modalitatean?

Foru Aldundiak, Diputatu-rikon Kontseiluak modu arrazoitu-ri- tan hitzarmen erabakiz, zenbatespen objektiboaren metodoa hitzarmen bidez aplikatzeko mugak, behar-rikizunak, sektoreak eta baldin- tzak ezarriko ditu. Hitzarmen horietan hainbat zergalditarako etekin zifra indibidualizatuak finkatu-ko dira, zergadunak au- rrez onartu behar dituztenak. Ogasun eta Finantza Departamen- tuko diputatuaren foru agindu bidez zehaztu-ko dira. Oraingo- z, ez da finkatu zenbatespen objektiboaren inolako sistemarik moda- litate honetan.

### 5.6.2 Nola kalkulatu-zen da etekina zeinu, indize edo moduluen modalitatean?

#### 5.6.2.1 Zer baldintza bete behar dira modalitate hau aplikatu ahal izateko?

Zeinu, indize edo moduluen modalitatea abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuan jasotzen diren jardueraren ekonomiko guztiei aplikatu-ko zaie, beti ere zergadunek modalitate hori au- keratu badute.

#### 5.6.2.2 Noiz da bateragarria zeinu, indize edo moduluen modalitatea zuzeneko zenba- tespenaren metodoarekin? Nola koordinatu-zen da Balio Erantsiaren gaineko Zergarekin?

Zeinu, indize edo moduluen modalitatea eta zuzeneko zenba- tespena bateragarriak dira elkarren artean, baina horretarako honako baldintzak bete behar dira:

- Zergadunak jardueraren ekonomiko bat baino gehiago egi- tea (bost adibidez).
- Jardueraren ekonomiko baten edo batzuen etekina zeinu, indize edo moduluen modalitatean kalkulatu ahal izatea (bi jardueratan, adibidez).
- Zergadunak zeinu, indize edo moduluen modalitatea aukeratzen badu, modalitate hori aplikagarri duten jar- dueraren ekonomiko guztiei aplikatu-zea (bi jarduerari, kasu honetan).

Hala ere, modalitate hori aukeratzea ez da oztopo izango zerga- dunak zuzeneko zenbatespenaren bitartez kalkulatu-zen dezan gai- nerako jardueraren etekina (hiru jardueraren etekina, kasu honetan).

Zergadunak jardueraren ekonomikoaren bat hasten badu urtearen barruan, erregela horrek ez du ondorio-rikiko izango urte horretara- ko, jardueraren berriari dagokionez.

Zergadunak uko egiten badio **Balio Erantsiaren gaineko Zergan** erregimen berezi erraztuari edo nekazaritza, abel- tzaintza eta arrantzako erregimen bereziari, zergadun horrek ezin izango du aukeratu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea berak egiten dituen jardueraren ekonomiko guztien- gatik, edo hala badagokio modalitate horretan atzera egitea ekarriko dio.

Aldiz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan jardueraren ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zergadunak erabil- tzen duen metodo, modalitate edo prozedurak ez du eraginik izango zergadunak Balio Erantsiaren gaineko Zerga kalkula- tzeko aukeratzen dituen erregimenei dagokienez.

### 5.6.2.3 Zer egin behar da zeinu, indize edo moduluen modalitate aukeratzeko eta modalitate horretan atzera egiteko? Zein arrazoiengatik gera daiteke modalitate horretatik kanpo?

Ondorioak izan behar dituen urte naturalaren barruan adierazi beharko du zergadunak zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikatu nahi duela. Horretarako ezartzen den epean adieraziko du hori (martxoaren 1a baino lehen). Jarduera hasten baldin bada, aukera hori zentsuaren alta aitorpenean adieraziko da.

Aukera horrek modalitatea aplikagarria den hurrengo urteetarako ere izango du balioa, non eta zergadunak, ondorioak izan behar dituen urte naturaleko epearen barruan (martxoaren 1a baino lehen), espresuki ez duen adierazten aukera horretan atzera egiten duela.

Zenbatespen objektiboko metodoaren modalitate hau aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 ereduaren bete behar du<sup>51</sup>.

Aurrerago azaltzen diren magnitudeak (ikus 5.6.2.5 apartatua) gaintzen dituzten zergadunek ezingo dute zeinu, indize edo moduluen modalitatea erabili aitortpena egiteko. Magnitude horiek gaintzen diren urte naturala amaitu eta hurrengoan sortuko ditu horrek ondorioak.

Zergaduna zeinu, indize edo moduluen modalitatetik kanpo geratzen denean, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta erabili beharko du jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko, non eta zergadunak modalitate erraztua aukeratzeko ez duen.

### 5.6.2.4 Zeinu, indize edo moduluen modalitatea eta esleipen erregimenean dauden entitateak.

#### a) Zein baldintza bete behar dira?

Esleipen erregimenean dauden entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, haien etekin garbia Pertsona

Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatean kalkulatu ahal izango da baldin eta bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak Errenta Zergatik tributatu behar duten pertsona fisikoak badira.

#### b) Noiz aukera daiteke zeinu, indize edo moduluen modalitatea? Nola egiten da atzera?

Bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak aukeratu behar dute zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea, eta guztiak ere egin beharko dute atzera aukera horretan, aurreko 5.6.2.3 apartatuan adierazitakoaren arabera.

Modalitate hori ez badute bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak aukeratzeko, edo aukera horretan ez badute guztiak atzera egiten, etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta erabiliz kalkulatu da.

Zeinu, indize edo moduluen modalitatea bazkide, oinordeko, komunero edo partaideen zirkunstantzia indibidualak alde batera utzita aplikatu da.

#### c) Nori esleitzen zaio etekin garbia?

Esleipen erregimenean dauden entitateen etekin garbia kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera egotziko zaie bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei. Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarriarik, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari.

### 5.6.2.5 Zer jarduera sartzen dira zeinu, indize edo moduluen modalitatean 2011ko ekitaldian?

2011ko ekitaldian, jarraian zerrendatzen diren jardueri edo jarduera sektoreei aplikatu zaie zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea, beti ere bakoitzak ezarriak dituen kopuruak gaintzen ez badira:

<sup>51</sup> Ikus uztailearen 27ko 75/2004 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalak eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitortpenak arautzen dituenak.



JEZren epigrafea	Jarduera ekonomikoa	Kopurua
0	Abeltzaintza independentea. Abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzua. Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza erregimen berezitik kanpo dauden nekazari eta abeltzainek eginiko beste zerbitzu eta lan osagarri batzuk. Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza erregimen berezian sar daitekeen nekazaritza edo abeltzaintza jarduera.	10 langile
-	Baxurako arrantza.	-----
647.1	Saltzailedun establezimenduetan edozein motatako janari eta edariak txikizka saltzea.	3 langile
647.2	120 metro karratutik beherako saltokia duten establezimenduetan autozerbitzu erregimenean edo erregimen mistoan edozein motatako janari eta edariak txikizka saltzea.	3 langile
662.2	661 taldean eta 662.1 epigrafean zehaztu ez diren establezimenduetan edozein motatako artikulua txikizka saltzea, janari eta edariak barne.	3 langile
663.1	Merkataritza establezimendu finko batetik kanpo elikagaiak txikizka saltzea, edari eta izozkiak barne	2 langile
663.2	Merkataritza establezimendu finko batetik kanpo ehun eta jantzi gaiak txikizka saltzea.	2 langile
663.3	Merkatal establezimendu finko batetik kanpo oinetakoak, larruak eta larrugaiak txikizka saltzea.	2 langile
663.4	Establezimendu finko batetik kanpo drogeria, kosmetika eta, oro har, kimika produktuak txikizka saltzea	2 langile
663.9	Beste edozein motatako merkatalgaiak, beste inon sailkatu gabeak, merkatal establezimendu finko batetik kanpo txikizka saltzea, salgai jartzen diren artikulua edo produktuei Balio Erantsiaren gaineko Zergaren balioaldetasun errekaruaren erregimen berezia aplikagarri ez zaienean izan ezik.	2 langile
671.4	Bi sardexkako jatetxeak.	10 langile
671.5	Sardexka bakarreko jatetxeak.	10 langile
672.1 672.2 672.3	Kafetegiak.	8 langile
673.1	Kategoria bereziko kafetegi eta tabernak.	8 langile
673.2	Bestelako kafetegi eta tabernak.	8 langile
681	Izar bat edo biko hotel eta moteletan ostatu ematea.	15 langile
682	Hostal eta pentsioetan ostatu ematea.	12 langile
683	Arroztegi eta apopilo etxeetan ostatu ematea eta zerbitzu berbera eskaintzea landa turismoko ostaluetan hauek nekazaritza, abeltzaintza edo basogintzaren jarduera osagarri ez direnean.	12 langile
691.1	Ettxeko elektragailuak konpontzea.	3 langile
691.9	Oinetakoak konpontzea.	2 langile
691.9	Bestelako kontsumo gaiak, beste inon sailkatu gabeak, konpontzea (oinetako konponketa eta artelanean, altzarien, zaharkinen eta musika tresnen zaharberriketa izan ezik).	2 langile
721.2	Autotaxi bidezko garraioa.	3 ibilgailu urteko edozein egunetan
721.3	Errepide bidezko bidaiarien garraioa	5 ibilgailu urteko edozein egunetan
722	Errepide bidezko merkantzien garraioa.	5 ibilgailu urteko edozein egunetan

Jarduera bakoitzari dagokion magnitudeak aurreko zerrendan adierazi diren gehienezko kopuruak gainditzen ote dituen kalkulatzeko, honako partikularitate hauek hartuko dira kontuan:

- “Enplegatutako langileak” magnitudean soldatapean daudenak nahiz ez daudenak sartuko dira.

Soldatapean ez dagoen pertsona enpresaria da, beti ere jardueran benetan lan egiten badu. Ondorio horietarako, jardueraren zuzendaritza, antolaketa eta plangintza lanak eta, oro har, jardueraren titularitateari lotutakoak egitea horren barruan sartzen da. Ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, eta harekin bizi diren adingabeko seme-alabak ere soldatapean ez dauden pertsonatzat hartzen

dira, baldin eta, jardueran benetan arituta, soldatapeko langileak ez badira.

Soldatapeko pertsona jardueran aritzen den beste edozein pertsona izango da. Bereziki, soldatapeko langiletzat hartzen dira zergadunaren ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, eta harekin bizi diren adingabeko seme-alabak, baldin eta subjektu pasiboaren jardueran maiztasunez eta modu jarraituan lan egiten badute beharrezko lan kontratua edukita eta Gizarte Segurantzaren erregimena orokorrari afiliatuta.

Kopurua kalkulatzeko, aurreko lehen urtean jardueran aritu den denboraren batez besteko ponderatua hartuko

da. Batez besteko ponderatua ondorengo erregelak aplikatuz kalkulatu da:

1. Kontuan hartuko den ordu kopuru bakarra aurreko lehen urtean jardueran egindakoa izango da.
2. Pertsona bat soldatapekoa ez den langile bezala konputatzeko, urtean 1.800 orduz aritu behar du gutxienez jardueran.

**ERNE:** Urtean egindako ordu kopurua 1.800etik beherakoa denean, soldatapekoa ez den langilearen ordu kopurua kalkulatzeko urtean benetan egindako ordu kopuruen eta 1.800 orduen arteko proportzioa hartuko da.

Unitatetik beherako konputua onartuko da baldin eta zergaren aitortpenarekin batera aurkeztu behar diren agiriaren bidez une bakoitzean behar bezala frogatzen bada urtean egindako ordu kopurua 1.800tik beherakoa dela.

Enpresariaren kasuan, unitatetik beherako konputua onartuko da ekitaldian zirkunstantzia hauetako bat gertatu denean:

- Jardueraren alta edo baja urte naturalaren barruan, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan.
- Beste jarduera bat egitea nork bere kontura edo beste inoren kontura.
- Aldi baterako ezintasuna dakarten egoerak gertatzea.
- Jarduera etetea subjektu pasiboari leporatu ezin zaizkion zirkunstantzia bereziengatik.
- Erretiroa.

Kasu horretan, jardueraren zuzendaritza, antolaketa eta plangintza lanak eta, oro har, jardueraren titulartateari lotutakoak kuantifikatzeko, enpresaria urteko 0,25 pertsona gisa konputatuko da, salbu eta bertan benetan emandako denbora handiagoa edo txikiagoa izan dela frogatzen bada.

3. Soldatapeko langile bat konputatzeko, dagokion hitzarmen kolektiboan langile bakoitzerako finkatuta dagoen urteko ordu kopurua egin behar du, eta hitzarmenak ez badu ordu kopururik finkatu, orduan 1.800 lan ordu egin beharko ditu urtean. Urtean egindako ordu kopurua txikiagoa edo handiagoa denean, soldatapeko langilearen ordu kopurua kalkulatzeko honako hauen arteko proportzioa hartuko da:

Benetan lan egindako ordu kopurua.

Hitzarmen kolektiboak finkatutakoak, eta, hitzarmenak ez badu ordu kopururik finkatu, 1.800 ordu.

- «Ibilgailuak» magnitudeak jarduera garatzeko urteko edozein egunetan gehienez erabiltzen diren ibilgailuen kopurua adierazten du.

«Merkantzien errepide bidezko garraio» jardueraren magnitudea konputatzeko (JEZaren 722. epigrafea), jarduera nagusia eta edozein jarduera osagarri egiteko erabiltzen diren ibilgailuak hartu behar dira kontuan. Ondorio horiei begira, jarduera bat osagarritzat hartuko da bere sarrera kopuru osoa jarduera nagusiaren kopuru osoaren %40 baino handiagoa ez denean.

Jardueraren lehen urtean, hasieran dauden langile edo ibilgailuen kopurua hartuko da kontuan.

### 5.6.2.6 Nola kalkulatu da etekin garbia?

Zeinu, indize edo moduluen modalitate hau aplikagarri duen jarduerari zein etekin garbia dagokion kalkulatu behar dute zergadunek. Jarduera bakoitzerako aurreikusita dauden zeinu, indize

edo moduluen kopuruak batuz lortuko da etekin garbia. Horretarako, honela jokatuko da:

- Zeinu, indize edo moduluen kopurua kalkulatzeko, unitate bakoitzari esleitu zaion zenbatekoa jardueran erabili edo instalatu diren unitate kopuruarekin biderkatuko da.
- Errepide bidezko merkantzien garraioa egiten denean, ibilgetuaren amortizazioari dagozkion inbertsioaren pizgarriak etekin garbitik kendu ahal izango dira urtarrilaren 11ko, 3/2011 Foru Aginduak xedatutakoari jarraiki.
- Lortutako etekina indize zuzentzaileekin biderkatuko da, hala ezarrita duten jardueretan. Ateratzen den emaitza jardueraren aurretiko etekina izango da.
- Ondoren, bidezko murrizpenak egingo dira. Nekazari gazteek edo soldatapeko nekazariak %25 murriztu dezakete beren jardueran lortutako etekin garbia. Lehen tasuneko ustialeku baten titular gisa lehen aldiz jardun eta hurrengo bost urteetan ixten diren zergaldietan egin ahal izango dute murrizpen hori<sup>52</sup>.
- Azkenik, zeinu, indize eta moduluen modalitatearen erregelak aplikatuz ateratzen den etekin gabiarri jarduera ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzeagatik izandako irabazi edo galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

Urteko etekina kalkulatzeko, zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko erabiltzen den 109 ereduaren 5. eranskina beteko du.

#### Jarduera urtean zehar hasi edo amaitzea

Zergadunak urtarrilaren 1az geroztik hasi badu jarduera bat edo abenduaren 31 baino lehen amaitu badu, zeinu, indize edo moduluen modalitatea erabili ahal izateko, proportzionalki aplikatuko ditu zeinu, indize edo modulua, urte naturalean zehar jardueran aritu den denbora kontuan hartuz. Erregela hori ez da denboraldiko jardueretan aplikatuko.

*Zeinu, indize edo modulua murriztea eta etekina gutxitzea aparteko egoerak direla eta.*

1. Zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikagarri duten jarduera ekonomikoetan lapurreta, sute, uholde, hondorapen edo antzeko beste egoera apartekoak gertatzen badira eta horiek sektore edo zona jakin batean eragiten badute, Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak zeinu, indize edo modulua murriztea baimendu dezake salbuespen gisa.
2. Zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikagarria duten jarduera ekonomikoetan sute, uholde, hondorapen edo ekipo industrialaren matxura handiak gertatzen badira anormaltasun egoera larriak ekarritako jardueraren garapenean, aipatu kalte horien ondorioz zeinu, indize edo modulua murriztea nahi duten interesatuek idatzi bat aurkeztu beharko diote Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasuneko Zuzendari Nagusiari, eta bertan aparteko egoera horiek benetan gertatu direla adierazi. Idaziarekin batera, egoki irizten dituzten frogak aurkeztuko dituzte, eta hala badagokio, jasandako kalteengatik jaso nahi dituzten kalte-ordainak zeintzuk diren ere aipatuko dute.

**ERNE:** idatzia aurkezteko epea 30 eguneko izango da, aparteko egoerak gertatzen diren egunetik aurrera.

<sup>52</sup> Lehen tasuneko ustialeku baten titular gisa lehen aldiz jarduteko, 109/1995 Foru Dekretuaren II. tituluan jasotakoari jarraituko zaio (azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretua, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga araudia uztailaren 4ko 19/1995 Legeak, Nekazaritza Ustiapenak Modernizatzekoak, jasotako zerga neurrieta egokitzen duena).

Kalte horiek egiazkoak direla behin ziurtatu ondoren erabakiko da zeinu, indize edo moduluen murrizpena, zein epealdiri aplikatuko zaion ere adieraziko delarik

Murrizpena eman edo ukatzeko epea bi hilabetekoa izango da idazkia aurkezten den egunetik aurrera. Zergadunari lepora dakizkiokeen atzerapenak ez dira kontuan izango.

Murrizpen horrek, baimentzen den unetik aurrera egin behar diren ordainketa zatikatueta izango du eragina, betiere ordainketa horiek kalteak gertatu diren urteari badagozkio.

3. Zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikagarri duten enpresa jardueretan sute, uholde, hondorapen edo antzeko beste egoera apartekoak gertatzen badira, eta horiek jardueraren ohiko prozesuarekin zer ikusirik ez duten gastuak sorrarazten badituzte, zergadunek gastu horien zenbatekoan gutxitu ahal izango dute ateratzen den etekin garbia. Horretarako, idatzi bat aurkeztu beharko diote Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasuneko Zuzendari Nagusiari, eta bertan aparteko egoera horiek benetan gertatu direla adierazi. Idatziarekin batera, egoki irizten dituzten frogak aurkeztuko dituzte, eta hala badagokio, jasandako kalteengatik jaso nahi dituzten kalte-ordainak zeintzuk diren ere aipatuko dute.

**ERNE:** idatzia aurkezteko epea 30 egunekoa izango da, aparteko egoerak gertatzen diren egunetik aurrera. Zerga Administrazioak etekinaren murrizpena eragin duen zioa benetakoa den ala ez egiaztatuko du, eta gauza bera egingo du haren zenbatekoarekin.

Hirugarren puntu hau bateraezina da bigarrenarekin. Hau da, zergadunak ezingo du hirugarren puntu honetako murrizpena aplikatu ondare elementu berean bigarren puntuan aipatzen den murrizpena aplikatu duenean.

**ERNE:** zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikatzen bada, jarduera ekonomikoaren etekin erreala ezin dira inoiz zergapetu gabe utzi. Jarduera ekonomikoaren etekin erreala eta modalitate hau aplikatuz ateratzen denaren artean diferentziarik sortzen bada, dagokion kuota ordaindu edo itzuli beharko da. Hala ere, epez kanpo ordaintzeagatik ez da errekar gururik, berandutza interesik edo zigorrik exijituko.

## Adibidea

Eman dezagun bi sardexkako jatetxe baten titularrak zarea (671.4 epigrafea). Zure jarduerak 2011ean izan duen etekina kalkulatzeko honako datu hauek ditugu:

Langileak:

- Titular bat.
- Soldatapeko hiru langile finko urte osoan. 2011ko abenduaren 1ean, horietako batek 19 urte bete zituen. Hiru langile horiek jatetxea zabaldu zenetik ari dira lanean.
- Ekainaren 1ean enplegatu bat kontratatu zenuen urtebeterako.

2011ean kontrataturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.

Mahai kopurua:

- Barruan:
  - 8 laguntzako 2 mahai
  - 6 laguntzako 3 mahai

- 5 laguntzako 12 mahai
- 4 laguntzako 4 mahai
- Kanpoan: 4 laguntzako 10 mahai finko.

Jolas makinak: A motatako bat.

### 1. Modulu bakoitzeko unitate kopuruaren kalkulua.

1. modulua. Soldatapeko langileak:

2 finko urte osoan		2,00
1 finkoa, 19 urtetik beherakoa, 2011-12-01era arte	335/366 x 0,60	0,54
1 finkoa, 19 urte badituena, 2011-12-01etik aurrera	31/366	0,08
Aldi baterako langile bat 2011-06-01etik aurrera	214/366	0,58
Soldatapeko langileak, guztira		3,20

Murrizpen koefizientea soldatapeko langile kopurua gehitzeagatik:

“Soldatapeko langileak” moduluen unitate kopurua 2011ean: 3,20 pertsona.

“Soldatapeko langileak” moduluen unitate kopurua 2010ean: 2,60 pertsona.

“Soldatapeko langileak” moduluak unitate kopuruan izan duen gehikuntza: 0,60 pertsona.

Soldatapeko langile kopurua gehitzeagatik aplikatzen den koefizientea:  $0,60 \times 0,60 = 0,36$

“Soldatapeko langileak” moduluko unitate kopuruaren zuzenketa tarteen arabera:

0,60ko gehikuntza alde batera utzita (aurreko murrizpen koefizientea haren gainean aplikatu baita), tarteen arabeko koefizientea moduluen 2,6 unitateri aplikatzen zaio.

Moduluen zuzenketa tarteen arabera				
Tarteak		Koef	=	
1,00	X	0,90	=	0,90
<u>1,60</u>	X	0,85	=	<u>1,36</u>
2,60				2,26

Soldatapeko langileak, guztira:  $0,36 + 2,26 = 2,62$

2. modulua. Soldatapekoa ez den langileak: 1

3. modulua. Kontrataturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.

4. modulua. Mahaiak:

Mahai guztiak berdina ez direnez, ponderazio bat egingo dugu; hau da, desberdinak diren mahaiak mahai berdina “bihurtzen” saiatuko gara (4 lagun mahai bakoitzeko), eta horretarako kapazitate osoan oinarrituko gara.

Mahai bakoitzeko kapazitatea		Mahai kopurua barruan	=	
8	x	2	=	16
6	x	3	=	18
5	x	12	=	60
4	x	4	=	<u>16</u>
				110 / 4 = 27,5

- 110, barruko mahai guztietan sartzen den lagun kopurua da.
- 4: “mahaia” unitatea 4 lagunek okupa dezaketela esan nahi du.
- barruan dauden “mahaien” modulu unitateak 27,5 dira guztira; “mahaia” unitate bakoitza lau lagunek okupa dezaketenean kalkulatzeko da.
- Azken kopuru horri kanpoan dauden mahai kopurua gehitzen zaio (10), eta horrela unitate kopuru osoa lortzen dugu.

$$27,5 + 10 = 37,5 \text{ mahai}$$

5. modulua. “A” motatako jolas makinak: 1

## 2. Hau guztia 109 ereduaren 5. eranskinera eramaten badugu, honela geratzen da:

Modulua	Unitate kopurua	Urteko etekin garbia unitateko	Urteko etekin garbia moduluko
01	2,62	3.764,84 €	9.863,88 €
02	1,00	17.703,78 €	17.703,78 €
03	20,00	205,94 €	4.118,80 €
04	37,50	594,61 €	22.297,87 €
05	1,00	1.277,37 €	<u>1.277,37 €</u>
		SUMA	55.261,70 €
		Indize bereziak 3.1a), b), c)	
		Indize orokorra 3.2	
		Denboraldiko indizea 3.3	
		Soberakina	
		Etekin garbia	55.261,70 €

Beraz, jardueraren etekina honako hau da: 55.261,70 €

## 5.7 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

**ERNE:** jarduera ekonomikoen etekin garbiak aitortuko badira, oro har, aurreko apartatuetan erregimen eta modalitate bakoitzerako xedatutakoaren arabera kalkulatu dira.

Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko, etekinen zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio. Horren ondorioz, gainerakoa oinarri ezargarririk kanpo geldituko da, hau da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urtetik gorako epean sortutako etekinen %60 integratuko dela esaten badugu, horrekin esan nahi da gainerako %40a ez dela aitortu behar. Aipatu portzentajeak jarraian adierazten dira:

### a) Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi urtetik gorako epean sortu bada, baina aldi aldi lortu gabe, oinarri ezargarririk etekinaren %60 integratuko da; aldiz, bost urtetik gorako epean sortu denean, %50 integratuko da. Adibide bat egurretarako pinudiak dira: moztuak izan arte landatzen direnetik urte asko igaro arte ez dira moztu- ez dute inolako etekinik sortzen eta, gainera, titularrak ez du aurreko urteetan inolako aurrerakinik jasotzen geroago egingo den mozketa horregatik.

**ERNE:** sorrerardia bi urtetik gorakoa dela agerian egon arren, ezin bada zehatz-mehatz finkatu, hiru urtekoa dela joko da.

Sorrerardia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Jarduera ekonomikoen etekinak bi urtetik gorako epean sortu badira eta etekina zatika jasotzen bada, honako eragiketa hau egingo da: sorrerardiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

$$x = \frac{\text{Etekinak zenbat urtetan sortu diren}}{\text{Etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua}}$$

- Emaizta **bi urtetik gorakoa** bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
  - Emaizta **bost urtetik gorakoa** bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.
- b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak.**

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat jotzen bada, %50 integratuko da.

Ondorengo lau etekin hauek bakarrik hartzen dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat, beti ere zergaldi bakar bati egozten bazaizkio:

- Amortizagarriak ez diren ibilgetuaren elementuak erosteko dirulaguntzak.
- Jarduera ekonomikoetan ez jarraitzeagatik jasotako kalte-ordain eta laguntzak.
- Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak<sup>53</sup>. Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkioak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, saritzat hartuko.
- Iraupen mugagabea duten eskubide ekonomikoen ordeztasotako kalte-ordainak.

### LABURPENA:

- Etekinaren %60 integratzen da bi baldintza hauek aldi berean betetzen direnean: bi urtetik gorako epean sortzea eta aldi aldi ez lortzea. %40ak ez du zergarik ordaintzen
- Etekinaren %50 integratzen da bost urtetik gorako epean lortu denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinaren %50 integratzen da denboran zehar era irregular “nabarmenean” lortu denean eta zergaldi bakarrean kobratzen denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinak aldi aldi ez direla lortu esaten denean, jarduera ikuspuntutik ari gara beti, ez pertsonaren ikuspuntutik. Adibidez: abokatu batek bi urtetik gorako epean lortu baditu bere etekinak, kopuru guztiengatik ordaindu beharko du zerga, mota horretako etekinak aldi aldi jasotzen baitira normalean.

<sup>53</sup> Ikus 1. kapituluaren barruan, “Sarrerak” izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

## 5.8 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?

### 5.8.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?

Arau orokor gisa, jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementuak zergadunak jarduera horren xedeetarako erabiltzen dituenak dira.

Bereziki, ondoko hiru hauek hartzen dira jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementutzat:

- Jarduera ekonomikoa egiteko erabiltzen diren ondasun higiezinak.
- Langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletara zuzendutako ondasunak (“enpresako jantokia” esaterako). Aldiz, aisialdi eta olgetarako ondasunak edo, oro har, jarduera ekonomikoaren titularrak erabilera pribaturako erabiltzen dituenak ez dira jarduerari atxikita egongo.
- Jarduera ekonomikoaren etekinak lortzeko beharrezkoa den beste edozein ondare elementu. Hala ere, entitate baten fondo propioetan partehartzea eta hirugarrenei kapitalak lagatzea adierazten duten aktiboak ez dira inoiz jarduera ekonomikoari atxikita egongo.

Senar-emazteen kasuan, ondare elementuak jarduerari atxikitat joko dira haien titularitatea bi ezkontideena den kontuan hartu gabe. Maiatzaren 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteen kasuan ere berdin jokatuko da, hau da, ez da begiratuko titularitatea bikoteko bi kideek duten edo ez.

### 5.8.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?

Ondoko apartatuetan aipatzen diren ondare elementuak ez dira jarduera ekonomikoari atxikita egongo:

#### 1. Jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetarako erabiltzen diren ondasunak.

Ondare elementuak ez daude zergadunaren jarduerari atxikita aldi berean jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetarako erabiltzen direnean. Erabilera pribatua noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea bada, ondare elementutzat hartuko dira.

Ulertuko da jarduera ekonomikoa garatzeko eskuratutako ibilgutuaren ondasunak premia pribatuetarako erabiltzen direla eta erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea dela, baldin eta zergadunak erabilera pertsonalerako erabiltzen baditu lanordu edo lanegunetatik kanpo jarduera etenda dagoen bitartean.

**ERNE:** esan behar da ondasunak turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak, motozikletak eta kirol edo aisiarako aireontzi nahiz itsasontziak direnean, modu berezian tratatzen direla. Izan ere, ondasun horiek jarduera ekonomikoari atxikitako elementutzat hartzen dira jardueraren xedeetarako bakarrik erabiltzen badira. Aldiz, premia pribatuetarako ere erabiltzen badira ez dira atxikitako elementutzat hartzen, erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea izan arren.

Salbuespen gisa, honako ibilgailuak erabil daitezke bakar-bakarrik premia pribatuetarako (beti ere erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea denean):

- Merkantziak garraiatzeko ibilgailu mistoak.
- Bidaia-irakurketarako bidez garraiatzeko ibilgailuak.

- Gidari edo pilotuen irakaskuntza zerbitzuak kontraprestazio bidez emateko ibilgailuak.
- Merkataritzako ordezkari edo agenteen bidaia profesionalerako erabiltzen diren ibilgailuak.
- Maiztasunez eta ordain baten truke erabiltzeko lagatzen diren ibilgailuak.
- Zaintza zerbitzuetan erabiltzekoak.

Horrekin lotuta esan behar da turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak eta motozikletak 339/1990 Errege Dekretu Legegilearen<sup>54</sup> eranskinean definitutakoak direla. Halakotzat hartzen dira, baita ere, eranskin horretan ibilgailu misto bezala definituta daudenak eta, edozein kasutan, noranahiko ibilgailuak edo “jeep” motatakoak.

**LABURPENA:** oro har, ibilgailuak eta atoiak, ziklomotoreak, motozikletak, kirol edo aisialdirako aireontzi edo itsasontziak, ibilgailu mistoak eta “noranahikoak” ez dira elementu atxikiak. Oso kasu berezietan bakarrik hartzen dira halakotzat.

#### 2. Jarduera ekonomikoaren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan ageri ez diren ondasunak

Ondare elementuak ere ez dira jarduera ekonomikoari atxikita egongo baldin eta, zergadunaren titularitzapean egon arren, jarduera ekonomiko horrengatik eraman behar duen kontabilitatean edo erregistro ofizialetan agertzen ez badira, non eta zergadunak atxikita daudela frogatzen ez duen.

#### 3. Jardueraren xedea betetzeko partzialki erabiltzen diren ondasunak

Ondare elementuak jardueraren xederako partzialki baino erabiltzen ez direnean (adibidez, profesional batek etxebizitzaren zati bat bakarrik erabiltzen badu bere lana egiteko: gela bat), jardueran benetan erabiltzen den zatia bakarrik egongo da atxikita (gela hori). Zentzu horretan, ondare elementuen zatiak jarduerari atxikita egongo dira gainontzekotik berezita eta independenteki aprobetxatu daitezkeenean (gela hori “estudio” bezala bakarrik erabil badaiteke). Ondare elementuak zatietan direnean (kamioi bat adibidez), ezin dute inoiz atxikipen partzialik eduki.

### 5.8.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

Ondare elementu bat jarduera ekonomikoari atxikita dagoen edo ez jakitea ezinbestekoa da. Izan ere, atxikitako elementua saltzan bada, salmenta horrekin sortzen den irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren “etekina” izango da, eta Sozietateen gaineko Zergaren arauen arabera kalkulatu beharko da orduan.

Aldiz, ondare elementua ez badago atxikita, sortzen den ondare irabazi edo galera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten dituen arauen arabera kalkulatu da<sup>55</sup>. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketan balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

<sup>54</sup> Martxoaren 2ko 339/1990 Errege Dekretu Legegilea, Trafiko, Ibilgailu Motoredunen Zirkulazio eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duena.

<sup>55</sup> Ikus 6. kapitulua, “Ondare irabazi eta galerak” izenekoa.



### 5.8.3.1 Zer da eta zertan datza atxikipena?

Atxikipenak esan nahi du ondare pertsonalaren elementuak zergadunaren ondare enpresarialera pasatzen direla.

Ondare elementuak atxikitzeak ez du zergadunaren ondarea aldatzen, hau da, ez da inolako ondare irabazi edo galerarik gertatzen, beti ere ondasun eta eskubideek zergadunaren ondarearen barruan jarraitzen badute.

Atxikipena egiterakoan, ondasunen balioa eskuratu ziren unean zuten berbera izango da.

Jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementua eskualdatzen bada (elementua salduz, adibidez), hortik sortzen den irabazi edo galera zergadunaren jarduera ekonomikoak eman duen gainerako etekinari gehitu edo kenduko zaio, etekin hori kalkulatzeko erabiltzen den modalitate edo erregimena edozein dela ere.

Jarduera ekonomikoetako atxikitako ondasun edo eskubideak eskualdatzen badira, izan den ondare irabazi edo galera kalkulatzeko haxe hartuko da kontuan: erosketa data atxikipenarena dela, eta erosketa balioa, berriz, kontabilitate balio garbia.

**ERNE:** ez da atxikipenik izango baldin eta zergadunak atxikipena egin ondorengo hiru urteak igaro baino lehen ondasunak saltzen baditu eta salmenta horretan lortutako zenbatekoa berrinbertitzen ez badu<sup>56</sup>.

### 5.8.3.2. Zer da eta zertan datza desatxikipena?

Desatxikipena atxikipenaren alderantzizko prozesua da: ondare enpresarialaren ondare elementuak titularraren ondare pertsonalera pasatzen dira.

Ondare elementuak desatxikitzeak ez du zergadunaren ondarea aldatzen, hau da, ez da inolako ondare irabazi edo galerarik gertatzen, beti ere ondasun eta eskubideek zergadunaren ondarearen barruan jarraitzen badute.

Desatxikipena egiterakoan, ondasunen balioa honako hau izango da geroko aldaketen ondorioetarako:

- Jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatzeko bada, ondasunen balioa desatxikipenaren unean duten kontabilitate balio garbia izango da.

## Adibidea

2007ko urtarrilaren lehen indus-tria pabiloi bat erosi zuten zure jarduera ekonomikoa garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Pabiloi horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zoruaren balioari dagozkio. 2011ko urtarrilaren lehen atxikipena kentzen badiotuz jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa (“kontabilitate balio garbia”) honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketa balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Zuzeneko zenbatespen arruntetan aplikatutako amortizazioak [ (60.101,21€ - 18.030,36 €)*-ren %5 x 4 urte	8.414,16 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (Kontabilitate balio garbia = 60.101,21 € - 8.414,16 €)	51.687,05 €

\*Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zoruaren balioa deskontatu da (18.030,36 €).

<sup>56</sup> Berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergaren araudiak zehazten duen eran egin behar da.

- Gainerako kasuetan, ondasunen balioa eskurapen prezioaren eta jada egin diren edo egin beharko ziren amortizazioen arteko “aldea” izango da.

Elementuak jarduerari atxikita egon diren denboran zergadunak etekinak kalkulatzeko aplikatu dion modalitateak ezinezkoa egin badu, aldi osoan zehar edo zati batean, aipatu ondasunen amortizazioa deduzitzea, ulertu behar da epealdi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den amortizazioarena dela. Koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehieneko epeen ondorio izango dira.

## Adibidea

2007ko urtarrilaren lehen lokal berri bat erosi zuten zure merkataritza jarduera garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Lokal horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zoruaren balioari dagozkio. Jarduerearen etekin garbia kalkulatzeko zeinu, indize edo moduluen zenbatespen objektiboa erabili duzu. 2011ko urtarrilaren lehen atxikipena kentzen badiotuz jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa (“kontabilitate balio garbia”) honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketa balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Gutxieneko egin beharko zen amortizazioa [(60.101,21€ - 18.030,36 €)*-ren %2 x 4 urte	3.365,68 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (Kontabilitate balio garbia = 60.101,21 € - 3.365,68 €)	56.735,53 €

\*Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zoruaren balioa deskontatu da (18.030,36 €).

**ERNE:** neurri kautelar gisa, benetako desatxikipenik ez dela izan ulertuko da zergadunak ondasun edo eskubideak eskualdatu baditu desatxikipena gertatu eta hiru urte igaro baino lehen. Horrelako kasuetan, ondare irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren barruan konputatzen da, benetako desatxikipenik ez dela izan ulertzen denez gero.

Hala ere, zergadunak jarduera utzi badu (adibidez, “baja” eman badio), ondare elementuak jarduera utzi aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da hala izango, ordea, jarduera utzi eta hurrengo hiru urteen barruan zergadunak beste edozein jarduera ekonomikori berriz ekiten badio.

### Nola kalkulatzeko ondare irabazi edo galera desatxiki den ondasuna eskualdatzen bada?

Eskualdatutako elementua ez badago jarduera ekonomikoari atxikita, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiak jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden ondare elementuetatik eratorritzen diren ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten duen erregimen orokorra aplikatuko da<sup>57</sup>. Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren oinarri ezargarrian integrazio eta konpentsazioak egiteko. Era berean, eragin egiten du eskuratze balioari eguneratze koefizientea aplikatzean, denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan, eta zerga tasak ezartzean.

<sup>57</sup> Ihus 6. kapitulua, “Ondare irabazi eta galerak” izenekoa.



Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagokion eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da<sup>58</sup>.

Gainera, zergadunak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu badu desatxikia izan ondoren eskualdatu den ondasuna, ondare irabazien zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren 10/2006 Foru Arauak IV. tituluaren V. kapituluaren ezarritakoaren arabera kalkulatu da. Horrela kalkulatu ondare irabazitik bereizi behar 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 irabazia Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak lehen xedapen iragankorrean ezarritakoari jarraikiz murriztuko da.

Xedapen iragankor horretan ezarritakoa ez da aplikagarria izango zergadunaren jarduera ekonomikoari atxikita izan diren ondare elementuen eskualdaketetan, jarduera hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen bada.

LABURPENA: atxikipena-desatxikipena	
Ondare irabazi edo galerak jarduera ekonomikoaren etekinaren BARRUAN	Ondare irabazi edo galerak jarduera ekonomikotik KANPO
a) Jarduera ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzea (salmenta, trukea,...).	a) Jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden elementuak eskualdatzea.
b) Ondare elementuak desatxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea	b) Ondare elementuak atxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea.
c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoa utzi denean baina hurrengo hiru urteetan barruan beste edozein jarduera hasiz.	c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoa utzi denean.

#### LABURPENA:

- Zergadunaren jarduera ekonomikoari ondasunak "atxikitzeak" edo "desatxikitzeak" ez du ondarea aldatzen, beti ere ondasun horiek ondarearen barruan jarraitzen badute. Beraz, ondare irabazi edo galerak izan dadin, ondasunak saldu behar dira.

- Desatxikipena egon dadin, desatxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak.

- Atxikipena egon dadin, atxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak. Hiru urteak igaro aurretik saltzen badira, salmentaren zenbatekoa berrinbertitu behar da.

- Jarduera uzten bada, ondasunak aldeztu aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da horrela ulertuko, ordea, jarduera utzi ondorengo hiru urteetan barruan beste edozein jarduera ekonomikori ekiten bazaio.

#### 5.8.4. Nola kalkulatu ondare elementuak eskualdatzetik datorren ondare irabazi edo galerak?

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondare elementuak (jardueraren ibilgetu material zein inmaterialekoak izan) eskualdatzen direnean ondare irabazi edo galerak sor daitezke. Horiek jardueraren etekin garbiaren beste osagai bat dira, etekin konputagarriekin eta gastu kengarriekin batera.

Jarduera ekonomikoari atxikitako elementuetatik datozen ondare irabazi edo galerak Sozietateen gaineko Zergaren araudiak xedatutakoaren arabera kuantifikatu dira.

Jarduerari atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako irabazi edo galerak hiru fasetan kalkulatu da:

1. Eskualdaketaren emaitza kalkulatu.
2. Eskualdaketaren emaitzari zuzenketa monetarioa egin, emaitza positiboa denean.
3. Etekin garbian sartu behar diren ondare irabazi edo galeren zenbatekoa kalkulatu.

#### 5.8.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatu ondare elementuen emaitza?

Izaera orokorrean, jarduerari atxikitako ondare elementuen eskualdaketatik (salmenta, truke eta abarretik) eratorritako emaitza positibo edo negatiboa ondoko bi balio hauen arteko diferentzia kalkulatu lortzen da:

- I) Eskualdatze balioa. Eskualdaketaren benetako zenbatekoa da, eskualdaketari dagozkion gastuak kenduta (eskualdatzaileak ordaindu baditu).
- II) Ondare elementuaren balio garbia. Balio hori lau partida positibok eta partida negatibo batekin osatzen dute:
  - a) PARTIDA POSITIBOAK
    - Eskuratze kostua, beste hiru hauek batuz lortzen dena:
      - Eskualdatutako elementua erosteko ordaindu den benetako zenbatekoa.
      - Elementua martxan jarri arte sortutako gastu gehigarriak.
      - Ondasuna martxan jarri baino lehen izandako gastu finantzarioak, Kontabilitate Plan Orokorren arabera kapitalizatu edo aktibatu direnean.
    - Produktzio kostua: eskualdatutako elementua enpresan produzitu badu, eskuratze balioetatik ondoko hauen baturatik hartuko da:
      - Kontsumitu diren lehengaien eta erabili diren gainerrako elementuen eskuratze kostua.
      - Produktzioari egotzi behar zaizkion zuzeneko edo zeharkako kostuen zati proportzionala.

Ondare elementuaren eskurapenarekin edo produktioarekin zer ikusia duten zeharkako zergak eskuratze prezioan edo produktio kostuan sartuko dira Herri Ogasunetik zuzenean berreskuratu ezin direnean.

- Atxikipen balioa: ondare elementuak eskuratutako izan eta gero atxiki bazaizkio jarduera ekonomikoari, eskuratze balioetatik erosteko balioa hartuko da.
- Eskualdatutako elementuan egindako inbertsio eta hobeakuntzen kostua.

<sup>58</sup> Ikus 6. kapituluaren barruan ageri den 6.2.2 apartatua, erosketen balioa eguneratzeko koefizienteak azaltzen dituena. Abenduaren 23ko 39/2010 Foru Dekretuak finkatu zituen eguneratze koefizienteak.

b) PARTIDA NEGATIBOA

Ondare elementuak amortizagarriak direnean, partida negatiboa amortizazioen zenbatekoa izango da.

LABURPENA
Eskuratze kostua edo produkzio kostua edo atxikipen balioa
+ Inbertsioak eta hobekuntzak
<u>- Amortizazioak</u>
Ondare elementuaren balio garbia

**5.8.4.2 Bigarren fasea: nola egiten zaio eskualdaketa-  
ketaren emaitzari zuzenketa monetarioa  
emaitza hori positiboa denean?**

Ondare elementuaren eskualdatze balioaren eta balio garbiaren arteko aldea positiboa bada (ondare irabazia), eskuratu edo atxiki denetik eskualdatu arte sortu den depreziazio monetarioa kendu behar zaio errenta positibo horren mugaraino.

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

- Eskualdaketa emaitza positiboa izatea (ondare irabazia).
- Irabazi hori jarduerari atxikita dagoen ibilgetu material edo inmaterialeko ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzea.

**ERNE:** ondare elementuaren eskualdatze balioaren eta balio garbiaren arteko aldea negatiboa bada (ondare galera), ez zaio depreziazio monetarioa kenduko.

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egingo da:

1. Zuzenketa monetarioaren koefizienteak aplikatuz.
2. Depreziazio monetarioa kalkulatu.

*a) Lehen erregela: zein koefiziente erabiltzen dira 2011ean zuzenketa monetarioa egiteko?*

2011ean egindako eskualdaketei honako koefiziente hauek aplikatuko zaizkie zuzenketa monetarioa egiteko:

Ondasuna eskuratu, produzitu, atxiki edo hobetu den urtea	Koefizientea
1984-01-01 baino lehen	2,364
1984	2,147
1985	1,982
1986	1,866
1987	1,778
1988	1,698
1989	1,617
1990	1,554
1991	1,502
1992	1,457
1993	1,444
1994	1,416
1995	1,351
1996	1,303
1997	1,281
1998	1,334
1999	1,285
2000	1,200
2001	1,182
2002	1,162

2003	1,145
2004	1,131
2005	1,113
2006	1,091
2007	1,067
2008	1,034
2009	1,012
2010	1,010
2011	1,000

Koefiziente horiek bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

1. Eskuratze prezioari edo produkzio kostu zein atxikipen balioari, zergadunak zein urtetan erosi, produzitu edo atxiki duen ondare elementua kontuan hartuz. Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea horiek egiten diren urteari dagokiona izango da.
2. Kontabilizaturiko amortizazioei, zein urtetan egin diren kontuan hartuz.

**ERNE:** hala ere, enpresari edo profesionalek etekina kalkulatzeko erabili duten modalitateak ezinezkoa egin badu zergaldi batzuetan amortizazioa espreski deduzitzea, zergaldi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den amortizazioarena izango da, eta koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehienezko epeetatik aterako dira.

*b) Bigarren erregela: nola kalkulatu da depreziazioaren zenbatekoa?*

Zuzenketa monetarioaren koefizienteak aplikatu ondoren, eskualdatutako ondare elementuaren depreziazio monetarioa kalkulatu behar da. Zenbatekoa bi magnitude hauen arteko diferentzia kalkulatu lortzen da:

- Ondasunaren balio garbi eguneratua: eskuratze kostuaren balio eguneratua (produkzio kostua edo atxikipen balioa) ken dagozkion amortizazioen zenbateko eguneratuen batura izango da.
- Ondasunaren balio garbia: ondasunaren eskuratze balioa (produkzio kostua edo atxikipen balioa) ken dagozkion amortizazioen zenbateko eguneratuen batura izango da, biak eguneratu gabe.

**5.8.4.3 Hirugarren fasea: zein da ondare irabazi edo galerengatik etekin garbian sartu behar den zenbatekoa?**

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian sartu behar den ondare irabazia diferentzia honen emaitza izango da: eskualdaketa emaitza ken depreziazio monetarioaren zenbatekoa.

Zuzenketa monetariotik ateratzen den ondare irabaziak zenbateko positibo bat edo zero izan behar du beti. Ondare galera egonez gero, eskualdatze balioa ken balio garbia eginez ateratzen den diferentzia negatiboa sartuko da jarduera ekonomikoaren etekin garbian, zuzenketa monetarioa ezin baita aplikatu.

Beraz, jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi elementu hauek batuz lortzen da:

- Etekin arrunta.
- Jarduerari atxikitako ondasunak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi eta galerak.

Ondorio horietarako, etekinak kalkulatzeko erabiltzen den modalitate bakoitzaren erregelak ondare irabazi eta galerak

gehitu baino lehen aplikatzen ateratzen dena izango da etekin arrunta.

### 5.8.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?

Ibilgetu material edo inmaterialaren ondare elementuak kostu bidez eskualdatzeagatik lortzen diren errenta positiboak oinarri ezargarririk kanpo gera daitezke, monetaren balioarekin zuzenduak izan ondoren. Horretarako, baldintza hauek bete behar dira:

- Eskualdaketa lortutako zenbateko osoa jarduera ekonomikoari atxikitako ibilgetu material edo inmaterialaren beste elementu batzuetan berrinbertitzea. Berrinbertitzeko epea ondare elementua eman edo martxan jarri den egunaren aurreko urtean hasi eta ondorengo hiru urte bitartekoa izango da. Berrinbertsioa burututzat joko da berrinbertsioa gauzatzen den ondare elementuak eskura jartzen diren egunean.

Berrinbertitzen dena eskualdaketa lortutakoa baino txikiagoa bada, salbetsiko den ondare irabazia inbertitutako zenbatekoari proportzionalki dagokion zatia izango da.

- Berrinbertsioa jasotzen duten ondare elementuek bost urtez egon beharko dute jarduera ekonomikoari atxikita berrinbertsioa egiten denetik aurrera, justifikatuta dauden galerak daudenean izan ezik, eta hiru urtez ondasun higiezin kasuan, non eta haien erabilgarritasun aldia, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak jasotzen duen amortizazio metodoa aplikatuta, ez den txikiagoa.

### Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera eman daitezke:

- Berrinbertitzeko epea ez betetzea

Berrinbertsioa ez bada ezarrita dagoen epean egiten, hauxe ordaindu beharko da: epe hori amaitzen den ekitaldiko aitopen-likidazioaren kuota, salbuespena aplikatu izan ez balitz ordaindu beharko zen kuota osoaren zatia, eta, azkenik, dagozkion berandutza interesak.

Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz enpresen aldi baterako batasunei aplikagarri zaizkien erregimen berezietara bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboan oinarri ezargarriaren zatia berrinbertsioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei<sup>59</sup>.

- Berrinbertsioa ez mantentzea:

Ondare elementu horiek aipatu epea amaitu baino lehen eskualdatzen badira, sartu ez den errentaren zatia derrigorrez sartu beharko da oinarri ezargarrin, salbu eta lortutako zenbatekoa lehen esandakoaren arabera berrinbertitzen denean.

### Erregimen hau ez da beste ezekin zerga onurarekin bateragarria

Aparteko mozkinak berrinbertitzeagatik aplikatzen den salbuespena bateraezina izango da eskualdaketa zenbatekoa inbertitua duten elementuen gainean aplika daitekeen beste edozein zerga onurarekin, amortizazio bizkortuaren kasuan izan ezik.

## 5.9 Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren ondasun, eskubide edo zerbitzuak dohain laga edo beste batzuei ematen dizkienean edo bere erabilera edo kontsumorako erabiltzen ditenean, jarduera horren etekin garbia kalkulatzeko aipatutako ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten ohiko balioari begiratu zaio.

Era berean, kontraprestaziorik badago eta berau ondasunek, eskubideek eta zerbitzuek merkatuan duten ohiko balioa baino askoz txikiagoa bada, merkatuko balioa hartuko da kontuan.

## 5.10 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek jarduera horietatik eratorritzen diren errentak denboran egozteko aplikatu behar dituzten irizpideak Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian jasotakoak izango dira.

### a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

Sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotzi behar dira (aitortu behar dira), horiek ordezkatzeko ondasun eta zerbitzuen korrante erreala arabera, moneta edo finantza korrantea noiz sortu den kontuan hartu gabe, eta batzuen eta beste arteko korrelazioa errespetatuz.

**ERNE:** “sortzapenaren printzipioak” esan nahi du ezen zergadunak 2011. urtean baino lehen ematen badu ondasun bat edo zerbitzu bat prestatzen, lortzen dituen sarrerak urte horretako zerga aitorpenean sartu behar dituela, zein urtean kobratzen dituen kontuan hartu gabe (2012. urtean kobratu litzake).

Dena den, galera eta irabazien kontuko kontabilitatean jasotako gastuak egozpen tenporala izan behar duten zergaldiaren ondorengo bati egotzi zaizkionean edo aipatu kontuan jasotako sarrerak behar baino lehenagoko zergaldi bati egotzi zaizkionean, egozpen tenporala egin den zergaldian konputatutako dira, beti ere horretatik eratorritzen den tributazioa sortzapen printzipioa aplikatu izan balitz aterako zena baino txikiagoa ez bada.

### b) Egozpen fiskalerako irizpide bereziak

Sei kasu arautzen dira:

1. Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak.

Hemen ulertzen da errentak lortzen direla kobratzen diren neurrian, non eta zergadunak sortzapenaren irizpidea aplikatzea erabakitzen ez duen.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketatzat honako hauek hartzen dira: salmentak eta obra exekuzioak, beren prezio osoa edo haren zati bat ordainketa jarraituetan edo ordainketa bakarrean jasotzen denean eta ondasuna eman denetik azken epera arte edo epe bakarrera arte igarotako denbora urtebetetik gorakoa denean.

Geroratutako zenbatekoak endosatu, deskontatu edo aurrez kobratzen direnean, egozteko dagoen errenta une horretan lortu dela joko da.

Apartatu honetan jasotakoa errenten sarrera eta gastuak nola kontabilizatu diren kontuan hartu gabe aplikatuko da.

2. Pentsio planetan jasotakoan antzeko kontingentziak estaltzeko barne fondoetan egiten diren zuzkidurak.

<sup>59</sup> Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan<sup>60</sup> nahiz borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga erregimenari buruzko foru arauetan jasotako pareko edo antzeko kontingentziak estaltzen dituztenean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Pentsio planetan jasotako antzeko kontingentziak estaltzeko egiten diren kontribuzioei ere arau bera aplikatuko zaie kenkaririk izan ez dutenean.

3. Ondare elementuen balioa berreskuratzea, balioa zuzendu denean.

Balioa zuzendu zaien ondare elementuen balioa berreskuratzen bada, berreskurapenaren zergaldian egotziko da, zuzenketa egin duen entitatean nahiz horri lotutako beste batean.

Arau bera aplikatuko da eskualdatu ondorengo sei hilabeteen barruan berriz erosi diren ibilgetuaren ondare elementuak eskualdatzetik eratorritako galerak daudenean.

4. “Kobrantsa eta ordainketen” irizpidea.

Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen duten zergadunek “kobrantsa eta ordainketen” irizpidea aukeratu ahal izango dute sarrera eta gastuen egozpen tenporala egiteko, baina beti ere honako baldintza hauek betetzen badituzte:

- Sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean inolako aldaketarik ez eragitea.
- Ondorioak sortu behar dituen ekitaldiko aitortpena aurkeztean adieraztea zergadunak “kobrantsa eta ordainketen” irizpidea aukeratzen duela.
- Egozpen tenporalaren irizpideak aldatzeak ez ekartzea berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe gertatzea. Hala gertatuz gero, egozpen irizpidea aldatu aurretik dagokion erregularizazioa egingo da.
- Egozpen irizpidea berdina izatea irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren sarrera eta gastu guztientzat.

**ERNE:** irizpidea zergadunaren aitortpenean adieraztea nahikoa izango da Zerga Administrazioak irizpide hori onartzen duela ulertzeko. Hiru urtez mantendu beharko da gutxienez.

5. Egoitza atzerrira aldatzea.

Zergadunak atzerrira aldatu badu bere egoitza eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko oinarri ezargarran sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitortpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekar gurik gabe.

6. Heriotza.

Zergaduna hiltzen bada, aitortu gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko oinarri ezargarran integratuko dira.

## 5.11 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatu duten zergadunek Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitatea eraman beharko dute, bai eta Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako finkatuta dauden edo finkatzen diren erregistro osagarriak ere.
2. Jarduera ekonomikoak merkataritza izaerarik ez duenean (Merkataritza Kodearen arabera), edo haren etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren bitartez kalkulatu denean, zergadunak erregistro liburu hauek eraman behar ditu:
  - Salmenta eta sarreren erregistro liburuak.
  - Erosketa eta gastuen erregistro liburuak.
  - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
  - Kutzako liburuak.
3. Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek honako erregistro liburu hauek eraman behar dituzte:
  - Sarreren erregistro liburuak.
  - Gastuen erregistro liburuak.
  - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
  - Kutzako liburuak.
  - Fondo eta osakinen erregistro liburuak.
4. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zenbatespen objektiboa erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zenbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:
  - Egindako fakturak, enpresariak eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten betebeharra arautzen duen araudiaren arabera luzatuak.
  - Jaso diren beste edozein motatako faktura edo frogagiriak.
  - Dagokion foru aginduaren arabera aplikatu diren zeinu, indize edo moduluen frogagiriak.

**ERNE:** zenbatespen objektiboaren metodo hau erabiltzen duten zergadunek ez dute, zerga honi dagokionean, liburu edo kontabilitate erregistrorik eraman beharko metodo honen menpe dauden jarduerengatik.

Nolanahi dela ere, behar diren frogagiri edo erregistroak egin, gorde eta eraman beharko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga dela-eta ezarrita dauden obligazioak betetzen diren frogatzeko badira.

### Obligazio bereziak

Kontabilitate eta erregistro obligazioei dagokienez, ondorengo hau ezarri da:

1. Errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, derrigorrezko liburu baka-rrak eramango dituzte egindako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.
2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eramaten duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.

<sup>60</sup> Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

- Zergadunak independenteki beteko ditu jarduera bakoitzaren erregistro liburuak, Merkataritza Kodeak exijitutako erregistro liburuak direnean izan ezik. Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortzen ereduaren ageri den apartatu berezia bete behar du, eta bertan honako datuok adierazi: bolumen kopurua, erabilitako folio kopurua, zergaldian egindako idazpen kopurua eta azken idazpenaren data.
- Zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera bat baino gehiago egiten dutenean, liburu independenteak eramango dituzte horietako bakoitzerako, eta lehen folioan liburuaren zein jarduerari dagokion adieraziko dute.
- Errenta Zergaren zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek Balio Erantsiaren gaineko Zergan ezartzen diren obligazio erregistral edo kontableak betetzeko eraman behar dituzten liburu edo erregistroak baliagarriak izango dira, baita ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, exijitutako eskakizunetara egokitzen direnean.
- Fiskalki exijitu daitezkeen liburu, faktura edo erregistroak baliabide informatikoen bidez eramaten badira, honako fitxategi magnetiko hauek ere gorde behar dira:
  - Aplikazio informatikoen bidez sortutako datu fitxategiak, hala historikoak nola nagusiak, bete beharreko liburuak horietatik datozenean.
  - Programen fitxategiak, aurreko datu fitxategiak prozesatzeko erabiltzen direnean.
- Oharpenak orrietan egitea baliagarria izango da baldin eta, egoki den beste edozein baliabide erabilia, orri horiek koerlatiboki enkuadernatu baldin badaitezke derrigorrezko erregistro liburuak osatzeko. Erregistro liburuaren orriak koerlatiboki zenbakituko dira, eta zergaldi bakoitzeko azken idazpenaren ondoren ageri den lehen orria bete gabe utziko da. Zuriz agertzen diren gainerako espazioak behar den eran baliogabetuko dira.

<b>LABURPENA: kontabilitate eta erregistro obligazioak jardueraren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera</b>					
Sistema		Jarduera		Kontabilitate eta erregistro obligazioak	
Zuzeneko zenbatespena	Modalitate arrunta	Enpresa jardueraren	Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du	Merkataritza Kodearen arabera	Egutegia Inbentarioak Urteko kontuak
			Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik	Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa. Salmenta eta sarreren erregistroa. Ordainketa eta kobrantzen erregistroa. Gastuen erregistroa.
	Modalitate erraztua	Enpresa jardueraren		Salmenta eta sarreren erregistro liburuak. Erosketa eta gastuen erregistro liburuak. Inbertsio ondasunen erregistro liburuak. Kutzako liburuak	
	Modalitate arrunta/erraztua	Lanbide jardueraren		Salmenta eta sarreren erregistro liburuak. Erosketa eta gastuen erregistro liburuak. Inbertsio ondasunen erregistro liburuak. Kutzako liburuak Fondo eta osakinen erregistro liburuak.	
Zenbatespen objektiboa	Hitzarmenaren modalitatea (garatu gabe)	Jarduera ekonomikoa (enpresariala/profesionala)		Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko	
	Zeinu, indize edo moduluen modalitatea	Enpresa jardueraren		Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko Zeinu, indize edo moduluen frogagiriak gorde behar dira	

